

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

André Silva Gomes

INTERPRETAÇÃO E ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Porto Alegre
2017

ANDRÉ SILVA GOMES

INTERPRETAÇÃO E ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila.

Porto Alegre
2017

ANDRÉ SILVA GOMES

INTERPRETAÇÃO E ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovada em 09 de junho de 2017.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Dr. Humberto Bergmann Ávila

Professor Dr. Andrei Pitten Velloso

Professor Dr. Fernando Angelo Ribeiro Leal

Professor Dr.Noel Struchiner

Dedico este trabalho aos meus pais. Quem eu sou e o que eu faço são produto da vida que eles me deram e das lições que me passaram. Todas as minhas conquistas, em alguma medida, pertencem a eles também.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Humberto Ávila pelas valorosas lições, bem como pelo exemplo de seriedade e excelência acadêmica. Seus apontamentos, suas ponderações e recomendações foram fundamentais para o curso trilhado na pesquisa e elaboração deste trabalho.

Agradeço aos meus pais pelo incentivo – como em todo os outros momentos da minha vida –, e por terem me ensinado o valor da dedicação e da perseverança.

Agradeço à Fernanda, por um sem-número de razões. Poderia citar o encorajamento para iniciar esta etapa da vida acadêmica, o apoio incondicional, as sugestões e contribuições para este trabalho, a compreensão pelos momentos de privação de convivência e muitas outras mais. No entanto, resumo da seguinte forma: obrigado por existir na minha vida.

Aos colegas Fernando Rechia e Rafael Medeiros, por todas as discussões e trocas de ideias que tivemos ao longo desse caminho percorrido.

Aos colegas da Planimec, pelo estímulo para o aprofundamento de meus estudos acadêmicos, bem como por estarem sempre propiciando uma nova e aprimorada compreensão do Direito Tributário.

Aos amigos Arthur Loureiro, Fernando Carlucci e Lucas Becker, por terem viabilizado o acesso a volumes essenciais da bibliografia consultada.

RESUMO

Esta dissertação tem como foco a interpretação e a analogia no Direito Tributário. Os objetivos do trabalho são: o primeiro, estabelecer a diferença conceitual entre *interpretação*, *integração* e *aplicação* do Direito com a finalidade de distinguir a analogia de institutos relacionados com que ela é usualmente associada; o segundo, com base nesses conceitos, definir em que consiste a analogia; e o terceiro, averiguar a medida de aplicabilidade da analogia no Direito Tributário. A partir da pesquisa realizada, concluiu-se que a *interpretação* é uma atividade cujo objeto é o texto da Constituição ou da legislação, e cujo resultado é a produção de uma norma jurídica; a *aplicação* é a implementação dos efeitos jurídicos de uma norma a uma determinada situação; e a *integração* é o preenchimento de uma lacuna jurídica – definida como a situação que demanda uma solução jurídica, mas que não está no âmbito de incidência de nenhuma norma. A analogia é uma técnica de integração que consiste na aplicação uma norma existente a um caso em que há uma lacuna jurídica em razão da existência de uma semelhança relevante entre o caso regulado pela norma e o caso em que há a lacuna. Essa relação de semelhança é aferida em função da *ratio legis*. A analogia é uma forma de integração válida no Direito Tributário, mas é parcialmente proibida. Essa proibição é decorrente da eficácia dos princípios que limitam o poder de tributar. Por esse motivo, a conclusão, em última análise, é que a analogia no Direito Tributário só é proibida se seu resultado for prejudicial ao contribuinte, sendo permitido o uso da analogia se seu resultado for benéfico.

Palavras-chave: Interpretação. Integração. Analogia. Direito Tributário.

ABSTRACT

This dissertation focuses on the interpretation and analogy in Tax Law. The objectives of the essay are: firstly, to establish the conceptual difference between interpretation, integration and application in Law, aiming to distinguish analogy from related institutes it is usually associated with; secondly, on the basis of these concepts, to define what analogy consists in, and; thirdly, to find out the measure of applicability of analogy in Tax Law. From the research, it was concluded that interpretation is an activity whose object is the text of the Constitution or the legislation, and whose result is the production of a legal norm, application is the implementation of the legal effects of a norm onto a given situation, and integration is the filling of a legal gap – defined as a situation that demands legal solution but isn't within the scope of incidence of any legal norm. Analogy is an integration technique that consists on the application of an existing norm to a case in which there is a legal gap on account of the relevant resemblance between the norm-regulated case and the case that has the legal gap. The resemblance is verified on the basis of the *ratio legis*. Analogy is a valid form of integration in Tax Law, but it's partially forbidden. This prohibition is due to the efficacy of the principles that limit the power to tax. For that reason, the conclusion, ultimately, is that analogy in Tax Law is forbidden only when its results are detrimental to the tax payer, being allowed its use if the result is beneficial.

Keywords: Interpretation. Integration. Analogy. Tax Law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO	13
2.1 NOÇÃO, CONCEITO E TEORIAS DA INTERPRETAÇÃO	13
2.1.1 Noção de interpretação	13
2.1.1.1 <i>Necessidade da interpretação</i>	13
2.1.1.2 <i>Objeto da interpretação</i>	14
2.1.1.3 <i>Âmbito da interpretação</i>	18
2.1.2 Teorias da Interpretação	21
2.1.2.1 <i>Teoria cognitivista</i>	21
2.1.2.2 <i>Teoria cética</i>	22
2.1.2.3 <i>Teoria eclética</i>	23
2.1.3 Conceito de Interpretação pelo paradigma do ceticismo moderado	24
2.2 FORMAS DE INTERPRETAÇÃO E SEUS RESULTADOS	27
2.2.1 Função das formas de interpretação	27
2.2.2 Duas formas de interpretação: ratificadora e modificadora	29
2.2.3 Interpretação ratificadora	33
2.2.3.1 <i>Interpretação literal</i>	33
2.2.3.2 <i>Argumento a contrario na variante interpretativa</i>	34
2.2.4 Interpretação modificadora	37
2.2.4.1 <i>Interpretação extensiva</i>	38
2.2.4.2 <i>Interpretação restritiva</i>	39
2.3 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO	42
2.3.1 Distinção entre interpretação e aplicação	42
2.3.2 Conceito, objeto e resultado da interpretação	47
2.3.3. Conceito, objeto e resultado da aplicação	47
3 INTEGRAÇÃO DO DIREITO E ANALOGIA	49
3.1 LACUNAS NO DIREITO E SUA INTEGRAÇÃO	49
3.1.1 A incompletude do sistema jurídico	49
3.1.2 Noção e conceito de lacuna	55
3.1.3 Prevenção e colmatação de lacunas	60
3.1.3.1 <i>Prevenção</i>	61
3.1.3.2 <i>Colmatação</i>	62
3.2 ANALOGIA COMO TÉCNICA DE INTEGRAÇÃO DO DIREITO	64
3.2.1 Noção e conceito de analogia	64
3.2.2 Pressupostos para uso da analogia	66

3.2.2.1	<i>Constatação da lacuna</i>	66
3.2.2.2	<i>Semelhança do caso não regulado com um caso regulado</i>	67
3.2.2.3	<i>Inexistência de proibição</i>	70
3.2.3	Estrutura e resultado do emprego da analogia	71
3.2.4	Argumentos para uso da analogia	76
3.2.4.1	<i>Argumento a simili</i>	76
3.2.4.2	<i>Argumento a fortiori</i>	79
3.2.5	Modalidades da analogia	81
3.2.6	Analogia e interpretação extensiva	84
3.2.7	Analogia e uso do argumento <i>a contrario</i> na variante produtiva	92
4	A ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	96
4.1	A PREVISÃO DE USO DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	96
4.1.1	A regra geral de uso da analogia no Direito brasileiro	96
4.1.2	A regra especial de uso da analogia no Direito Tributário.....	98
4.2	A LIMITAÇÃO AO USO DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	100
4.2.1	Fundamentos constitucionais para a proibição da analogia.....	100
4.2.1.1	<i>Legalidade</i>	101
4.2.1.2	<i>Tipicidade</i>	103
4.2.1.3	<i>Segurança Jurídica</i>	106
4.2.1.4	<i>Princípio Democrático</i>	108
4.2.2	A regra de proibição de uso da analogia como prevalência dos princípios limitadores do poder de tributar	109
4.3	EXTENSÃO DA VEDAÇÃO DE USO DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	112
4.3.1	Cobrança de tributos.....	112
4.3.2	Sanções.....	116
4.3.3	Obrigações acessórias.....	119
4.3.4	Isenções	123
4.3.5	Interpretação extensiva.....	131
4.3.6	Planejamento tributário e qualificação	135
4.4	DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO DE PROIBIÇÃO DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	138
5	CONCLUSÃO	140
	REFERÊNCIAS	145

1 INTRODUÇÃO

Pensar o problema da analogia no Direito como algo contido em si mesmo é como contar uma história iniciando pela metade: o resultado será de difícil compreensão. A analogia é algo que envolve mais do que apenas ela própria. Ela é, na verdade, parte de um todo. A importância de seu estudo é facilmente percebida, sobretudo porque envolve as situações em que o aplicador deverá determinar soluções para casos não regulados no Direito, o que torna o seu emprego uma atividade importante e delicada. Isso se torna ainda mais verdadeiro no âmbito do Direito Tributário, visto que, por ser a tributação um fenômeno que envolve uma inserção limitadora nos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, existe, no ordenamento jurídico brasileiro, uma regra expressa de vedação de seu uso. No entanto, há indícios de uma falta de compreensão, por parte da Ciência do Direito e da prática jurídica, do que é a analogia, onde ela se situa e de que forma deve ser empregada.

Essa realidade pode ser mais bem compreendida a partir do relato de alguns casos.

A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em consonância com uma tradicional linha jurisprudencial, decidiu pela incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre as atividades de “fiel conferência” e “envelopamento com cédulas” prestadas em caráter auxiliar – mas remuneradas separadamente – por empresa atuante no setor de transporte de bens e valores dentro do território do município de Rio Claro/SP, a despeito de tais atividades não constarem no rol de serviços tributáveis anexo à Lei Complementar (LC) n. 56/87 (vigente à época do fato). O fundamento para esta decisão foi que, a despeito da lista de serviços tributáveis ser taxativa e apesar de ser vedada a criação de tributos por analogia, analisando os fatos, “afigura-se viável sua tributação pela interpretação extensiva, quando constatada a semelhança que possa levar à inserção no texto legal”.¹

Em outra situação, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu que empresas atuantes no ramo de transporte rodoviário, que são sujeitas a contribuições destinadas ao SEST (Serviço Social do Transporte) e SENAT (Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte), deveriam arcar também com a contribuição destinada ao SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), a despeito de, nos termos da Lei n. 8.029/1990, a contribuição ao SEBRAE ser, especificamente, um adicional às contribuições ao SESI (Serviço Social da Indústria), SESC (Serviço Social do Comércio), SENAC (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial) e SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial), das quais as empresas de transporte rodoviário não são contribuintes.

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 707.778/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma, julgado em 08/03/2016, *DJe*, 17 mar. 2016a.

Este posicionamento foi fundamentado no raciocínio de que, mesmo a lei vinculando a contribuição do SEBRAE à contribuição do SESI, SESC, SENAI e SENAT, seria necessária sua extensão aos contribuintes ao SEST e ao SENAT sob pena de violação do *princípio da isonomia*.²

Por fim, num terceiro caso, a 1ª Turma do STJ decidiu que, apesar do consagrado entendimento de que não incide Imposto de Renda (IR) sobre as verbas indenizatórias recebidas por empregado que adere a Programa de Demissão Voluntária (PDV),³ bem como a despeito da isenção sobre verbas indenizatórias prevista no inciso V do art. 6º da Lei n. 7.713/88, seria cabível a incidência deste tributo sobre valores recebidos a título de “indenização compensatória” por diretor-presidente da Companhia Vale do Rio Doce em decorrência de seu desligamento antes da data de encerramento do contrato para exercício do cargo na instituição. A decisão foi embasada pela lógica de que o entendimento jurisprudencial se referiria exclusivamente a casos em que exista um PDV para adesão exclusivamente por empregados, bem como pelo fundamento de que “a legislação tributária exige interpretação literal para a outorga de isenção, o que inviabiliza a concessão de isenção mediante emprego de analogia”.⁴

Diante dessas situações, é inevitável o surgimento das seguintes indagações: esses posicionamentos estão corretos? Está sendo adequadamente compreendida e empregada a analogia, bem como a sua regra de vedação, no âmbito do Direito Tributário?

A analogia, enquanto ferramenta disponível ao aplicador do Direito, apesar de estar historicamente presente no sistema jurídico brasileiro, é carente de rigor em termos de delimitação conceitual e metodologia de utilização. Com isso não se está a afirmar que a doutrina não trata do tema da analogia. Pelo contrário, esse instituto é objeto de ampla e tradicional abordagem acadêmica, internacionalmente. Ocorre que, nessa profusão, há uma visível falta de consistência e uniformidade no modo como se compreendem o cabimento, a natureza e até mesmo o conceito de analogia.

Diante disso, convém partir dos questionamentos mais elementares. Seria a analogia uma forma de *interpretação* ou uma técnica de *integração*? É adequado, portanto, falar em *interpretação analógica*? Se sim, em que ela se diferencia da *interpretação extensiva*? A analogia é resultado da aferição de uma relação de *semelhança*, ou de *igualdade* entre fatos ou

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2004. REsp 526.245/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 28/10/2003, *DJe*, 1 mar. 2004a.

³ Inclusive consolidado na Súmula/STJ n. 215: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda”.

⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2011a. REsp 1089952/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, julgado em 05/04/2011, *DJe*, 8 mar. 2011.

sujeitos? É possível realizar *aplicação por semelhança* de uma norma, sem que isso implique o uso da analogia?

Para poder responder a esses questionamentos, percebe-se que é necessário tratar de conceitos diversos que inevitavelmente surgem quando se trata desse objeto de estudo. Isso porque, é importante ressaltar, o tema da analogia na verdade não é, nem nunca vai ser, apenas sobre analogia em si. Ela tem lugar no contexto de um fenômeno mais amplo, vem *depois* de algo. Portanto, a finalidade da abordagem e compreensão da analogia implica a compreensão do contexto em que ela se dá.

A analogia faz parte daquilo que comumente se denomina *integração* do Direito, que guarda profunda relação com as atividades de *interpretação* e *aplicação* do Direito. Ocorre que, quando se trata da analogia na doutrina do Direito Tributário, bem como na práxis jurídica, os elementos conceituais deste contexto em que ela se insere são pouco trabalhados, ou, quando abordados, o são de forma superficial.

É um equívoco pensar que se pode tratar da analogia sem analisar adequadamente o tema mais amplo da interpretação, aplicação e integração do Direito. Inclusive, no âmbito do Direito Tributário, a própria legislação aproxima a abordagem destes tópicos, tratando, no Livro Segundo, Seção II, Capítulo IV, da “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, em que se situam os dispositivos acerca da analogia.

Entretanto, ainda assim há uma visível dificuldade no desenvolvimento desses temas de forma consistente e com base em uma delimitação conceitual clara e coerente. O resultado disso, previsivelmente, é a volatilidade e a aridez desses conceitos. Isso, por sua vez, acarreta, em última análise, uma lesão potencial – e muitas vezes concreta – à Segurança Jurídica, e à própria ideia de justiça, em razão da diminuição do nível de certeza quanto ao conteúdo das decisões judiciais decorrentes da prestação jurisdicional, e da impossibilidade de realização de uma discussão jurídica adequada. Em se tratando do Direito Tributário, a relevância dessa situação só aumenta, uma vez que a falta de um acordo semântico sobre o que, de fato, significa a realização da analogia pode resultar na configuração de situações que violam, direta ou indiretamente, a regra de vedação de uso dessa forma de integração.

Por essas razões é que se faz necessário tratar adequadamente do tema da analogia como forma de integração do Direito, sobretudo no âmbito do Direito Tributário. Isso, por sua vez, implica a necessidade de desenvolver satisfatoriamente os tópicos da interpretação e aplicação do Direito, uma vez que, como já se afirmou, não há como abordar devidamente o tema da analogia sem que se fale, antes, desses elementos com os quais ela se relaciona. Dessa forma, assim como para edificar uma casa é preciso, antes, construir os alicerces, assim

que se tiver bem explicitado e delimitado o contexto em que se realiza a analogia é que ela será, em si, bem compreendida em termos de *o que é, como pode ser empregada*, e, mais importante no âmbito do Direito Tributário, *como não pode ser utilizada*. Assim, partindo de tais premissas, o presente trabalho será estruturado em três partes.

Na primeira parte será tratado o tema da interpretação e da aplicação do Direito. Serão estudados os conceitos dessas atividades, bem como as suas formas de realização, com destaque para a atividade da interpretação. Aqui serão fixados os fundamentos do que será desenvolvido no restante do trabalho, tratando de conceitos basilares cuja demarcação é indispensável para o estudo do tema central. Os principais questionamentos atinentes a essa parte são: no que consistem as atividades da interpretação e aplicação no Direito e de que forma elas são realizadas?

Na segunda parte será abordado o tema da integração, assim compreendida como a tarefa de preenchimento de lacunas no Direito. Aqui será dada especial atenção ao tema da analogia de modo geral como forma de integração. Os principais questionamentos atinentes a essa parte são: o que são e de que forma podem ser preenchidas as lacunas no Direito? O que é a analogia e de que forma se dá seu uso como forma de integração do Direito?

Na terceira parte será analisado o tema da analogia na especificidade do Direito Tributário, partindo-se dos parâmetros estabelecidos nas partes anteriores. Aqui serão exploradas as particularidades do emprego dessa técnica de integração a essa seara específica do Direito, com destaque para a regra de vedação de seu uso, ora verificando os seus fundamentos, ora investigando a sua extensão. Por fim, será feita uma proposta de definição da abrangência e aplicabilidade da regra de vedação da analogia no Direito Tributário. Os principais questionamentos atinentes a essa parte são: como se dá o uso da analogia no âmbito do Direito Tributário? Qual o teor, o fundamento e a extensão da vedação de seu uso?

2 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO

As atividades de interpretação e aplicação são essencialmente vinculadas à realização da analogia. Isso não significa que haja uma correspondência entre essas duas atividades, ou mesmo de uma delas com a analogia. Pelo contrário. Trata-se de práticas correlatas, porém diversas, tanto em termos de objeto quanto em termos de resultado. A abordagem do tema deste trabalho, portanto, inicia pela análise desses dois elementos, partindo da sua delimitação conceitual para, na seção seguinte, abordar o tema da integração do Direito.

2.1 NOÇÃO, CONCEITO E TEORIAS DA INTERPRETAÇÃO

2.1.1 Noção de interpretação

2.1.1.1 Necessidade da interpretação

O Direito, enquanto empreendimento social, é, por definição, coletivamente construído através da argumentação e da troca de ideias, que perpassam todas as etapas da sua realização. Atienza,⁵ nessa linha, alude ao caráter *duplamente argumentativo* do Direito. Nesse sentido, haveria, em um primeiro momento, a argumentação legislativa realizada pelos representantes eleitos do povo, que trata da análise e valoração de fatos a serem regulados, e da forma pela qual se dará essa regulação, tendo como objeto os fatos da vida, e como produto a legislação. Em um segundo momento, existiria a argumentação jurídica realizada pelos aplicadores do Direito, cuja função seria a de dar eficácia ao poder do Estado. É nesta segunda etapa que se situa a interpretação do Direito.

Com isso, percebe-se que a atividade de realização do poder diretivo do Estado não se esgota no âmbito de formação do conjunto de dispositivos constitucionais, legais e infralegais, uma vez que elas, por si, não são suficientes para a efetividade ao Direito, por duas razões. A primeira é que a ausência de um aparato institucional voltado para a concretização do poder normativo do Estado implica, para todos os efeitos, a própria inexistência deste poder, pelo que se faz necessária a existência de uma instituição aplicadora das normas. A segunda é que, uma vez que a legislação entra em vigor, sua existência enquanto texto legal permanecerá no tempo, mas o seu significado normativo poderá ser mutável, pelo que se faz necessária a existência de uma atividade interpretativa das leis.

⁵ ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. Cidade do México, 2005. p. 2.

Nesse sentido, Larenz aponta como meta última da interpretação a averiguação do significado da lei que é, contemporaneamente, juridicamente decisivo,⁶ demonstrando que a existência válida da legislação é um dos elementos para implementação do poder normativo do Estado, que deverá necessariamente ser submetido à interpretação para que se chegue ao resultado da eficácia normativa. De fato, é incogitável uma situação em que a interpretação jurídica não seja necessária. O fenômeno do legítimo direcionamento da ação humana por meio de normas proibitivas, obrigatórias ou concessivas só será efetivamente realizado através da atividade interpretativa e aplicadora, cuja finalidade é a de tornar eficaz a força normativa do Estado.

Assim, se é verdade que a norma é dotada da força cogente que dirige a ação humana, também é verdade que a interpretação dos dispositivos constitucionais, legais e infralegais vigentes é etapa necessária e indispensável para que este poder seja realizado no mundo dos fatos.

2.1.1.2 Objeto da interpretação

É a partir do que se estabeleceu sobre a necessidade da interpretação que se conduz à compreensão de seu objeto. Convém esclarecer, neste particular, dois pontos. Primeiro, que quando se fala em “objeto da interpretação” utiliza-se o termo “interpretação” para designar uma *atividade*. Esta, evidentemente, não é a única acepção possível, como logo se explicará. Segundo, não se ignora que é possível, *a priori*, associar legitimamente a interpretação a uma multiplicidade de diferentes objetos, tais como leis, costumes, fatos ou precedentes. No entanto, para a finalidade do presente trabalho, considera-se a interpretação enquanto atividade voltada à atribuição de significado a dispositivos normativos.

Fala-se, então, em interpretação como atividade, pois existe, alternativamente, a possibilidade da interpretação ser compreendida como *resultado*. *A interpretação enquanto atividade* é um processo que envolve a análise textual dos enunciados e dispositivos normativos, a escolha do significado que será adotado, bem como a argumentação que fundamenta essa escolha. Quando se fala que “a aplicação necessita da prévia interpretação”, utiliza-se a interpretação na sua acepção de atividade. Já a *interpretação enquanto resultado* é justamente o produto da interpretação-atividade. É aquilo que se obtém após a conclusão do

⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 426.

processo interpretativo. Quando se fala que “o STF realizou uma interpretação extensiva do dispositivo constitucional”, utiliza-se a interpretação na sua acepção de resultado.⁷

Sendo a interpretação necessária para a implementação fática do conteúdo deontológico dos dispositivos normativos, e sendo a lei o produto da atividade legislativa que surge na forma de um comando prescritivo que perdurará no tempo, tem-se que a lei e a norma não se confundem, sendo a lei (ou a Constituição, ou algum texto infralegal) o objeto da interpretação-atividade e a norma o seu produto.

Tarello leciona que a lei, e não a norma, é o objeto da interpretação pelo fato de que não existe uma correspondência entre o texto legal e a norma jurídica. A norma é dotada da força cogente diretiva do comportamento humano, e possui ampla variabilidade em termos de conteúdo e eficácia. O texto legal, ou constitucional, por outro lado, é a base a partir da qual se partirá, na interpretação, para culminar na norma.⁸

Desenvolvendo tal ótica, Guastini assinala que, enquanto as *disposições* são os enunciados que constituem os documentos normativos (ou seja, os artigos da Constituição, das leis ou das disposições infralegais), as *normas* são enunciados que constituem o sentido atribuído a uma disposição, a um fragmento de disposição ou a uma combinação de disposições, e possuem uma estrutura composta por uma hipótese e uma consequência (no formato “*se x, então y*”).⁹ Assim, enquanto as disposições pertencem ao discurso das fontes do Direito, as normas pertencem ao discurso do intérprete. A interpretação, assim, é uma atividade necessária justamente porque é dela que deriva a norma, como seu resultado, partindo-se de uma disposição.¹⁰

Essa interpretação, contudo, não se dá de forma a simplesmente atribuir ao enunciado prescritivo, na atividade jurisdicional, o *status* de norma. Não se trata disso. Ao invés, trata-se de, com base nos textos de dispositivos, formular *enunciados interpretativos*, na formulação “*D’ significa ‘N’*”, em que a variável “D” indica uma disposição e “N” indica uma norma que corresponde a um significado semanticamente atribuível a “D”.¹¹

Este significado, por sua vez, não é único e certo. Em outras palavras, se a norma resulta de um possível significado do texto, é evidente que a cada enunciado normativo (texto legal ou constitucional) não corresponde, necessariamente, apenas uma única norma. Nem poderia. As leis (e demais atos normativos) são um conjunto de formulações feitas através das

⁷ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011a. p. 14.

⁸ TARELLO, Giovanni. *L’interpretazione della legge*. Milano: Giuffrè, 1980a. p. 101-102.

⁹ GUASTINI, *Das Fontes às Normas*, (trd. Edson Bini). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 25

¹⁰ Idem. Introducción a la teoría de la interpretación. In: POZZOLO, S.; ESCUDERO, R. (Org). *Disposición vs. Norma*. Palestra Editoriales: Lima, 2011b. p. 165.

¹¹ Idem, 2005. p. 26.

ferramentas da linguagem, e, portanto, padecem das dificuldades próprias da linguagem. Wroblewski refere que a linguagem legal – própria do Direito – é criada a partir da linguagem natural – utilizada na comunicação interpessoal em geral –, adaptando-a para passar as mensagens que encapsulam conceitos e elementos da Ciência do Direito. Contudo, a linguagem natural é dotada de problemas que atingem a linguagem legal de maneira inescapável.¹²

Tais problemas são comumente referidos como problemas de *equivocidade*. No tocante à interpretação são variadas suas manifestações, mas envolvem, com maior relevância, problemas de *ambiguidade*, que ocorrem quando o dispositivo legal pode ser entendido de forma a levar a duas normas diferentes e não conciliáveis; de *complexidade*, que ocorre quando um dispositivo pode ser entendido de modo a conduzir a diversas normas que podem existir simultaneamente; e de *vagueza*, que diz respeito à situação em que, mesmo se sabendo o conteúdo normativo, há indefinição quanto à sua aplicação a determinado caso.¹³

Estes problemas são inevitáveis na elaboração dos textos legais, e demonstram a impossibilidade de correspondência biunívoca entre texto e norma. Nesse sentido, Schauer destaca a diferença entre a “regra” (norma) e a sua “formulação” (enunciado prescritivo), sendo possível, inclusive, que diferentes formulações, por seu significado, estabeleçam, todas, uma mesma regra.¹⁴ Além disso, a partir de um mesmo enunciado legal é possível chegar a múltiplas normas, e, por outro lado, é possível chegar a uma norma a partir da conjunção de diversos enunciados prescritivos diferentes. Convém, a título de ilustração, citar os exemplos apresentados por Ávila, ao referir que do art. 150, I, da Constituição Federal pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa,¹⁵ ao passo que o princípio da segurança jurídica é decorrente da interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito, e pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, tais como a proteção ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada (presentes no art. 5º da CF/88), bem como as regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade (constantes no art. 150 da CF/88).¹⁶

Disso decorre que a lei acaba ficando sujeita a algum grau de equivocidade em seus dispositivos, sendo igualmente possíveis, em sentido abstrato, as diversas acepções

¹² WROBLEWSKI, Jerzy. Los lenguajes del discurso juridico. *Cuadernos del Instituto de Investigaciones Juridicas*, v. 14, 1990. p. 357-377, p. 361-363.

¹³ GUASTINI, 2011a, p. 40 et seq.

¹⁴ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: a Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon, 2002. p. 63.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015a. p. 50.

¹⁶ Idem. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370.

decorrentes dos vocábulos empregados. Por conta disso, estes dispositivos deverão ser o objeto de análise do intérprete, e dessa interpretação é que serão produzidas as normas, mediante a definição do significado que será dotado da força diretiva do comportamento humano. Vale dizer: a norma existe por causa da interpretação, e não o contrário.¹⁷

A atividade do intérprete, então, é, no contexto de uma gama de significações possíveis e aceitáveis, descrever esse conjunto de significações e optar por uma delas. É oportuno mencionar que tal pensamento já é tradicionalmente concebido na teoria geral do Direito, conforme ilustrado pela metáfora construída por Kelsen, no sentido de que, na aplicação do Direito, o dispositivo ou enunciado normativo estabelece uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação igualmente corretas do ponto de vista do sistema normativo, sendo conforme ao Direito as possibilidades que se mantenham dentro deste quadro. Nesse sentido, arremata o autor:

O resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa.¹⁸

Da mesma forma, Larenz assinala que a lei usa expressões mais ou menos flexíveis, cujo *sentido literal possível* oscila dentro de uma faixa e que pode ser diferente segundo as circunstâncias, a relação objetiva e o contexto do discurso. Nesse sentido, o objeto da interpretação é o texto legal, cujo sentido literal possível deverá ser compreendido e determinado.¹⁹

Este quadro de múltiplos significados possíveis, cabe ressaltar, é verdadeiro como circunstância própria da linguagem empregada para a formação da legislação, a despeito da eventual intenção legislativa. Isso porque a lei possui “vida própria e mais longa” do que aqueles que a formularam, e seguirá adiante independentemente do que se pretendia dizer especificamente quando de sua elaboração.²⁰ Assim, nada obstante o significado que se pretendia conceber como original, ou pretendido pelo legislador, os enunciados ainda serão

¹⁷ CORNELL, Drucilla. *The Philosophy of the Limit*. New York: Routledge, 1992. p. 101.

¹⁸ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 247.

¹⁹ LARENZ, 1997, p. 375.

²⁰ TARELLO, 1980, p. 102.

dotados de equívocidade, podendo, mediante a interpretação, levar a resultados normativos diversos.

Contudo, é importante fazer uma ressalva: de fato, não existe, dentro do campo de significado possível de um determinado dispositivo, um sentido específico absolutamente correto. Não há um significado definitivo e permanente. O que há, realmente, é uma multiplicidade de sentidos possíveis e igualmente válidos. Entretanto, isso não significa que todos os significados dentro desse âmbito semântico possível do enunciado normativo sejam igualmente adequados para a resolução de toda e qualquer questão jurídica. Se por um lado não existe uma “resposta certa” *a priori*, por outro lado a Ciência do Direito oferece ferramentas e critérios para auxiliar o intérprete a chegar a uma resposta mais adequada e desejável para a resolução dos casos que se apresentam.

Larenz, nessa linha, assinala:

“Correção” não significa aqui uma verdade intemporal, mas correção para esta ordem jurídica e para este momento. Enquanto atividade conduzida metodicamente, que está dirigida a obter enunciados “corretos”, ou seja, adequados, a interpretação só é atividade científica se nos libertarmos da estreiteza do conceito cientificista de ciência.²¹

2.1.1.3 Âmbito da interpretação

Tendo estabelecido que a interpretação é uma atividade que tem por objeto os enunciados normativos e como resultado a norma, é natural que surja o questionamento sobre em quais casos essa atividade se faz necessária. Em outras palavras: se a interpretação é que dá a norma partindo dos dispositivos legais e constitucionais, ela só é necessária quando há uma constatável incerteza acerca do conteúdo normativo ou ela é uma atividade que se realiza em qualquer situação que envolva a aplicação do Direito?

Já é clássica e amplamente conhecida a posição segundo a qual a interpretação só ocorre em casos de dúvida quanto à resposta a ser dada para uma determinada questão jurídica, consolidada no brocardo *in claris non fit interpretatio*. Dessa forma, a atividade da interpretação não seria algo inerente ou necessário, mas contingente, e só diria respeito àqueles momentos em que se tratasse de disposições incertas, obscuras ou dúbias.

Este posicionamento é comumente identificado com uma visão de interpretação em *sentido estrito*, segundo a qual só haveria a deliberação em torno do significado de um texto

²¹ LARENZ, 1997, p. 379.

em situação de verdadeira indefinição ou dúvida. Os textos claros, contrariamente, não necessitariam de interpretação, ante a fácil apreensão de seu significado normativo.²²

Além da separação entre *claras* e *obscuras* quanto ao significado das formulações, tal posição pressupõe, também, a separação entre *casos fáceis* e *casos difíceis* para fins de interpretação. Tal posicionamento é tradicionalmente defendido por Hart, para quem há uma definição de certeza na lei quanto ao seu âmbito de clara aplicabilidade, o que implica a mera subsunção. No entanto, haveria também as situações marginais, para as quais há incerteza quanto à aplicação, eis que afastadas deste âmbito de clara aplicabilidade, mas não totalmente fora do que estabelece a lei.²³ Estes seriam os casos difíceis, que demandariam interpretação.

Há, inclusive, quem negue a necessidade da interpretação até mesmo nos supostos casos difíceis, tal como faz Stone,²⁴ sob o argumento de que no Direito a interpretação estaria ligada, inerentemente, ao conceito de dúvida e indeterminação, ao passo que o Direito seria, em si e por si, algo determinado.²⁵

Em oposição a tal entendimento, há o *sentido lato* de interpretação, segundo o qual qualquer texto, em qualquer situação, requer interpretação. A determinação do significado de um texto normativo é necessariamente um ato de interpretação, a despeito de sua clareza ou obscuridade. O que pode variar é a necessidade de argumentação para atribuição desse significado. Todo significado, mesmo o mais óbvio, é decorrente de algum juízo interpretativo.²⁶

Guastini, diante desse cenário, aponta que a própria dicotomia entre “textos claros” e “textos obscuros” é discutível, uma vez que a clareza e a obscuridade, ao invés de serem qualidades intrínsecas de um texto que precedem a interpretação, são, em verdade, fruto de um juízo interpretativo. Vale dizer: foi necessária, em alguma medida, a realização de uma interpretação do texto para aferir seu “grau de clareza”.²⁷

Nesse mesmo sentido, Wroblewski também afirma a clareza como algo que decorre da ótica que o intérprete tem do seu objeto de análise, ou de como se enxerga a forma de análise. Um mesmo texto, nesse sentido, pode ser claro ou ambíguo, a depender da opção do

²² GUASTINI, 2005, p. 132.

²³ HART, Herbert Lionel Adolphus. *The Concept of Law*. Oxford: Clarendon Press, 2012. p. 127-133.

²⁴ STONE, Martin. Focalizando o Direito: o que a interpretação jurídica não é. In: MARMOR, Andrei (Org). *Direito e interpretação*. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 120.

²⁵ *Ibidem*, p. 125.

²⁶ GUASTINI, 2005, p. 133.

²⁷ *Ibidem*, p. 136.

intérprete. A máxima *in claris non fit interpretatio*, portanto, não passaria de uma escolha interpretativa de cunho pragmático que atribui clareza a um dispositivo.²⁸

Há tentativas de conciliar as perspectivas de interpretação em sentido lato e restrito, sobretudo pela proposta de que haveria dois níveis de interpretação, cada um aplicável a um tipo de situação própria. Vidal, nesse sentido, adota uma divisão entre a *interpretação noética*, que diz respeito à captação intelectual imediata do significado de um determinado objeto de análise, e a *interpretação dianoética*, que diz respeito à necessidade de uma argumentação ou pensamento discursivo em torno do objeto. Por essa lógica, a “interpretação noética” seria sempre necessária, realizada em qualquer situação, ao passo em que a “interpretação dianoética” só seria empregada nos casos em que a primeira não bastasse para a definição do significado.²⁹

Entretanto, esta proposição não logra sucesso em tentar conciliar as duas visões de interpretação por dois motivos. Em primeiro lugar, pelo simples fato de que essa proposta de “conciliação” na verdade conserva a divisão entre situação em que se interpreta e situações em que não se interpreta (mas meramente se “constata significado”), que é justamente o fundamento da diferença na compreensão do papel da interpretação entre a visão da interpretação em sentido estrito e em sentido lato.

Em segundo lugar, há de se ressaltar que a terminologia adotada por Vidal é empregada, originalmente, por Gianformaggio, para quem a interpretação do Direito é sempre dianoética.³⁰ Nem haveria de ser diferente, visto que a “interpretação noética” poderia ser enxergada como uma “interpretação dianoética” com um processo discursivo e argumentativo simplificado ou menos oneroso.

Dessa forma, adota-se aqui a concepção de interpretação em seu sentido lato, entendendo-a como atividade que ocorre em qualquer situação de análise dos enunciados prescritivos, mesmo diante daqueles que comumente se reputam “claros” ou diante de “casos fáceis”, visto que até as determinações de significado em situações de aparente nitidez ou obviedade ainda são determinações de significado, o que demanda, por si, uma interpretação, ainda que de reduzida complexidade.

²⁸ WROBLEWSKI, Jerzy. Transparency and Doubt: Understanding and Interpretation in Pragmatics in Law. *Law And Philosophy*, n. 7, 1988. p. 203-224, p. 221.

²⁹ VIDAL, Isabel Lifante. Interpretación jurídica. In: *Encyclopedia de Filosofia y Teoria del Derecho*, v. 2, 2015. p. 1349-1387, p. 1351.

³⁰ GIANFORMAGGIO, Letizia. Lógica y argumentación en la interpretación jurídica. *Doxa*, v. 4, 1987. p. 91, 87-108.

2.1.2 Teorias da Interpretação

Ficou estabelecido, então, que a interpretação é uma atividade que tem por objeto os enunciados prescritivos e como resultado a norma jurídica, e ocorre necessariamente em qualquer situação em que se deve chegar à resolução de um caso concreto, independente de eventual obscuridade ou ambiguidade do dispositivo interpretado.

A definição desses elementos, contudo, não abarca a definição quanto à natureza da atividade interpretativa. De fato, dentro das premissas conceituais estabelecidas, há mais de uma forma de se compreender a relação entre *dispositivo*, *intérprete* e *norma*. Ou seja, há diversas formas de se descrever o que é a interpretação. Os discursos voltados a analisar e descrever a natureza dessa atividade são chamados *teorias da interpretação*.

A seguir, passa-se a expor a tipologia das teorias da interpretação partindo do modelo tricotômico tradicionalmente associado à Escola de Gênova, que adota a divisão das teorias cognitivista, cética e eclética da interpretação. Evidentemente, podem ser formuladas diversas maneiras de se descrever a atividade do intérprete. A adoção desta tipologia, contudo, é decorrente da sua compatibilidade com as premissas conceituais estabelecidas, bem como por sua abrangência dos pensamentos usualmente defendidos na doutrina.

2.1.2.1 Teoria cognitivista

A teoria cognitivista (também denominada formalista) é aquela segundo a qual a interpretação é um ato de *conhecimento*, uma atividade de descrição de significado. Interpretar é averiguar empiricamente o significado objetivo dos textos normativos, uma vez que o significado da norma seria preexistente à interpretação, e estaria incorporado ao texto, cabendo ao intérprete a sua descoberta. Por essa lógica, cada texto normativo conteria apenas uma norma, a correta, e cada questão jurídica possuiria uma solução certa que deveria ser descortinada.³¹

Esse modo de ver possui uma forte vinculação, na sua gênese, à clássica doutrina da separação dos poderes, acentuando a sujeição do juiz à lei.³² A partir da premissa de que caberia apenas e tão somente ao Poder Legislativo a instituição das normas, o julgador deveria simplesmente encontrar a definição inequívoca do que é a “certeza do Direito” inscrita no momento da edição do enunciado prescritivo. Por conta disso, era tradicionalmente adotado

³¹ GUASTINI, 2011a, p. 409-411.

³² WARAT, Luis Alberto. *Mitos e teorias na interpretação da lei*. Porto Alegre: Síntese, 1979. p. 46-47.

por juristas do século XIX, sobretudo dos integrantes da Escola da Exegese e da Escola Histórica.³³

Convém ressaltar que esta busca pelo “verdadeiro significado” da norma não está necessariamente orientada por um único critério de validade. Variadas são as referências por meio das quais o intérprete pode pretender alcançar a “resposta certa”. Enquanto para alguns a resposta certa será aquela que melhor reflete a vontade concreta do legislador, para outros poderá ser aquela que reflete a “vontade da lei”. Seja como for, para a teoria cognitivista o que importa é que a lei possui um significado claro que visa a atingir uma vontade objetiva, e este conteúdo não só pode como deve ser apreendido pelo intérprete.³⁴

2.1.2.2 Teoria cética

A teoria cética (também denominada realista) é aquela segundo a qual a interpretação é um ato de *vontade*. Trata-se de uma atividade de descrição e valoração, partindo da premissa de que não existe um significado objetivo inscrito nos dispositivos normativos, sendo permitido ao intérprete atribuir-lhe diversos significados. É possível, portanto, entender todo e qualquer texto de diferentes formas, a depender das posturas e opções de quem interpreta, não havendo que se falar em interpretação “correta” ou “errada”.³⁵

Esta teoria é originária e sustentada pelas correntes do realismo jurídico,³⁶ para as quais o Direito é uma prática que se desenvolve no contexto de uma sociedade em formação, em proposição que fortemente destoa dos dogmas de limites objetivos e inflexíveis típicos das doutrinas oitocentistas. Atienza, nesse sentido, adota a denominação de “tese da indeterminação do Direito”, no sentido de que, sob esta ótica, não há certeza quanto ao conteúdo do Direito antes da atividade do aplicador, e as decisões judiciais não estão vinculadas a alcançar conteúdos normativos previamente estabelecidos.³⁷

Esta teoria subdivide-se em dois grupos: o *ceticismo radical* e o *ceticismo moderado*.³⁸

O ceticismo radical (ou extremo) defende que os textos normativos não possuem nenhum significado antes da interpretação, de modo que o significado do texto seria, por si, inteiramente um resultado da interpretação. O intérprete seria livre para atribuir qualquer significado à letra da lei. Nesse sentido, em vez de se falar em múltiplos significados

³³ GUASTINI, 2011a, p. 409-411.

³⁴ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 143.

³⁵ GUASTINI, 2011a, p. 412.

³⁶ Idem, 2005, p. 141.

³⁷ ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Trotta, 2013, p. 25-26.

³⁸ GUASTINI, 2011a, p. 413-414.

possíveis, o correto seria tratar em termos de total abertura de significado. Ávila aponta que, consoante essa subdivisão do ceticismo, o ato do intérprete seria, sempre e necessariamente, um ato de *adscrição*, na medida em que qualquer significado poderia ser tido como correto.³⁹

Já o ceticismo moderado sustenta que os enunciados prescritivos são equívocos, e as normas são indeterminadas, visto que todos os textos ensejam, em maior ou menor medida, uma pluralidade de interpretações em abstrato, igualmente possíveis e plausíveis. A interpretação jurídica, portanto, trataria de analisar os significados possíveis e definir qual deles será adotado. Diciotti articula de maneira clara e sintética a questão ao afirmar: “segundo o ceticismo moderado, todas as questões interpretativas permitem como resposta uma pluralidade de juízos interpretativos genuínos. A pergunta que se coloca é: qual dessas posições deverá ser adotada?”⁴⁰

Ávila destaca que, nessa perspectiva cética moderada, o ato de vontade da atividade do intérprete seria tanto de *descrição*, por identificar estes significados possíveis do dispositivo, quanto de *adscrição*, por escolher um deles como correto.⁴¹ Assim, haveria tanto um ato de conhecimento quanto um ato de vontade.

Velluzzi oferece um pontual resumo da distinção entre as duas correntes do ceticismo:

A característica comum das duas variantes do ceticismo interpretativo consiste exatamente em negar que para uma formulação normativa haja apenas uma interpretação, havendo, ao invés, várias soluções interpretativas. No caso do ceticismo extremo, porém, tudo aquilo que decide o intérprete acerca do significado de uma formulação normativa é juridicamente aceitável, ao passo que para o ceticismo moderado o âmbito da interpretação possível é delimitado, e somente os resultados interpretativos incluídos nesse âmbito são juridicamente aceitáveis.⁴²

2.1.2.3 Teoria eclética

A teoria eclética (também denominada intermediária) entende que a interpretação ora compreende atos de conhecimento, e ora compreende atos de vontade, a depender da situação. Essa teoria enfatiza o grau variável de indeterminação do significado dos textos normativos, resultando dessa variação a existência dos “casos fáceis” e “casos difíceis”. Nesse sentido, haveria uma distinção entre as situações em que a resposta é fruto de descoberta e aquelas em que é fruto de decisão.

³⁹ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 29, São Paulo, 2013, p. 185.

⁴⁰ DICIOTTI, Enrico. *L'ambigua alternativa tra Cognitivismo e Scetticismo Interpretativo*. Siena, [S.n.], 2003. p. 36-37, tradução nossa.

⁴¹ ÁVILA, H., 2013, p. 185.

⁴² VELLUZZI, Vito. Scetticismo Interpretativo Moderato e Argomenti Dell'Interpretazione. *Diritto e Questioni Pubbliche*, n. 5, 2005. p. 106, 103-109, tradução nossa.

Guastini aponta a existência de duas possíveis variantes em que pode ocorrer essa diferenciação: a primeira variante diria respeito à facilidade ou dificuldade do *caso*, de modo que, havendo uma incerteza quanto à possibilidade de subsunção do fato à norma, a interpretação deixaria de ser o mero conhecimento do conteúdo normativo, e implicaria uma tomada de decisão. A segunda variante, por sua vez, diria respeito à clareza ou obscuridade dos *textos*, que poderia ter seu significado colocado de maneira unívoca ou não, o que demandaria do intérprete a mera descrição ou a adscrição do significado, a depender da situação.⁴³

2.1.3 Conceito de Interpretação pelo paradigma do ceticismo moderado

Apresentada, ainda que brevemente, a tipologia das teorias da interpretação, será adotada neste trabalho a posição do ceticismo moderado, o que se justifica, inicialmente, a partir das críticas que podem ser feitas aos demais posicionamentos.

Já foram abordadas e refutadas as afirmações da teoria eclética. Reiterando-se brevemente, cabe referir que a divisão entre situações em que meramente se descreve o significado do dispositivo, conhecendo o conteúdo da norma (casos fáceis) e situações em que efetivamente se interpreta o significado do dispositivo, determinando o conteúdo da norma (casos difíceis) mostra-se inadequada, visto que a interpretação envolve, na verdade, ambos os atos, visto que se trata de processo que comporta uma *etapa de conhecimento* seguida por uma *etapa de escolha*.

A teoria cognitivista pressupõe que as palavras acabam incorporando um significado próprio e certo, uma acepção intrínseca que exclui as demais. Como vimos, tal premissa não se sustenta, e a pretensa orientação por algum critério de validade para a visão de que existiria um significado certo e inscrito, em contraste com os errados, tampouco dá legitimidade à teoria. O critério da vontade do legislador, muito valorizado na literatura oitocentista, já foi amplamente criticado, e já é tido como ultrapassado na doutrina contemporânea. A partir do momento em que um enunciado normativo entra em vigência, sua existência é própria e autônoma, independentemente de qualquer acepção específica que eventualmente se lhe pretendia atribuir. As expressões que lhe são componentes existirão como base da atividade interpretativa, podendo ser potencialmente compreendidas de todas as formas permitidas dentro de seu sentido literal possível.

⁴³ GUASTINI, 2011a, p. 415-417.

Ao utilizar a fórmula “D significa *necessariamente* S”, sendo “D” o dispositivo e “S” o significado, ignora-se que “S” é um entre possíveis significados. A individualização de uma norma, que pode consistir na segmentação e recomposição do texto, inclusive levando em consideração um ou mais dispositivos, deve, ao menos em sede de início de seu processo, considerar que “D *pode significar* S1, S2, S3, etc.”, sendo “S1”, “S2” e “S3” os diferentes significados igualmente plausíveis, dentre os quais um será escolhido.⁴⁴

Oportuno destacar que o critério da finalidade da lei não se confunde com uma eventual vontade do seu autor. Com efeito, uma orientação pautada pela teleologia do dispositivo normativo é uma técnica utilizada na atividade interpretativa, e em nada contradiz a existência de múltiplos sentidos igualmente válidos. Ao invés de levar o intérprete à descoberta do significado “inscrito”, ela serve para auxiliar sua escolha pelo significado que será adotado.

Além disso, ao afirmar que já há uma norma pronta, previamente existente, contida no dispositivo, entende-se, por consequência, que para cada caso há uma resposta certa, visto que há uma norma de conteúdo objetivo e inequívoco a ser aplicada, devendo apenas ser descoberta. Entretanto, é evidente que, havendo uma potencial multiplicidade de sentidos a serem avaliados, e sendo todos estes igualmente possíveis *a priori*, não há que se falar em resposta certa. A definição por um ou outro significado possível não é uma descoberta mais ou menos acertada. Trata-se, ao invés, de uma escolha do intérprete que não possui um valor intrínseco de correção. Nesse sentido, Wroblewski destaca que a tese de existência de uma resposta certa na interpretação é “altamente problemática” justamente pelo fato de que é inatingível o grau de conhecimento do suposto teor normativo inscrito para aferir o eventual caráter acertado ou equivocado da resposta dada.⁴⁵

A teoria cética radical, por sua vez, é infundada por razões diametralmente diversas, mas igualmente relevantes. A perspectiva cética radical de que as disposições normativas são desprovidas de absolutamente qualquer sentido não se sustenta porque, se não existisse uma série limitada de significados possíveis, isso implicaria a desnecessidade da própria atividade interpretativa, visto que seria possível atribuir qualquer significado a qualquer enunciado. Guastini refere o “significado literal *prima facie*” como aquele do qual o intérprete não pode se afastar, dando o exemplo de que eventuais enunciados constitucionais que contenham a expressão “República” deverão ser lidos, em sua interpretação, de forma a incluir o enunciado

⁴⁴ VIDAL, 2015, p. 1360.

⁴⁵ WROBLEWSKI, Jerzy. Problems Related to the One Right Answer Thesis. *Ratio Juris*, v. 2, n. 3, December 1989. p. 251, 240-253.

interpretativo “‘República’ significa forma de Estado em que o chefe de Estado é eleito”, não podendo ser entendido o referido vocábulo como “‘República’ significa forma de Estado em que o chefe de Estado é um monarca hereditário”.⁴⁶

Nessa mesma linha, Ávila fala em concepção determinável da interpretação, destacando que as regras contêm, sim, conceitos que são, em virtude da linguagem, em alguma medida determinados, indeterminados ou determináveis. Assim, haveria *núcleos de sentido* já fixados que não poderiam ser ignorados pelo intérprete, sem que isso implique uma univocidade do significado.⁴⁷ Ao invés, significa que há, tal como Kelsen ilustra pela metáfora da moldura, uma essência semântica que não pode ser validamente afastada.

De fato, em que pese o dispositivo não carregue um sentido único, e, portanto, uma norma única e específica, ele tampouco pode ser entendido como potencialmente detentor de infinitos significados. Isso porque, enquanto é verdade que a linguagem é, por definição, dotada de problemas de equivocidade, ela também é, ao mesmo tempo, uma ferramenta de expressão de ideias e conceitos. E, para este fim, os vocábulos são dotados de uma carga semântica possível e limitada de modo a, no momento em que se estabelece um determinado enunciado normativo, poder ensejar a formação de diferentes normas dentro daquilo que compreende as ideias trazidas pela sua carga semântica possível e limitada. O texto normativo, conseqüentemente, possui significados antes da interpretação, e o que o intérprete fará é a análise de tais significados para, através da eleição de um deles, produzir a norma.

Essa análise de significados, cumpre ressaltar, resulta de processos discursivos que envolvem, por sua vez, atos decisórios e criativos. A aferição dos significados decorrerá dos argumentos utilizados, métodos adotados e das teorias que serviram de paradigma de abordagem. Isso tudo influencia a percepção do significado. A etapa de conhecimento, portanto, não é puramente descrição, mas sim um processo descritivo dentro do processo interpretativo.⁴⁸ Feito isso, opta-se por um significado dentro daqueles que se estabeleceram como resultado dessa etapa. Essa escolha, por sua vez, também é motivada e decorrente de um processo argumentativo-discursivo.

Por conseguinte, denota-se que a interpretação sempre possuirá uma *etapa de conhecimento* e uma *etapa de decisão*, e não sempre apenas uma das duas, e tampouco uma ou outra a depender da situação.⁴⁹ Velluzzi, nessa linha, resume a atividade argumentativa do

⁴⁶ GUASTINI, 2011a, p. 425, tradução nossa.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 166.

⁴⁸ ÁVILA, H., 2013, p. 197-198.

⁴⁹ KELSEN, 1999, p. 249.

intérprete sob a ótica do ceticismo moderado como a de delimitar o campo dos significados juridicamente admissíveis, escolhendo um entre estes.⁵⁰

2.2 FORMAS DE INTERPRETAÇÃO E SEUS RESULTADOS

2.2.1 Função das formas de interpretação

Estabeleceu-se na seção anterior que a interpretação é uma atividade que tem por objeto o texto normativo (constitucional, legal, infralegal), e envolve uma etapa de conhecimento e uma etapa de decisão, em que, inicialmente, são descritos os significados possíveis das expressões utilizadas no dispositivo normativo e, em seguida, é feita a escolha de um destes. A interpretação tem, como seu resultado, a norma, cuja eficácia terá o poder de dirigir o comportamento humano.

Essa atividade, evidentemente, não conduz sempre a um mesmo resultado. Isso porque há diferentes formas de se abordar o objeto, descrever os sentidos possíveis, escolher um sentido determinado e justificar a escolha realizada. Estas formas de se realizar a atividade interpretativa podem ser mais ou menos semelhantes entre si, motivo pelo qual podem ser identificadas diferentes *formas de interpretação*.

Assim como não existe uma resposta certa prévia que deve ser atingida na atividade de interpretação, tampouco existe uma prevalência *a priori* de uma técnica interpretativa sobre as demais. O emprego de diferentes técnicas pode efetivamente levar a resultados diversos que são, a princípio, igualmente admissíveis, cabendo ao intérprete a definição sobre qual vai ser aquela empregada na determinação do conteúdo normativo a ser aplicado na resolução de um dado caso.⁵¹

A definição acerca de escolha e emprego das técnicas interpretativas é realizada e justificada mediante um processo argumentativo. Com efeito, o Direito é um empreendimento social que se constrói e realiza por meio de consensos da coletividade, e é implementado através da argumentação. Nesse sentido, a interpretação é, considerando os elementos definidores já expostos, uma atividade argumentativa. O uso de diferentes critérios e argumentos pode levar a diferentes caminhos e, por consequência, a diferentes resultados. Sua eleição e pertinência devem ser, portanto, devidamente justificados.⁵²

⁵⁰ VELLUZZI, 2005, p. 108.

⁵¹ KELSEN, 1999, p. 248.

⁵² ÁVILA, H., 2016, p. 348-350.

Nessa linha, Atienza afirma que a atividade da interpretação sempre segue um padrão de emprego do raciocínio de realização, e o resultado desse esquema depende dos argumentos e técnicas utilizados:

O esquema argumentativo da interpretação consta de um enunciado a interpretar (por exemplo, o art. 15 da Constituição Espanhola: “todos têm direito à vida”), um enunciado interpretativo (“‘todos’ significa todos os nascidos”) e um enunciado interpretado (“todos os nascidos têm direito à vida”). O que resulta problemático da dedução é a justificação da segunda premissa, do enunciado interpretativo. E para isso existem regras ou cânones de interpretação. [...] A solução de um problema interpretativo implica recorrer sempre a uma determinada teoria de interpretação que ocuparia o lugar de “respaldo”.⁵³

No exemplo utilizado por Atienza, opta-se por interpretar o termo “todos” como “todos os nascidos”. Da mesma forma, poderia ter sido adotada uma opção interpretativa mais ampla, de modo a incluir os nascituros, ou mais restrita, como, por exemplo, estendendo o direito apenas aos cidadãos do país.

Diciotti, nessa linha, trabalha a metáfora do “facho de luz” – contudo, não da mesma forma como é utilizada pela teoria eclética da interpretação. Em vez de se enxergar um conteúdo central de “clareza” em que caberia o mero conhecimento, em oposição a uma faixa marginal de “penumbra” em que caberia a interpretação, é feita outra abordagem: se o significado normativo é visto como referência e extensão, entende-se que a atividade interpretativa implicará um ato de conhecimento na etapa de compreensão de todo o “facho de luz”, e a decisão se dará em termos de qual será a abrangência escolhida pelo intérprete na definição de sua extensão normativa.⁵⁴

Nessa linha, convém apresentar, ainda, o exemplo dado por Diciotti:

Já considerando os casos marginais de aplicação das palavras, podemos dizer que a uma mesma palavra podem ser atribuídos muitos significados diferentes não conflitantes com as regras linguísticas: por exemplo, à palavra "religião" pode ser dado um significado que indica a Igreja da Cientologia e cultos satânicos, mas não grupos esotéricos, outro significado que indica os grupos esotéricos e cultos satânicos, mas não a Igreja da Cientologia, e, ainda, um outro significado que inclui os cultos satânicos, mas não a igreja da Cientologia e grupos esotéricos, etc. [...] Dadas estas condições, na verdade, uma palavra pode ser usada no discurso de várias maneiras, para indicar diferentes classes de fenômenos que partilham das mesmas propriedade, de modo que, nas suas ocorrências textuais concretas, pode ser atribuídos sentidos diversos pelos intérpretes: sentidos mais ou menos amplos em termos de inclusão dos casos centrais e marginais.⁵⁵

Assim, vê-se que o papel das formas de interpretação é o de empregar as diversas técnicas orientadoras da escolha do significado que formará a norma. A utilização de

⁵³ ATIENZA, 2013, p. 473-474, tradução nossa.

⁵⁴ DICIOTTI, 2003, p. 23.

⁵⁵ Ibidem, p. 26, tradução nossa.

diferentes formas levará a conteúdos normativos próprios e variados. No próximo item, serão expostas e analisadas duas formas interpretativas que diferem especificamente em termos de abrangência do conteúdo normativo resultante da interpretação.

2.2.2 Duas formas de interpretação: ratificadora e modificadora

São numerosas as formas de agrupar e esquematizar as diferentes técnicas de interpretação do Direito. As classificações no Direito, de modo geral, podem assumir diversas conformações, a depender da opção de quem as realiza. Nesse sentido, convém atentar para lição de Ávila:

As classificações elaboradas pela ciência do direito, enquanto voltadas à explicação coerente do ordenamento jurídico, submetem-se a limites dele decorrentes. Com efeito, será a compatibilidade com o ordenamento jurídico que permitirá avaliar a procedência da classificação, por exemplo, da eficácia das normas constitucionais, dos efeitos das decisões judiciais ou das espécies tributárias; o exame do ordenamento jurídico poderá confirmar ou infirmar a existência de normas de eficácia limitada, a subsistência de decisões sem nenhum efeito declaratório ou mesmo a possibilidade de exclusão da finalidade e da destinação da arrecadação como critérios para a divisão dos tributos em espécies. A nomenclatura e a variedade de divisões e subdivisões dos objetos classificados irá, porém, variar de acordo com a finalidade e o critério a que serve o agrupamento. Nesse quadro, as classificações serão mais ou menos adequadas à explicação de determinado objeto.⁵⁶

No que diz respeito à matéria da interpretação no Direito, é evidente que diversos cortes podem ser feitos para agrupar e compreender as técnicas interpretativas. Contudo, visto que as definições conceituais ora estabelecidas são feitas para delimitar o contexto em que se realiza a analogia no Direito, opta-se por uma classificação dicotômica orientada pelo critério de extensão do conteúdo normativo frente ao significado *prima facie* do enunciado prescritivo.

Assim, um determinado dispositivo “D1” pode ser entendido em significados diversos com diferentes alcances semânticos, denominados, exemplificativamente, de “S1” (significado mais restrito), “S2” (significado médio) e “S3” (significado mais amplo). O uso de diferentes técnicas de interpretação vai levar o intérprete a esses resultados diversos. Nesse sentido, é possível organizar as diferentes técnicas de interpretação pautando-se especificamente pelo critério da extensão do conteúdo normativo. Em outras palavras, pode-se classificar as técnicas de interpretação pelo critério da abrangência semântica do significado ao qual elas conduzem.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, agosto 2001. p. 5.

Considere-se, como exemplo prosaico, o conhecido caso do restaurante que exhibe um aviso com os dizeres “Proibida a entrada de animais” em sua porta. Poderá ser adotado o significado *prima facie* (proibição irrestrita da entrada de qualquer animal), ou algum outro significado de abrangência reduzida (permitindo a entrada em casos especiais, como para cães-guia que auxiliam pessoas cegas, por exemplo) ou ampliada (estendendo a proibição até mesmo para animais de brinquedo ou empalhados).

Há uma divisão tradicionalmente trabalhada na doutrina orientada a classificar as técnicas de interpretação com base neste critério, comumente dividida entre *interpretação declarativa* e *interpretação corretora*.

Chiassoni aponta que a *interpretação declarativa* é aquela através da qual a norma decorrente do processo interpretativo possui um significado que corresponde com a acepção literal *prima facie* do dispositivo. A *interpretação corretora*, por sua vez, surgiria nos casos em que fosse necessário corrigir o significado literal da disposição, substituindo-o, na interpretação, por algum outro significado mais restrito, mais abrangente, ou apenas diferente, a depender de necessidade.⁵⁷

É possível estabelecer uma conexão entre esta tipologia e o paradigma da teoria cognitivista da interpretação. Isso porque a premissa básica subjacente à separação entre as formas declarativa e corretora de interpretação é a existência prévia do conteúdo normativo. A norma possuiria um sentido certo e claro, que pode ter mais ou menos coincidência com a literalidade das expressões utilizadas na redação do dispositivo legal. Nos casos em que o conteúdo normativo tiver coincidência com os vocábulos do dispositivo, seria mantida a interpretação declarativa, e quando se constatasse uma discrepância entre o que o dispositivo diz e aquilo que ele “deveria estar dizendo”, seria empregada a interpretação corretora.⁵⁸

Tarello, numa crítica geral à teoria cognitivista, formula relevante análise do uso das categorias “declarativa” contra a “corretora”. Nesse sentido, afirma ser inoportuna sua utilização justamente porque essa tipologia ignora que o documento normativo é algo diferente do significado que lhe é atribuído, inexistindo um significado “real” que se contraponha ao “aparente”. Assim, tais expressões pecam ao sugerir que o discurso legislativo possui um significado próprio e principal, independente da atividade interpretativa, e que a norma é algo preexistente à interpretação.⁵⁹

⁵⁷ CHIASSONI, 2007, p. 131-133.

⁵⁸ CERDA, Julio Lopes de la. Las Normas Penales No Pueden Interpretarse Extensivamente. *Revista de La Escuela Nacional de Jurisprudencia*, n. 15, México, 1942. p. 298, 293-304.

⁵⁹ TARELLO, Giovanni. Preliminari a una teoria dell'interpretazione giuridica. In: GARCIA, Fausto Rodriguez (Org). *Estudios en Honor del Doctor Luis Recanens Siches*, UNAM, 1980b. p. 913-937, 929-931.

A crítica de Tarello é de inquestionável importância. Contudo, deve ser adequadamente compreendida. Ela foi feita num contexto específico. Tarello representou um movimento de vanguarda na chamada Escola de Gênova, que surgiu numa situação de ruptura com o paradigma da teoria cognitivista da interpretação. Nesse contexto, o autor assume, perceptivelmente, um posicionamento diametralmente contrário, alinhando-se, em seu discurso, à escola do ceticismo radical.⁶⁰ Sua postura, portanto, tendia a reduzir e afastar os limites à atribuição de sentido ao objeto interpretado na atividade do intérprete.

Contudo, sob a perspectiva da teoria cética moderada, há um limite claro ao ato de vontade que existe na atividade interpretativa: o núcleo mínimo de sentido, ou limite de significação do termo utilizado. De fato, há uma variedade limitada de significados possíveis para a formação da norma na atividade interpretativa, visto que cada expressão tem um potencial limitado de significados. Do contrário, qualquer expressão poderia se referir a qualquer objeto ou conceito.

Nesse sentido, se um dispositivo “D1” efetivamente puder possuir infinitos significados em potencial (“S1”, “S2”, “S3”, ...), então realmente não faz sentido falar em interpretação “declarativa”, “literal” ou “extensiva”, visto que não existe nenhuma referência em termos de o que pode ou não pode ser o significado do termo. No entanto, se o dispositivo “D1” possui como possíveis apenas os significados “S1”, “S2” e “S3”, todos igualmente válidos num plano abstrato, porquanto harmônicos com os conceitos expressados pelos termos empregados no dispositivo, então, quando se fala em formas e técnicas de interpretação, está-se referindo aos diferentes caminhos que levam a estes significados, e aí é constatável a pertinência de tais mecanismos. Isso porque, sendo a norma o resultado da interpretação, e não o seu objeto, essas técnicas são empregadas tendo como resultado a norma, a partir da decisão de qual delas será utilizada, e por qual motivo.

Assim, depreende-se que de fato a classificação das técnicas de interpretação pode ser concebida e orientada por um critério vinculado à teoria cognitivista. No que se refere à tipologia que ora se apresenta, orientada por um critério de classificação das técnicas de interpretação quanto à extensão do conteúdo normativo decorrente da atividade interpretativa, já é visível a vinculação de tal formulação pela premissa da preexistência da norma. Nesse caso, as técnicas interpretativas passam a tratar da correspondência ou não correspondência das palavras do dispositivo legal em relação ao conteúdo normativo que elas *deveriam estar traduzindo*. Nesse sentido, tratar-se-ia de aferir a harmonia do enunciado prescritivo com o

⁶⁰ TARELLO, 1980a, p. 65.

conteúdo objetivo da norma, de modo a meramente declará-lo no caso de correspondência e corrigi-lo no caso de discrepância.⁶¹

No entanto, há uma forma de se pensar e classificar estas técnicas em consonância com a visão do ceticismo moderado. Nessa nova perspectiva, as técnicas interpretativas são concebidas como os meios que levam o intérprete, após a etapa de conhecimento e descrição de seus sentidos admissíveis, a optar por um dentre os significados possíveis, resultando na formação da norma.

Muito embora seja adotada uma classificação dicotômica à semelhança da tipologia da interpretação “declarativa” ou “corretora”, é perceptível a vinculação destas últimas a uma concepção cognitivista da interpretação. Por essa razão, faz-se necessária a proposição de uma nomenclatura alternativa, mais compatível com o paradigma do ceticismo moderado. Nesse sentido, adota-se, no presente trabalho, a designação das formas de interpretação como *interpretação ratificadora* e *interpretação modificadora*.

Fala-se em *interpretação ratificadora* quando, na atividade interpretativa, são adotadas técnicas de interpretação que conduzem à opção pelo significado literal *prima facie* do dispositivo na formação da norma. Sua utilização se dá de forma análoga à interpretação declarativa, visto que atribui a uma disposição o seu significado “mais imediato”, correspondente ao seu uso comum.⁶² Contudo, em vez de fazê-lo em razão de se tratar do significado intrínseco do conteúdo normativo, trata-se de uma opção consciente do intérprete pela extensão normativa equivalente ao significado *prima facie*.

Fala-se em *interpretação modificadora* quando, na atividade interpretativa, são adotadas técnicas de interpretação que conduzem à opção por um significado diverso da aceção literal *prima facie* do dispositivo na formação da norma. Sua utilização se dá de forma análoga à interpretação corretora, visto que atribui a uma disposição um significado mais abrangente ou mais restrito do que aquele que corresponderia ao seu uso comum.⁶³ Contudo, em vez de fazê-lo em razão do conteúdo objetivo e intrínseco da norma não corresponder à expressão utilizada no dispositivo, trata-se de uma opção consciente do intérprete por uma extensão normativa mais limitativa ou ampliativa do que o sentido literal do enunciado prescritivo.

⁶¹ GARFIAS, Ignacio Galindo. Interpretación e integración de la ley. *Serie Estudios Jurídicos*, n. 38. Ciudad de Mexico: UNAM, 2006. p. 11.

⁶² GUASTINI, Riccardo. *Estudios sobre la interpretación jurídica*. Ciudad de Mexico: UNAM, 1999. p. 26.

⁶³ GUASTINI, 1999, p. 33.

2.2.3 Interpretação ratificadora

A interpretação ratificadora tem lugar quando o intérprete atribui aos dispositivos o seu significado *prima facie*, ou literal. Guastini conceitua o significado *prima facie* como sendo aquele que “resulta da compreensão imediata e irreflexa do texto normativo, à luz dos usos linguísticos comuns”.⁶⁴ Assim, deparando-se com um determinado dispositivo, o intérprete opta pelo significado do uso corrente da expressão. Por tal razão, fala-se em “ratificação” do significado *prima facie* da expressão utilizada no dispositivo, ao qual corresponderá o conteúdo normativo resultante da interpretação.

Dessa forma, em que pese haja múltiplos significados igualmente válidos num plano abstrato, o intérprete fará a escolha por aquele que corresponde a esta acepção mais direta e imediata do termo empregado na redação do dispositivo.

A utilização da interpretação ratificadora (atividade) terá como produto a *interpretação literal* (resultado), que passará a ser analisada no item a seguir.

2.2.3.1 Interpretação literal

A interpretação puramente literal é o produto direto da realização de uma interpretação ratificadora. Trata-se de uma interpretação-resultado que consagra o significado *prima facie* do dispositivo, resultando na produção de uma norma cuja extensão equivale a essa acepção mais “exata” da expressão legal. Evidentemente, a definição de um significado literal pode ser algo problemático. Variações de contexto e subjetividade podem distorcer a análise do significado literal. No entanto, em que pese ela não seja sempre certa na sua definição, existe, no mais das vezes, uma possibilidade de delimitação em torno do que se pode definir a título de sentido literal do dispositivo.

O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, possuía, historicamente, o reiterado posicionamento de interpretar literalmente o art. 150, VI, “d”, da CF/88, de modo a restringir a abrangência normativa das expressões “livros” e “papel” apenas para os materiais físicos, não estendendo o conteúdo normativo a livros eletrônicos e outros dispositivos semelhantes⁶⁵. Tal posicionamento, contudo, foi revisto no julgamento do Recurso Extraordinário 330817, em que o Plenário deliberou que a imunidade tributária abrange, também, livros eletrônicos⁶⁶.

⁶⁴ GUASTINI, 2011a, p. 94.

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. 2011b. RE 129930, Relator: Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 16-08-1991 e RE 504615 AgR, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJe, 19 maio 2011.

⁶⁶ RE 330817, Relator: Min. Dias Toffoli, Plenário, 08-03-2017

Em que pese o entendimento do Supremo neste caso esteja sujeito a diversas críticas, a pertinência da interpretação literal em geral pode ser constatada na medida em que se verifica sua vinculação à noção da existência de um núcleo mínimo de significado da expressão legal. Ora, na medida em que a linguagem jurídica é decorrente da linguagem geral, reproduzindo, em maior ou menor medida, seus conceitos e significados, o legislador inevitavelmente vai empregar uma linguagem corrente, comum, para se expressar, de modo que o intérprete também deverá partir dela para a realização da atividade interpretativa.⁶⁷

Nessa linha, Larenz afirma que “toda interpretação começa pelo sentido literal”.⁶⁸ Dessa forma, ela auxilia na fixação do limite da interpretação, pois aquilo que está para além do sentido possível e já não lhe é compatível não pode valer como conteúdo normativo.⁶⁹

Evidentemente, salvo na hipótese de haver alguma diretriz interpretativa em tal sentido (como no caso do art. 111 do CTN), não haverá qualquer obrigatoriedade ou prevalência na utilização dessa forma de interpretação, mas ainda assim representa um marco de referência do processo interpretativo.

Uma interpretação literal pode ser embasada, entre outros fundamentos, no argumento *a contrario* em sua variante interpretativa, que será abordado a seguir.

2.2.3.2 Argumento *a contrario* na variante interpretativa

O argumento *a contrario* tem seu raciocínio tradicionalmente explanado no brocardo “*ubi lex voluit dixit, ubi tacuit noluit*”, que significa, em síntese, que a lei disse exatamente o que pretendia dizer, e silenciou propositalmente sobre o restante. Se quisesse tratar de comportamentos, temas e sujeitos que não estão expressamente referidos, a lei o teria feito. Se não o fez, é porque não houve a intenção de abranger seu regramento a tal comportamento, tema ou sujeito. Com isso, afasta a possibilidade de se atribuir a uma dada disposição normativa um significado mais amplo do que o literal.

Considere-se, por exemplo, o art. 1.845 do Código Civil, que dispõe: “são herdeiros necessários os descendentes, os ascendentes e o cônjuge”. A utilização do argumento *a contrario* levaria o intérprete à conclusão de que o *companheiro* com quem o falecido vivia em união estável não seria herdeiro necessário. Tal posicionamento já foi, inclusive, adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.⁷⁰

⁶⁷ WROBLEWSKI, 1990, p. 365-366.

⁶⁸ LARENZ, 1997, p. 385-387.

⁶⁹ Ibidem, p. 414-415.

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2001. REsp 191.393/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, 3ª Turma, DJe, 29 out. 2001a. p. 201.

Evidentemente, a interpretação dada no exemplo apresentado pode ser criticada sob diversos fundamentos, notadamente por não considerar, a título de argumento oposto, a igualdade de tratamento e regime jurídico entre a união estável e o casamento no ordenamento jurídico brasileiro, o que poderia levar o intérprete a atribuir um significado que incluísse os companheiros no rol de herdeiros necessários. Contudo, utiliza-se este caso apenas como exemplo de aplicação prática do argumento *a contrario*.

O argumento *a contrario* possui duas variantes, que são utilizadas de formas diferentes: a *interpretativa* e a *produtiva* (ou construtiva).⁷¹ Na variante *interpretativa*, o que ocorre é simplesmente a interpretação não extensiva do dispositivo, dando-lhe um conteúdo normativo correspondente ao significado literal da expressão utilizada. Os eventuais casos que não se enquadrem nessa acepção literal serão tidos como não regulados por essa norma. Isso não significa que não possam ser regulados por alguma outra norma decorrente de algum outro dispositivo. Por isso é importante referir que o uso do argumento *a contrario* na variante interpretativa conduz *tendencialmente*, mas não *necessariamente*, à constatação de uma lacuna.

No exemplo indicado, o argumento *a contrario* na variante interpretativa concluiria, inicialmente, pela inexistência de disciplina jurídica sobre a situação do companheiro com relação ao *status* de herdeiro necessário. Poderiam ser buscadas outras fontes para averiguar a incidência de normas diversas sobre essa questão, como, por exemplo, os artigos 1.829 e 1.870 do Código Civil.

Na variante *produtiva*, por outro lado, a utilização do argumento *a contrario* leva o intérprete à conclusão de que, não apenas o caso não mencionado no dispositivo não recebe o tratamento jurídico por ele estipulado, como também há uma norma implícita em sentido contrário, dando-lhe um tratamento diverso. Nesse sentido, os casos que não se enquadrem na acepção literal do dispositivo são regulados por uma norma em sentido oposto. O argumento *a contrario* na variante produtiva é, como se verá mais adiante, um meio de colmatação de lacunas no Direito.

No exemplo indicado, o argumento *a contrario* na variante produtiva concluiria pela formação de uma norma jurídica que dispõe que os companheiros efetivamente não são herdeiros necessários.

⁷¹ GUASTINI, 2011a, p. 290-291.

Em que pese essa divisão seja tradicional, ainda que com eventuais diferenças pontuais,⁷² é possível constatar, na doutrina, uma tendência a imiscuir as circunstâncias e efeitos das diferentes variantes. Bobbio, por exemplo, trabalha o argumento *a contrario* apenas na sua variante produtiva, destacando que, quando utilizado, implica um raciocínio interpretativo fundado na existência de uma norma geral implícita em sentido contrário. Nesse sentido, o ordenamento jurídico qualificaria em sentido diverso da norma explícita tudo o que não fosse regulado por ela. O autor embasa seu fundamento na doutrina da *norma geral exclusiva*, segundo a qual, em um dado ordenamento jurídico “são permitidos todos os comportamentos que não são obrigatórios, exceto os que puderem ser considerados similares aos obrigatórios”.⁷³

A doutrina da norma geral exclusiva será abordada com maior profundidade mais adiante neste trabalho, mas, por ora, basta a consideração de que o argumento *a contrario* não implica *necessariamente* a qualificação jurídica do caso não regulado por uma norma implícita em sentido contrário.

A compreensão do argumento *a contrario* como sendo apenas e tão somente aquele que ocorre na sua variante produtiva levou a doutrina majoritária a frequentemente posicioná-lo numa relação adversativa e excludente perante a analogia.⁷⁴ Em que pese isso seja verdadeiro quanto a essa variante especificamente – conforme será trabalhado na próxima seção deste trabalho –, o mesmo não se pode dizer da variante interpretativa. Com efeito, sua utilização se dá apenas e tão somente de modo a delimitar a extensão normativa do dispositivo interpretado, optando por um significado que, se por um lado não inclui os casos marginais no campo de incidência da norma, por outro lado tampouco faz qualquer valoração sobre a situação normativa de tais casos com relação ao conjunto do ordenamento. Em outras palavras, limita-se a afirmar que *aquela norma* decorrente da interpretação *daquele dispositivo* não abrange determinado caso específico, sendo possível se cogitar do uso de técnicas diversas para qualificação deste caso – inclusive a analogia.

Garcia Amado, abordando o tema do argumento *a contrario*, reputa fundamentais duas afirmações: primeiro, o argumento *a contrario* não possui cunho interpretativo, só podendo ser utilizado depois de realizada a interpretação e se limita a afastar de um caso determinado a

⁷² Vale destacar, nesse sentido, a divisão proposta por Carcaterra, para quem não se trata de tipos diferentes, mas sim uma diferença de grau, e inclusive os divide entre argumento *a contrario* no sentido fraco (interpretativo) e forte (produtivo). Cf. CARCATERRA, Gaetano. L'argomento a contrario. In: CASSESE, Sabino (Org) et al. *L'unità Del Diritto. Massimo Severo Giannini e La teoria giuridica*. Bologna: Il Mulino, 1994. p. 178-261 et seq.

⁷³ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução Márcio Pugliesi e Edson Bini. São Paulo: Ícone, 2006. p. 215.

⁷⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Heremênutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 199.

consequência jurídica da norma, e, segundo, o argumento *a contrario* só pode ser utilizado quando se tem por objeto uma norma que possua estrutura bicondicional.⁷⁵

A segunda conclusão é parcialmente adequada. A possibilidade de aplicação do argumento *a contrario* implica uma formulação no molde “apenas se A, então Y” para que, logicamente, possa se afirmar que o caso diferente de “A” não receba o mesmo tratamento jurídico, expressado na formulação “se B, então não-Y”. Trata-se de entendimento já difundido na doutrina, inclusive nacional.⁷⁶ No entanto, isso não significa que essa circunstância precise estar formulada no próprio enunciado prescritivo. Com efeito, Chiassoni destaca a possibilidade de, na etapa de interpretação, reformular o enunciado interpretado no molde bicondicional para fins de aplicação do argumento *a contrario*, mesmo que essa não seja sua redação.⁷⁷

A partir disso já se conduz à inadequação da primeira conclusão: o argumento *a contrario* possui cunho meramente interpretativo quando utilizado sem a conclusão de uma norma implícita em sentido diverso da norma que resulta da interpretação. Sua utilização na atividade interpretativa se dá na etapa de escolha do significado normativo entre aqueles possíveis para o dispositivo interpretado, sem que isso implique uma produção normativa em sentido contrário para o caso não regulado.

2.2.4 Interpretação modificadora

A interpretação modificadora ocorre quando o intérprete atribui aos dispositivos interpretados um significado semanticamente *mais* ou *menos* abrangente do que o literal, ou *prima facie*. Assim, deparando-se com um determinado dispositivo, o intérprete, analisando os seus significados possíveis, opta por algum que possui uma acepção mais ampla ou mais restrita do que a de uso corrente e de compreensão “intuitiva”. Por essa razão, fala-se em “modificação” do significado *prima facie* da expressão utilizada no dispositivo, visto que o conteúdo normativo será correspondente ao significado de maior ou menor abrangência escolhido pelo intérprete.

Tal modalidade de interpretação pode se dar tanto no sentido de dar uma maior amplitude ao conteúdo normativo do dispositivo interpretado quanto no sentido de atribuir-lhe um conteúdo normativo mais contido.

⁷⁵ GARCIA AMADO, Juan Antonio. Sobre el argumento a contrario en la aplicación del derecho. *Cuadernos de Filosofía Del Derecho*, 24, Doxa, 2001. p. 103.

⁷⁶ MAXIMILIANO, 2011, p. 200.

⁷⁷ CHIASSONI, 2007, p. 206.

A interpretação modificadora (atividade) terá como produto (interpretação-resultado), portanto, uma norma cujo teor semântico será ou mais amplo ou mais restrito do que o significado literal *prima facie*, ou seja, o resultado será uma interpretação *extensiva* ou *restritiva*.

2.2.4.1 Interpretação extensiva

A interpretação extensiva é resultado da escolha do significado mais amplo possível do dispositivo interpretado, dentro de seus limites conceituais, ou seja, dentro daquilo que ele efetivamente *pode significar*. Assim como no caso da interpretação literal, a interpretação extensiva deve ser devidamente justificada, o que pode ser feito em diversos fundamentos, como a *ratio legis*, a igualdade ou a vontade do legislador.⁷⁸ Na doutrina tradicional, vinculada à ideia do cognitivismo, era usualmente entendida como um meio para que o intérprete alcançasse o “verdadeiro conteúdo” da norma, que era mais amplo do que indicava a redação do dispositivo.

Sob o paradigma do ceticismo moderado, no entanto, o intérprete, diante dos múltiplos significados atribuíveis ao dispositivo, vai optar por aquele que enseja a maior abrangência normativa. É importante notar que a adoção de um significado amplo não se confunde com a atribuição de um significado novo. Seguindo a lógica da determinação de significado dentro do *sentido literal possível* do termo empregado no texto, é possível falar em “definição ampla” do significado *dentro do campo semântico da expressão*, evidentemente tendendo ao seu sentido mais abrangente. Isso pode significar a escolha de um sentido situado às “margens” do significado, referindo-se àquele uso que em geral não se tem em conta.⁷⁹

Nessa linha, é muito oportuna a afirmação feita por Ferraz Jr. ao referir que a interpretação extensiva amplia o sentido da norma para além do que consta na letra da lei. O espectro de significado do texto normativo seria utilizado na sua maior amplitude admissível. Dessa forma, na condição de não ser algo incompatível com a redação do texto, seria adotada a definição mais abrangente.⁸⁰

O Supremo Tribunal Federal adotou uma interpretação extensiva do art. 71, II, da CF/88, entendendo que, apesar da competência dos Tribunais de Contas para fiscalizar as contas de pessoas jurídicas de direito privado só ter sido incluída na redação constitucional

⁷⁸ CHIASSONI, Pierluigi. *La giurisprudenza civile: metodi d'interpretazione e tecniche argomentative*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 631-633.

⁷⁹ LARENZ, 1997, p. 426.

⁸⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 271-272.

através da EC 19/98, a instituição fiscalizadora já possuía tal atribuição desde o início da vigência da Constituição Federal. Essa conclusão foi embasada numa leitura ampliativa do texto da redação original – e ainda vigente – do dispositivo referido, que refere a competência para julgar as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.⁸¹

Outro exemplo a ser citado é o conhecido e tradicional posicionamento do Superior Tribunal de Justiça ao interpretar o art. 2º da Lei n. 1.060/50 (revogado pelo Código de Processo Civil de 2015) que, dispondo sobre a concessão de assistência judiciária gratuita aos necessitados, estipulava que poderiam gozar do benefício “os nacionais ou estrangeiros residentes no país, que necessitarem recorrer à Justiça”, considerando-se necessitados aqueles “cuja situação econômica não lhe[s] permita pagar as custas do processo e os honorários de advogado, sem prejuízo do sustento próprio ou da família”. Interpretando o dispositivo, o STJ decidiu que, a despeito da lei não lhes fazer menção, o conteúdo normativo adotado abrangeria as pessoas jurídicas.⁸²

A interpretação extensiva é usualmente confrontada com a analogia como forma de ampliação da eficácia jurídica de determinado dispositivo. Trata-se de relevante tema no âmbito da teoria geral do Direito, que será abordado posteriormente em capítulo próprio.

2.2.4.2 *Interpretação restritiva*

A interpretação restritiva é aquela que resulta da escolha do significado mais limitado do dispositivo interpretado dentro de seus contornos conceituais, no sentido de atribuir-lhe um conteúdo normativo mais específico do que se compreenderia por sua interpretação literal *prima facie*.

Uma adequada compreensão conceitual é de suma relevância para a compreensão desta técnica interpretativa. Isso porque a praxe jurídica não raro confunde a interpretação restritiva com a interpretação literal, chegando-se até mesmo ao ponto dos termos serem simplesmente utilizados como sinônimos, e tratados como perfeitamente intercambiáveis. Por exemplo, o Supremo Tribunal Federal possui julgamentos em que as diferentes técnicas são tidas como uma só, como no caso do RE 79.073.⁸³ Naquela situação, uma empresa importadora de equipamentos e produtos utilizados para fotografia pleiteou o direito à isenção

⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2014. MS 26969, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, *DJe*, 12 dez. 2014.

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1997. REsp 70.469, Rel. Ministro Nilson Naves, 3ª Turma, *DJ*, 16 jun. 1997. p. 27362.

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. 1974. RE 79.073, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, 1ª Turma, *DJ*, 27 set. 1974.

do Imposto de Importação e da Taxa de Despacho Aduaneiro com base no art. 13, parágrafo único, do Decreto-Lei 43/66, que isentava dos referidos tributos as “películas sensibilizadas” e “filmes virgens”. A Turma, naquela ocasião, decidiu que, em se tratando de estabelecimento de isenção, deveria ser feita uma “interpretação restritiva”, não podendo o benefício abarcar produtos que não aqueles especificamente elencados na legislação instituidora, inclusive citando o art. 111, II, do Código Tributário Nacional, a despeito da redação do dispositivo falar em “interpretação literal”⁸⁴

No entanto, trata-se de técnicas diferentes e inconfundíveis entre si. Isso porque, ao passo que a interpretação literal reafirma o significado *prima facie* na opção do sentido que formará a norma, a interpretação restritiva adota um significado mais limitado, específico ou particular do que aquele que diretamente se constataria pela expressão utilizada no dispositivo legal. Nesse sentido, delimita-se um campo de incidência mais reduzido na norma produzida. Tarello refere-se a essa situação como aquela em que não se dá toda a plenitude de significado a uma palavra do dispositivo de acordo com o seu *communis usus loquendi*, excluindo um ou mais de seus significados.⁸⁵

Isso se implementa pela realização da *técnica de dissociação*, que consiste em introduzir uma distinção conceitual a uma ou mais das expressões utilizadas na redação do dispositivo interpretado, separando-as em espécies ou classes, com a conclusão de que o conteúdo normativo abrangerá apenas uma, ou algumas, das classes existentes.⁸⁶

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por exemplo, debruçou-se, em um dado momento, sobre questão envolvendo a possibilidade dos Estados efetuarem a cobrança de IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Naquela ocasião, a Corte deliberou que, em que pese a expressão “veículos automotores” (art. 155, “c”, da CF/88) possa compreender semanticamente todos os veículos de propulsão própria e que servem ao transporte de passageiros, o campo de incidência da norma constitucional que outorga competência de tributação aos Estados abrange apenas os veículos terrestres, e não os aquaviários ou aeroviários. Dessa forma, estabeleceu-se, dentro do gênero “veículos automotores”, uma divisão de espécies orientada pelo meio em que se dá o transporte, com a

⁸⁴ “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

II - outorga de isenção; [...]”

⁸⁵ TARELLO, 1980a, p. 35.

⁸⁶ GUASTINI, 1999, p. 43.

definição de um conteúdo normativo mais restrito do que a significação mais direta do termo.⁸⁷

Nesse sentido, para Guastini, a delimitação de um significado mais restrito acarreta como consectário jurídico a construção de uma exceção implícita. Essa exceção seria genericamente formulada da seguinte maneira: diante da fórmula “se A, então Y”, poderia se apresentar o caso “A1”, ao qual se entende que a consequência jurídica “Y” não deva se aplicar. Por conta disso, formular-se-ia a regra “se A1, então não-Y”. O autor destaca, ainda, que a formulação da regra de exceção equivaleria, essencialmente, à substituição da regra original por uma nova, no caso, “se A, e não A1, então Y”.⁸⁸

Utilizando novamente um exemplo tradicionalmente trabalhado pela doutrina, pode-se citar o caso da praça pública que possui uma placa com os dizeres “Proibido o tráfego de veículos na praça”. Seria possível adotar uma interpretação restritiva com base no argumento da dissociação no sentido de que a expressão “veículos” refere-se apenas a veículos automotores, através, por exemplo, de um critério teleológico segundo o qual a finalidade da regra seria a de preservar a paz e a integridade do ambiente. Nesse sentido, seriam excluídos da proibição os veículos de propulsão humana, como bicicletas. Por esse raciocínio, consequentemente, seria formulada a regra implícita “É permitido o tráfego de bicicletas na praça”.⁸⁹

Em suma, pode-se dizer que é feita a opção por um significado tendencialmente mais limitado dentro do quadro de significação possível do dispositivo, a despeito da amplitude que a sua acepção literal possa ter. A interpretação restritiva pode ser fundamentada por uma compreensão de que a opção pelo significado literal *prima facie* do dispositivo contrariaria a *ratio legis*, ou implicaria algum tipo de desvalor ao sistema jurídico. Parte da doutrina, nesse sentido, a elenca como um cânone interpretativo em matéria de direito excepcional e limitações a garantias fundamentais,⁹⁰ bem como em matéria de Direito Tributário.⁹¹

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 134509, Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ, 13 set. 2002a. O fundamento apresentado no voto do Min. Sepúlveda Pertence, e adotado pelos demais membros da Corte, foi no sentido de que houve a *incorporação*, por parte da Constituição Federal, do significado “veículos terrestres” como o significado normativo da expressão “veículos automotores”, haja vista ser a terminologia utilizada na extinta Taxa Rodoviária Única, instituída na ordem constitucional anterior. O emprego dessa expressão, cujo significado era restrito apenas a veículos terrestres, acarretou a encampação desse mesmo conteúdo semântico.

⁸⁸ GUASTINI, 2011a, p. 284.

⁸⁹ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Tradução Alexandre Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 232.

⁹⁰ FERRAZ JR., 2012, p. 269.

⁹¹ MAXIMILIANO, 2011, p. 202.

Convém, por fim, referir que o método de implementação da interpretação restritiva por meio da técnica de dissociação se relaciona com a técnica de *redução teleológica* apontada por Canaris. Com efeito, o autor se refere a tal técnica no sentido de se criar uma exceção não escrita, contrariando o “sentido textual”. No entanto, para Canaris, isso se dá no contexto da constatação e colmatação de lacunas. Nesse sentido, seria aplicável para os casos em que o significado “pleno” da expressão do dispositivo ensejasse uma situação de contrariedade à *ratio legis*, denominada pelo autor como uma “lacuna teleológica”.⁹²

A análise das lacunas e sua colmatação – sobretudo através da analogia, evidentemente – será feita posteriormente no presente trabalho. Por ora, basta referir que, a despeito dessa diferença de denominação, existe uma visível identidade essencial entre as duas formas de distinção e limitação do conteúdo normativo decorrente do enunciado prescritivo.

2.3 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO

Tendo delimitado as premissas conceituais concernentes à atividade de interpretação, convém, por fim, abordar a sua relação com a aplicação, especificamente no sentido de distingui-las (visto que se trata, essencialmente, de atividades próprias e inconfundíveis, ainda que profundamente relacionadas), bem como de delimitar seus respectivos âmbitos de realização, objeto e resultado.

2.3.1 Distinção entre interpretação e aplicação

A proximidade entre as atividades de interpretação e aplicação pode conduzir ao entendimento de que se trata, essencialmente, de um só proceder. Este é o posicionamento defendido por Grau, por exemplo, ao aduzir que o “intérprete autêntico” interpreta a lei (ou a Constituição, ou outros dispositivos afins) *a partir de e com foco em* um caso concreto. Por conta disso, ao ocorrer a interpretação, ocorrerá também, a um só tempo, a aplicação.⁹³ Para isso, busca alicerce em Gadamer, que chega a afirmar que compreensão, interpretação e

⁹² CANARIS, Claus-Wilhelm. De la manière de constater et de combler les lacunes de la loi en Droit allemand. In: PERELMAN, Chaim (Org.). *Le probleme des lacunes en Droit*. Bruxelles: Emile Bruylant, 1968. p. 161-179, 170-171.

⁹³ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 7. Ed. refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 49.

aplicação não apenas constituiriam um processo unitário, mas também que *compreender* é, essencialmente, *aplicar*.⁹⁴

Percebe-se, então, que há um argumento que busca aproximar ontologicamente a interpretação da aplicação com base no fato de que, em sua realização prática por parte daqueles que detêm a incumbência institucional de prestação da atividade jurisdicional, ambos seriam realizados a um só tempo. Interpreta-se *para* aplicar, e aplica-se *pela* interpretação.

O que ora se defende, contudo, é o oposto: a interpretação e a aplicação são processos separados. Trata-se, com efeito, de atividades autônomas que, em que pese possuam uma área de interseção e profunda relação entre si, versam, em última análise, sobre objetos diversos com resultados diversos, e em momentos diversos. Basicamente, o que se tem é que a interpretação precede a aplicação,⁹⁵ mas a primeira não implica, necessariamente, a realização da segunda. Essa é uma afirmação relevante, pois significa que, se por um lado toda aplicação *pressupõe* a realização da interpretação, o oposto não é verdadeiro. Nesse sentido, apresentam-se duas razões principais para essa afirmação.

A primeira razão pela qual a interpretação e a aplicação não se confundem é a da *multiplicidade de tipos de interpretação*. De fato, há diversos tipos de interpretação, alguns dos quais são conceitualmente incompatíveis com a atividade de aplicação. Nesse sentido, cabe destacar que a afirmação de que interpretação e aplicação seriam uma só não é suficiente para demonstrar que configuram um mesmo fenômeno, ou sequer fenômenos indissociáveis, por uma razão muito clara: tal afirmação é feita com base em um viés específico, que é o da interpretação judicial. No entanto, a atividade da interpretação é mais ampla, seja em termos de modalidade, seja em termos de sujeito que a realiza.

Pode-se citar, por exemplo, a distinção entre a *interpretação em abstrato* e a *interpretação em concreto*. A primeira consiste na identificação do sentido do texto interpretado sem necessariamente referir-se a uma situação específica, como no caso do seguinte questionamento: de que maneira deve ser entendida a expressão *confisco* contida no art. 150, IV, da CF/88?⁹⁶ Já a segunda consiste na identificação de um determinado fato concreto no campo de incidência de uma determinada norma em abstrato, como no caso do

⁹⁴ GADAMER, Hans-Georg. *Verdad y método*. v. I. Salamanca: Sígueme, 1999. p. 379-380.

⁹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 60.

⁹⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”

seguinte questionamento: a imunidade tributária sobre templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, CF/88) abrange os grupos da Cientologia?⁹⁷

Outra distinção que pode ser feita é entre a *interpretação judicial* e a *interpretação doutrinária*. A primeira consiste na interpretação realizada pelos órgãos do Poder Judiciário na sua atividade de prestação jurisdicional, voltados à resolução de um caso que lhes é levado mediante a prolação de uma sentença. A segunda é aquela realizada pelos juristas em obras científicas e na formação de escolas de pensamento jurídico.⁹⁸

Essas são, ressalte-se, apenas algumas das divisões em que se pode enquadrar a atividade interpretativa. Dessa forma, percebe-se que há múltiplos âmbitos em que pode ocorrer a interpretação, sem que a aplicação seja uma parte dessa atividade. A interpretação científica, por definição, não abrange a possibilidade de aplicação, ao passo que a interpretação judicial sempre passará por uma etapa de interpretação em concreto, que não implica a aplicação como consequência.⁹⁹

Evidentemente, há um contraponto a ser feito a esta razão. Pode-se argumentar que a interpretação judicial é dotada de uma força institucional que as demais modalidades não possuem, justamente por ser aquela que enseja a aplicação do Direito. Portanto, sendo este o único âmbito de interpretação de que efetivamente resultará um comando deontológico com força coercitiva sobre os cidadãos, esta seria uma interpretação dotada de uma legitimidade que a diferenciaria das demais. Kelsen, ao defender este ponto, a denomina *interpretação autêntica*.¹⁰⁰ Essa designação possui sua razão de ser. No contexto do Antigo Regime criou-se a noção, amplamente difundida, de que as leis seriam de plano dotadas de força normativa, cujo conteúdo seria certo e plenamente cognoscível, cabendo ao legislador a definição de sua essência, e ao julgador apenas a sua descoberta e aplicação. A designação de Kelsen vem no sentido contrário, de resposta a esse entendimento, propugnando que a realização do Direito é tarefa que cabe a uma multiplicidade de órgãos e agentes, inclusive o Poder Judiciário. Nesse sentido, a ele caberia, destacadamente, a tarefa de interpretação, com autonomia para, em maior ou menor medida, definição do conteúdo normativo, e não apenas a sua constatação.¹⁰¹

Trata-se de designação terminológica anacrônica para a atual Ciência do Direito, visto que a expressão “interpretação autêntica” refere-se, hodiernamente, à determinação do

⁹⁷ GUASTINI, 2011a, p. 15-16.

⁹⁸ TARELLO, 1980a, p. 53-54.

⁹⁹ GUASTINI, 2011a, p. 76.

¹⁰⁰ KELSEN, 1999, p. 249-250.

¹⁰¹ MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: da persuasão à vinculação*. Porto Alegre: RT, 2016, p. 59-60.

conteúdo normativo de um dado documento através da edição de outro documento pela mesma autoridade legislativa que produziu o anterior, como no caso das “leis interpretativas”.

Diante deste contraponto, podem ser apresentadas duas respostas. A primeira é a de que o sujeito que realiza a atividade não possui o condão de alterar a natureza da atividade realizada. Vidal aponta a tendência existente em parte da doutrina no sentido de pretender diferenciar a própria essência da atividade interpretativa a partir de quem a desempenha.¹⁰² No entanto, a interpretação enquanto atividade possui o mesmo caráter argumentativo e discursivo, seja ela realizada pelo órgão julgador, seja pela produção científico-doutrinária.

A segunda resposta é que não fica demonstrado, na construção do argumento, que interpretação e aplicação são uma mesma atividade. Em vez disso, limita-se apenas a *qualificar* a interpretação realizada pelos órgãos jurisdicionais a partir do fato de que eles possuem a competência de aplicação. A premissa de que a aplicação é exclusiva da atividade judicial levaria, portanto, à conclusão de que a interpretação realizada por essas instituições é de alguma forma diferenciada e mais legítima. Dessa forma, mesmo que se aceite tal contraponto como verdadeiro, ele ainda não leva à conclusão – e, se o faz, não demonstra – de que a interpretação e a aplicação seriam uma só.

Já a segunda razão pela qual a interpretação e aplicação não se confundem é a da *possibilidade de não aplicação de uma norma decorrente de uma interpretação plenamente realizada*. A interpretação, precedendo a aplicação, resulta na formação da norma. A aplicação da norma, por sua vez, não necessariamente ocorrerá em todos os casos. Isso porque, mesmo na hipótese de subsunção do caso – ou melhor, de suas características, como veremos adiante – à norma, poderá ser dispensada a aplicação por alguma razão atinente às suas particularidades.

Nesse sentido, convém aludir ao *postulado da razoabilidade* como fundamento de tais situações. Na tipologia das normas jurídicas apresentada por Ávila, os *postulados normativos* são normas de segundo grau, cujo papel é o de estruturar a interpretação e integração de normas de primeiro grau – princípios e regras. Nesse sentido, a razoabilidade é um postulado que age, destacadamente, em três acepções diversas: como *equidade*, como *congruência* e como *equivalência*.¹⁰³ Analisando a primeira acepção, a razoabilidade exige a harmonização da norma geral com o caso individual. Isso implica, entre outros fatores, a necessidade de consideração do aspecto particular do caso concreto nas situações em que ele é

¹⁰² VIDAL, 2015, p. 1365.

¹⁰³ ÁVILA, H., 2015a, p. 194.

desconsiderado pela generalização legal, cogitando-se, inclusive, da não aplicação da norma, em se tratando de caso anômalo.¹⁰⁴

Nesse sentido, é possível perceber que a incidência da norma é condição necessária mas não suficiente para sua aplicação, havendo situações em que, considerando os elementos específicos do caso, e alheios à hipótese generalizada da norma, sua aplicação será afastada, por se tratar de caso atípico, sobre o qual não poderá incidir a consequência normativa abstrata.

Cite-se, por exemplo, o caso de uma empresa que havia aderido a um programa de parcelamento especial de débitos fiscais da Receita Federal e que, após anos recolhendo as parcelas de maneira adequada, acabou por recolher uma parcela em valor inferior ao devido, incidindo em uma das hipóteses de exclusão do programa. O Superior Tribunal de Justiça entendeu que, considerando a irrisoriedade da diferença entre o valor devido e o valor recolhido, bem como o histórico de estrita observância dos valores e prazos ao longo dos anos, a exclusão se mostrava uma medida irrazoável, decidindo pela manutenção da empresa no programa de parcelamento especial.¹⁰⁵

Outra situação em que a aplicação da norma não é consequência necessária da interpretação é a situação de *previsão legal de inaplicabilidade* em razão de elementos próprios do caso. De fato, há casos em que existe, no próprio enunciado prescritivo, expressa previsão no sentido de serem analisados quaisquer elementos contingentes do caso, outorgando ao aplicador um mecanismo para lidar com as eventuais necessidades de modulação da aplicação em razão de fatores variados externos à norma.

Cite-se, por exemplo, o art. 180, § 5º, do Código Penal, que outorga ao juiz a possibilidade de, tendo em consideração as circunstâncias, deixar de aplicar a pena a quem comete o crime de receptação qualificada. Essa previsão constitui uma situação em que a própria legislação, que determina que, comprovada materialidade do cometimento do crime, deve incidir a norma penal, prevê a possibilidade de simplesmente não aplicar a norma incidente sobre o caso. Com isso, há uma orientação clara no sentido de que haverá situações em que, tendo ocorrido a interpretação do dispositivo legal, e tendo sido aferida a subsunção do caso à norma, a aplicação não necessariamente ocorrerá, visto que deverão ser observados outros fatores não previamente determinados, e, portanto, de natureza aberta e variada, que poderão obstar a realização desta segunda etapa.

¹⁰⁴ ÁVILA, H., 2015a, p. 196.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2015. REsp 1497624, Rel. Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe, 03 fev. 2015a.

Assim, conclui-se que interpretação e aplicação são, de fato, atividades distintas. Se por um lado a segunda pressupõe a primeira, também é verdade que a primeira pode ocorrer à revelia da segunda, e, mesmo no âmbito da realização pelos órgãos do poder Judiciário, a aplicação da norma resultante da interpretação não é um consectário de necessária implementação, podendo ser afastada em razão da aplicação do postulado da razoabilidade, ou mesmo de previsão legal em tal sentido.

Passa-se, então, a uma delimitação conceitual de cada uma dessas atividades.

2.3.2 Conceito, objeto e resultado da interpretação

A partir do que já foi exposto neste trabalho, tem-se que a interpretação é uma atividade discursivo-argumentativa que tem por objeto os dispositivos constitucionais, legais e infralegais (denominados enunciados prescritivos, ou disposições normativas), e tem como resultado a produção de uma norma.

Essa atividade se realiza através de um processo que envolve, numa primeira etapa, a análise dos significados possíveis do dispositivo interpretado. Fala-se em *significados possíveis* uma vez que existe, na utilização de qualquer expressão, um núcleo central de significado do qual o intérprete não pode se afastar. Numa segunda etapa, ocorre um ato de escolha entre os significados juridicamente possíveis, a resultar na aceção do termo que será dotada de eficácia normativa, ou seja, que possuirá a força deontológica capaz de dirigir o comportamento humano.

A interpretação ocorre previamente à aplicação, e nem sempre resultará na implementação desta, seja por realizar-se em algum âmbito que não comporta a aplicação (como, por exemplo, a interpretação doutrinária e científica), seja porque, mesmo ocorrendo no âmbito da interpretação judicial, pode haver o seu afastamento em razão de alguma característica do caso concreto que autoriza tal situação.

2.3.3. Conceito, objeto e resultado da aplicação

A aplicação é uma atividade discursivo-argumentativa que envolve, mediante um raciocínio motivado através do uso de argumentos, o emprego de uma norma decorrente da atividade interpretativa a um dado caso concreto, ensejando a implementação de seus efeitos jurídicos. Essa atividade é realizada exclusivamente por aqueles dotados de incumbência institucional para desempenhá-la, ou seja, pelos órgãos jurisdicionais competentes para

realizar a efetivação concreta do poder deontológico das normas mediante a prolação de uma decisão judicial para a resolução de um caso concreto.

O objeto da aplicação é a norma que resultou da interpretação, e envolve a qualificação de um caso particular para averiguar seu enquadramento na hipótese normativa.¹⁰⁶ Trata-se, portanto, essencialmente de um problema de subsunção; uma análise de compatibilidade do caso concreto à norma que resultou da interpretação. Nesse sentido, o que interessa é saber se as características do fato são correspondentes às características substanciais contempladas pela norma. Assim, a subsunção se dá entre *norma* (que surge da interpretação dos dispositivos normativos) e *natureza jurídica do fato* (que surge, evidentemente, do fato, decorrendo da aferição de suas características juridicamente relevantes).¹⁰⁷

Dessa forma, o raciocínio da aplicação poderá seguir a fórmula silogística básica, tendo como premissa maior a norma (resultado da interpretação), como premissa menor a descrição e valoração das características juridicamente relevantes do fato, e como conclusão a afirmação de que a situação de fato se identifica com a previsão normativa, acarretando, conseqüentemente, a aplicação da norma.¹⁰⁸ Nesse sentido, Engisch destaca que a interpretação é a atividade voltada à obtenção da premissa maior desse raciocínio de “silogismo prático”.¹⁰⁹

Uma vez que a aplicação é consectário do raciocínio de aferição da subsunção, é de se notar que o maior cuidado na elaboração dessa estrutura argumentativa deverá estar na construção das premissas, e não apenas na conclusão.¹¹⁰ Dessa forma, visto que será a norma – e não o dispositivo – a premissa maior do raciocínio silogístico, e será a qualificação das características juridicamente relevantes do fato – e não o fato em si – a premissa menor, a realização devidamente fundamentada da atividade interpretativa, bem como da qualificação jurídica da situação fática analisada, é imprescindível para que se alcance uma conclusão motivada acerca da aplicação.

¹⁰⁶ GUASTINI, 2005, p. 137-138.

¹⁰⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 723.

¹⁰⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983. p. 82-83.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 115.

¹¹⁰ *Idem*. *Logische Studien zur Gesetzanwendung*. 3. ed. Heidelberg: Carl Winter, 1963, p. 22 apud SCHOUERI, 2015, p. 721.

3 INTEGRAÇÃO DO DIREITO E ANALOGIA

A partir do que foi analisado na parte anterior deste trabalho, viu-se no que consistem as atividades de interpretação – que tem como objeto os dispositivos constitucionais, legais ou infralegais e como resultado as normas – e de aplicação – que tem como objeto as normas resultantes da aplicação e envolve um problema de subsunção dos fatos, por suas características, ao campo de incidência normativa.

Cabe, então, partir para a análise da atividade do intérprete voltada para situações diversas: os casos em que a interpretação resulta na formação de um conteúdo normativo cuja abrangência não é suficiente para dar o devido regramento a determinados fatos; ou os momentos em que o sentido literal possível do dispositivo não abrange, em nenhuma acepção semântica, uma determinada situação. Tais são as hipóteses em que se passa a falar em integração do Direito, que tem na analogia sua modalidade mais notória. Os aspectos dessa atividade serão analisados nos itens a seguir.

3.1 LACUNAS NO DIREITO E SUA INTEGRAÇÃO

3.1.1 A incompletude do sistema jurídico

Tem-se como assente na Teoria Geral do Direito que o Estado, na sua atividade de elaboração e edição de leis dotadas de generalidade e abstração, procura realizar uma atividade de normatização valorativa dos comportamentos humanos que deverão ser juridicamente qualificados de tal e qual forma. Com isso, consolida-se, no instrumento da lei, uma regulação daquelas situações descritas em seus dispositivos, os quais por sua vez estarão sujeitos à ulterior interpretação para a efetiva formação das normas jurídicas.

Ocorre que se verificam, na prática, muito mais situações de fato do que aquelas que o ordenamento jurídico pode antever, descrever e qualificar previa e abstratamente por meio dos dispositivos legais emitidos. Em razão disso, a toda evidência, se constatam no mundo dos fatos diversas circunstâncias que não estão abarcadas pela descrição hipotética e genérica formulada nos dispositivos firmados pela atividade legislativa.

No entanto, as restrições de abrangência descritiva e conceitual inerentes às previsões genéricas da legislação não impediram a formação e difusão da doutrina da *completude do ordenamento jurídico*. Um motivo determinante para tanto reside no fato de que, se uma dada situação não estiver prevista em determinado enunciado legislativo, isso não significa, em absoluto, que ela não receberá uma qualificação jurídica, e tampouco significa que a ela não

será atribuído o conteúdo eficaz de determinada norma. De fato, a proibição do *non liquet* já é um tradicional preceito do Direito moderno, e impede que seja negada a resposta a uma demanda judicial levada à apreciação da autoridade jurisdicional.¹¹¹ No Direito brasileiro contemporâneo, esta norma é associada à redação do art. 140 do Código de Processo Civil de 2015,¹¹² mas é tida como norma existente desde muito antes.¹¹³ A incompletude do Direito seria, nesse sentido, uma ficção prática, visto que, em última análise, sempre será necessária a qualificação jurídica dos fatos apresentados ao Poder Judiciário.

Bobbio reconstitui as origens do dogma da completude do ordenamento jurídico até a tradição romanística medieval, mas afirma que está mais fortemente associado ao período das grandes codificações – sobretudo a francesa de 1804 e a germânica de 1900 –, com sua valorização exacerbada da letra da lei como algo pleno, suficiente e exauriente. Nesse sentido, afirma que a completude é a “miragem da codificação”.¹¹⁴

Realmente, há uma convergência na doutrina em eleger o período oitocentista, no contexto da formação do Estado Moderno, como o ápice da consolidação do dogma da completude – amparado, de um lado, na proibição da denegação de justiça, e de outro, na concepção de que o estabelecimento de normas seria incumbência exclusiva do Poder Legislativo.¹¹⁵ A doutrina da separação dos poderes foi, de fato, fundamental para a legitimação teórica do dogma da completude, visto que, com a redução do papel do juiz, ganha espaço a noção de que, para a administração da Justiça, o atributo de “plenitude” deveria residir justamente nos dispositivos.¹¹⁶

Houve, essencialmente, duas principais doutrinas que embasaram a completude do sistema jurídico. A primeira foi a da defesa do “espaço jurídico vazio”. Esta teoria afirmava o Direito como uma totalidade existente sem falhas ou lacunas, argumentando que tudo aquilo

¹¹¹ A proibição do *non liquet* pode ser compreendida como parte do direito fundamental de ação como direito à prestação da tutela jurisdicional efetiva e adequada. Conforme Marinoni, Mitidiero e Arenhart (*Novo Curso de Processo Civil: teoria do processo civil*, 2. ed. v. 1. São Paulo: RT, 2015, p. 239), o direito fundamental de ação recai sobre o Estado no sentido de determinar que este exerça a função jurisdicional de maneira a permitir uma proteção real e eficaz dos direitos tutelados, incidindo sobre a forma como será exercida a atividade jurisdicional. Nesse sentido, a proibição do julgador simplesmente se abster de julgar alegando incerteza acerca da resposta a ser dada se encaixa no contexto da instituição de um direito de ação que obrigue o Estado a formular uma resposta à demanda.

¹¹² “Art. 140. O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico.”

¹¹³ O dispositivo em questão reproduz o teor do art. 126 do CPC de 1973, que por sua vez reproduz o art. 113 do CPC de 1939, primeiro diploma a unificar a legislação processual brasileira (PICARDI, Nicola. O código de processo civil brasileiro: origem, formação e projeto de reforma. *Revista de informação legislativa*, v. 48, n. 190, abr./jun. 2011. p. 96, 93-120).

¹¹⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 263-265.

¹¹⁵ GUASTINI, 2011a, p. 141-142.

¹¹⁶ PERELMAN, Chaim. *Le problème des lacunes en Droit: essai de sythèse*. Bruxelles: Emile Bruylant, 1968. p. 542.

que não se enquadrasse nas previsões do direito positivo fazia parte de um espaço jurídico vazio, ou, em outras palavras, era um fenômeno juridicamente irrelevante, cuja ocorrência era indiferente do ponto de vista das leis e do Direito. Para ilustrar essa linha de pensamento, Bobbio faz uso de uma metáfora: o enquadramento ou não do fato à hipótese legal seria comparável à circunstância de se estar fora ou dentro de um rio. Assim como ou se está apenas dentro ou fora do rio – não se cogitando de estar simultaneamente nos dois lugares –, os fatos ou seriam juridicamente relevantes (se previstos pela legislação), ou não.¹¹⁷

Essa forma de enxergar o Direito, concebida e popularizada entre o final do século XIX e início do século XX, encontrou aceitação na difusão da Ciência do Direito.¹¹⁸ Contudo, pode ser objeto de algumas críticas fundamentais. Tal pensamento, ao entender como juridicamente qualificado apenas o comportamento expressamente descrito na lei, possui como pressuposto a correspondência biunívoca entre texto e norma. Por essa razão, ignora, por exemplo, que normas possam existir implicitamente, como algo que resulta da atividade interpretativa. Evidentemente, a ausência de expressa descrição completa de uma determinada situação de fato não significa que ela esteja fora do campo jurídico, sendo plenamente cogitável seu enquadramento ao conteúdo da norma, a depender da forma de interpretação.

A segunda doutrina a servir de alicerce para o dogma da completude do Direito foi a da “regra geral exclusiva”. O raciocínio pelo qual se pautava essa teoria era formulado da seguinte maneira: ao qualificar juridicamente um determinado comportamento, o dispositivo normativo estaria, simultaneamente, dando um tratamento jurídico diverso a todos os demais comportamentos que não estivessem descritos na hipótese legal. Assim, por não estarem “incluídos” na previsão legislativa, haveria uma norma implícita de “exclusão” dos demais fatos do âmbito daquela previsão, recaindo sobre ele uma consequência diversa daquela pretendida no dispositivo da lei. Importante notar que a atividade jurisdicional e a proibição de denegação de justiça são frequentemente indicados como elementos que demonstram a pretensa completude do ordenamento jurídico, visto que, se para todo caso necessariamente haverá de ser dada uma resposta pelas instituições jurisdicionais, é de se concluir que o fato discutido em juízo já possuía, desde sempre, uma qualificação jurídica. Essa retórica adquire especial relevância sob os auspícios da tese da regra geral exclusiva.

Atribui-se a vanguarda dessa teoria a Zitelmann, cujo entendimento era no sentido de que o juiz, ao decidir um caso aparentemente lacunoso, reafirmaria a incidência da norma, cujo conteúdo já estaria pronto e completo, sobre aquela determinada situação fática. O que

¹¹⁷ BOBBIO, op. cit., p. 272.

¹¹⁸ Ibidem, p. 271.

era lacunoso, portanto, era o *conhecimento do juiz* a respeito da norma incidente, e não o Direito em si. A regra geral exclusiva, portanto, seria uma norma “de fundo” presente no sistema jurídico, incidente sobre os casos cuja solução já não estivesse prevista nas demais disposições.¹¹⁹

Possivelmente um dos mais notórios defensores dessa doutrina, Kelsen destaca que a qualquer dado caso, o Direito vigente sempre é aplicável, de uma forma ou de outra. A circunstância em que o Juiz rejeita uma determinada ação com fundamento na falta de uma norma que imponha a obrigação alegada pelo autor é uma situação jurídica idêntica àquela em que há uma disposição que *afirma* a existência de uma obrigação. No caso descrito, no entanto, tratar-se-ia de uma regra geral exclusiva.¹²⁰

Interessante atentar, nesse ponto, para a posição de Dworkin, segundo a qual as lacunas, ou incompletudes do sistema, em que pese existam, ocorrem em casos extremamente raros e excepcionais, pois, embora haja situações que aparentemente não são reguladas, há, na maioria das vezes, a possibilidade de se atingir a solução correta na resolução do caso. Nesse sentido, entende que sempre é possível chegar a uma “resposta definitiva” sobre a qualificação jurídica de determinado caso, sobretudo, em última análise, segundo o critério da vontade política do legislador na época da edição da lei,¹²¹ pelo que se constata uma tendência à completude implícita do sistema.

Um dos vários autores a adotar a tese da regra geral exclusiva, Cossio chega a conduzir suas afirmações a um grau mais elevado, defendendo a regra geral exclusiva como algo que, em vez de ser uma característica contingente de determinados ordenamentos jurídicos, constitui, na verdade, uma consequência lógica do próprio conceito de Direito. A proibição de denegação de justiça por parte do julgador seria, nessa linha, uma característica instrumental e complementar da completude inerente ao sistema. Em outras palavras: sendo a completude um preceito básico do Direito, a existência da regra geral exclusiva seria um atributo inerente e consequente dessa premissa.¹²²

Em que pese este posicionamento tenha tido seu momento de difusão e aceitação na doutrina, ele é visivelmente vinculado a preceitos já superados na Ciência do Direito. Em

¹¹⁹ ZITELMANN, Ernst. Las lagunas del Derecho. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, v. 70, 1922. p. 540-559, 545-550, traduzido da publicação original *Lücken im Recht*, de 1903. Note-se que, embora Zitelmann defendesse a teoria da regra geral exclusiva, ele não negava a existência de lacunas no Direito, conforme adiante se examinará.

¹²⁰ KELSEN, 1999, p. 173.

¹²¹ DWORKIN, Ronald. On Gaps in the Law. In: MACCORMICK, Neil; AMSELEK, Paul (Orgs.). *Controversies About Law's Ontology*. Edinburgh: University Press, 1991. p. 84-90.

¹²² COSSIO, Carlos. *La plenitud del orden jurídico y la interpretación judicial de la ley*. Buenos Aires: Losada, 1939. p. 72-75.

primeiro lugar, é patente seu alinhamento à concepção de que o Direito é algo posto, de conteúdo preexistente e inerte, que deve ser descoberto pelo intérprete. Os fundamentos de refutação dessa proposição já foram amplamente desenvolvidos na segunda seção deste trabalho.

Em segundo lugar, também se confunde a necessidade de resposta do julgador na prestação jurisdicional com a existência prévia de uma solução normativa para o caso concreto. Contudo, não há vínculo que permita levar a uma conclusão fundamentada de que a proibição de denegação de resposta implique a preexistência da resposta dada. Em outras palavras: o fato de que um caso aparentemente lacunoso *precisou ser resolvido* não significa que o ordenamento jurídico é completo. Inclusive, isso sequer significa que o ordenamento tenha passado a ser *menos incompleto* depois da prolação dessa decisão, visto que nem toda resolução de um caso lacunoso mediante integração terá a pretensão de corrigir a incompletude do sistema jurídico como um todo – ressaltando que os temas relativos ao conceito de “lacuna” e sua integração serão explorados no item seguinte deste trabalho.

Portanto, adota-se aqui uma perspectiva diversa, no sentido de refutar o dogma da completude do Direito. Nesse sentido, vale destacar que, embora o dogma da completude do ordenamento jurídico fosse majoritariamente adotado na produção científica no contexto do início do século XX, havia, já desde aquele momento, uma abordagem crítica a essa visão, como na obra de Gény.¹²³ Posteriormente, houve um aumento na adesão e produção científica da perspectiva crítica acerca do dogma da completude, ensejando a formação de uma *teoria da incompletude do ordenamento jurídico*. Com um desenvolvimento cada vez mais aprimorado, há, hoje, diversos autores adeptos dessa visão.

Essa perspectiva crítica aborda, sobretudo, aquilo que é apresentado como principal evidência da pretensa completude do ordenamento: a atividade jurisdicional, aliada à proibição de denegação de justiça, demonstrando que, na realidade, elas em nada comprovam essa suposta completude. Ortega, nesse sentido, afirma que o julgador, ao analisar um determinado caso não abrangido pelo conteúdo da norma, poderá estar, de fato, diante de uma lacuna, uma situação de incompletude aferível do sistema. A atividade jurisdicional, nesse caso, agirá na sua modalidade integradora, ou seja, colmatando, preenchendo essa incompletude.¹²⁴

¹²³ GÉNY, François. *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif: essai critique*. v. II. Paris: Librairie Generale de Droit et Jurisprudence, 1919. p. 129.

¹²⁴ ORTEGA, Manuel Segura. El problema de las lagunas en el derecho. *Anuario de Filosofia del Derecho*, VI, 1989. p. 289, 285-312.

Alchourrón e Bulygin, nessa mesma linha, afirmam que a obrigação de *julgar* não implica obrigação de *julgar em um determinado sentido*, salvo quando houver uma norma nesse sentido determinado. Na inexistência da norma, estar-se-ia diante de uma lacuna. Nesse caso, o juiz ainda tem a obrigação de julgar, mas não vinculado a um conteúdo normativo específico. Dessa situação, entretanto, não se pode concluir que o enquadramento de um caso determinado *fora* do âmbito de incidência de uma norma implica uma consequência jurídica em sentido *contrário* ao da norma. Ele deverá julgar, sim, mas poderá fazê-lo, ou não, no sentido de aplicar a norma que a princípio não se aplicaria (se entender que é o caso de integração por analogia).¹²⁵

A incompletude do ordenamento jurídico, segundo Schauer, é produto da conjunção de duas condições: primeiro, a existência de um sistema, um conjunto de previsões que formam o complexo de regras incidentes sobre o comportamento humano, que se propõe a dar uma resposta a todos os casos levados em juízo, e, segundo, a inexistência de uma regra geral para casos não regulados.¹²⁶ Trata-se de afirmação correta. A eventual existência de uma regra geral que versa sobre todo e qualquer caso não expressamente regulado poderia, de fato, levar a uma constatação de completude. Ocorre, contudo, que uma tal regra não pode ser presumida a partir da proibição de denegação de justiça, e tampouco pode ser entendida como uma característica intrínseca do Direito.

Cabe, no entanto, fazer uma ressalva: não se está a afirmar que todo e qualquer sistema jurídico será necessariamente incompleto e que nenhum ordenamento possui uma regra geral exclusiva. De fato, tal regra efetivamente *pode existir* em um dado sistema. É possível, em tese, que ela seja instituída. No entanto, para que isso ocorra, é necessária sua previsão expressa no ordenamento jurídico.¹²⁷ Do contrário, trata-se de proposição infundada. Há de se ressaltar, inclusive, que, não raro, o ordenamento conterà disposições indicando em sentido diametralmente contrário, reconhecendo e dando como certa a sua incompletude e a existência de lacunas. No caso do Brasil, é possível citar o art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (DL n. 4.657/42) e o art. 7º do Código de Processo Civil de 2015 (Lei n. 13.105/2015) como exemplos.

¹²⁵ ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1987. p. 216-217

¹²⁶ SCHAUER, 2002, p. 225.

¹²⁷ Em que pese não haja, na experiência jurídica continental, uma previsão de regra geral exclusiva com caráter de resolução a todos os casos não previstos em um determinado ordenamento jurídico, frequentemente indica-se a regra do *nulla poena sine lege* do Direito Penal, ou o art. 5º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, como exemplos de regra geral exclusiva no âmbito das sanções jurídicas.

Dessa forma, adota-se, no presente trabalho, a posição segundo a qual o sistema jurídico, possuindo uma ordem axiológica, se pauta e se justifica por suas características e princípios fundamentais, e não é, a princípio, dotado de completude.¹²⁸ Nesse sentido, haverá casos que não estão contemplados pelo conteúdo jurídico das normas. Contudo, essas lacunas podem ser preenchidas na atividade jurisdicional.¹²⁹ O ordenamento jurídico, portanto, em que pese incompleto, deverá ser operado dentro de suas incompletudes, para poder resolvê-las. Isso não significa que a incompletude é uma característica necessária e estrutural do Direito. No entanto, na ausência de uma regra geral expressa cuja finalidade seja justamente a de dar o regramento *a priori* a todos os casos não previstos e regidos pelo sistema, a incompletude será uma característica logicamente constatável.

3.1.2 Noção e conceito de lacuna

Tendo-se estabelecido que o ordenamento jurídico é passível de incompletudes, pois não possui, no seu conjunto normativo, uma incidência plena sobre a totalidade de situações de fato passíveis de ocorrência, cumpre analisar, especificamente, o que são e como devem ser entendidas essas situações de incompletude.

Usualmente se emprega a expressão “lacuna” para representar a ideia de incompletudes no ordenamento. No entanto, convém fazer o seguinte questionamento: tudo aquilo que não está abrangido pelo conteúdo das normas configura uma lacuna? E, em caso negativo, quando se está diante de uma lacuna?

Inicialmente, poder-se-ia entender as lacunas como sendo simplesmente os fatos e comportamentos não qualificados na lei, ou seja, as hipóteses fáticas para as quais não há nenhuma consequência prevista nos enunciados prescritivos. Esse raciocínio não é *totalmente* equivocado. A ideia de que há situações para as quais não existe regramento jurídico é, de fato, o ponto de partida para análise conceitual das lacunas. No entanto, em que pese esteja no caminho correto, essa ideia, por si, é insuficiente, por dois motivos.

Em primeiro lugar, porque as lacunas são um problema das normas, e não das leis ou da Constituição. As leis e as normas, conforme já se viu, não possuem uma correspondência biunívoca entre si, sendo estas o resultado da interpretação que tem aquelas como objeto. O limite da atividade interpretativa é o sentido possível – o *núcleo de significado* – dos dispositivos empregados nos textos interpretados. Nesse sentido, diferentes formas de

¹²⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Tradução A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002. p. 239.

¹²⁹ BOBBIO, 2008, p. 270.

interpretação – observando-se esse limite –, levam a diferentes conteúdos normativos como resultado. Consequentemente, as várias técnicas de interpretação podem dar ensejo a normas de conteúdo variado, resultando, portanto, em várias possíveis conformações – diferentes entre si – de lacunas. Assim, a simples circunstância do legislador não mencionar determinado fato na hipótese do texto normativo não quer dizer, necessariamente, que não haverá um conteúdo jurídico normativo incidente sobre este fato.

O conceito de “norma implícita”, conforme trabalhado por Guastini, guarda profunda relação com essa assertiva. As *normas implícitas* são aquelas que derivam das *normas explícitas*, resultando de um raciocínio lógico-dedutivo que parte do conteúdo e eficácia das normas explícitas e chega, por dedução, à norma implícita como resultado. O exemplo trabalhado pelo autor é a conjugação das normas hipotéticas “a capacidade civil plena começa aos 18 anos de idade” e “apenas os cidadãos com capacidade civil plena podem votar em eleições”, das quais decorreria a norma implícita “cidadãos com 18 anos de idade podem votar em eleições”.¹³⁰ Assim, em que pese possa não haver um dispositivo regulando a idade com que se pode votar, existe uma norma que regula essa situação, e ela decorre da conjunção do conteúdo de outras normas. Inexiste, portanto, lacuna sobre isso.

Em segundo lugar, tal raciocínio não está completo porque não é *qualquer* situação fora do âmbito de incidência de uma ou mais normas que constituirá uma lacuna. De fato, quando se fala em “incompletude” do ordenamento jurídico, é importante atentar para a carga valorativa que essa designação traz consigo. A ideia de “incompletude” se opõe à de “completude”, que é a característica daquilo que possui tudo o que lhe convém, que lhe é necessário e próprio. Nesse sentido, ao passo em que a completude seria um atributo qualitativamente positivo, a incompletude seria um atributo qualitativamente negativo, um “defeito” do ordenamento, por assim dizer. Essa valoração implícita de cunho depreciativo que se faz do conceito de incompletude se explica por uma razão: reputa-se incompleto o Direito pelo fato de que se constata a existência de situações que *deveriam estar incluídas* no âmbito de incidência das normas, mas não estão. Isso enseja a avaliação depreciativa desse fenômeno. Disso se conclui que as lacunas no Direito, as incompletudes do sistema jurídico, não são *toda e qualquer* situação em que um determinado caso não se subsume às normas, mas sim apenas os casos que, segundo a análise e constatação do aplicador, *deveriam* ser regidos por uma determinada norma.

¹³⁰ GUASTINI, 2011a, p. 156, tradução nossa.

Trata-se de avaliação já bem trabalhada na doutrina estrangeira, sobretudo a alemã. Engisch referia-se às lacunas como sendo *deficiências* constatáveis por meio de falhas de regramento jurídico para determinadas situações de fato em que seria de se esperar a existência de uma regulamentação.¹³¹ Na mesma linha, Larenz conceitua “lacuna” como sendo uma imperfeição contrária ao plano da lei. Nesse sentido, ao invés de representar um “nada”, a lacuna seria a perceptível ausência de um regramento que deveria existir para um dado caso.¹³² Canaris, da mesma forma, afirma que não há lacuna a não ser que a lei *requiera* um complemento partindo de sua própria posição, ou seja, a partir de sua razão imanente seria exigível um regramento para o caso concreto.¹³³

Tal entendimento foi encampado por parte da doutrina brasileira. Ferraz Jr., nesse sentido, descreve, de forma didática e clara, a ideia de lacuna como uma “incompletude insatisfatória dentro da totalidade jurídica”.¹³⁴

Realmente, é plenamente concebível o raciocínio segundo o qual a mera circunstância de um fato não ser normativamente regulado não constitui necessariamente uma lacuna. Isso porque a ausência de imposição normativa específica sobre determinada situação pode não ser um *desvalor* ao ordenamento jurídico. Pode se tratar, simplesmente, de uma situação que não *demand*a nenhum regramento normativo.

Essa separação conceitual das situações não abarcadas por qualquer incidência normativa entre, de um lado, aquelas que deveriam ser reguladas e, de outro lado, aquelas que não demandam regulação normativa, guarda relação com a tese do espaço jurídico vazio, porém não de modo a confirmá-la na sua íntegra. Se é verdade que se pode supor a existência de um tal “espaço juridicamente vazio” como consequência lógica da distinção conceitual proposta, também é verdade que isso vem a reforçar a refutação da tese da completude do Direito com base em tal teoria. Isso porque, embora haja fatos que sejam simplesmente não destinatários de qualquer regramento jurídico, há, também, aqueles em que se verifica uma carência de regulação que precisa ser corrigida, configurando a existência de uma lacuna.¹³⁵

Pavčnik, nesse sentido, estipula a distinção entre essas categorias com base no critério da inconformidade da existência do “vazio” com o fim da lei, e a conformidade e “desejabilidade” de seu preenchimento perante o mesmo parâmetro. Aqueles fatos cuja ausência de regramento não gera inconformidade, e para os quais não há uma

¹³¹ ENGISCH, 1983, p. 279.

¹³² LARENZ, 1997, p. 452-454.

¹³³ CANARIS, 1968, p. 22-25.

¹³⁴ FERRAZ JR., 2012, p. 186.

¹³⁵ ENGISCH, 1983, p. 281-282.

“desejabilidade” de preenchimento, não são lacunas, e, portanto, integram o “espaço jurídico vazio”.¹³⁶

Evidentemente, há um questionamento da mais absoluta pertinência que surge a partir dessa definição. Se uma lacuna é a incompletude insatisfatória ao sistema jurídico que demanda alguma forma de preenchimento, em contraste aos casos em que simplesmente não há e tampouco se faz necessária uma disciplina jurídica, de que forma pode e deve ser feita a avaliação acerca da “indesejabilidade” dessa incompletude? Dito em outras palavras, quais critérios devem ser utilizados para determinar se um caso não regido juridicamente é, de fato, uma lacuna?

Um dos meios mais relevantes para aferir a ocorrência de uma lacuna é o *critério da ratio legis*. A finalidade para a qual a norma se presta, sua razão de existir, auxilia na constatação de ocorrência de uma lacuna. Canaris, nesse sentido, aponta a possibilidade de o texto e a *ratio legis* não se harmonizarem completamente, podendo se cogitar de situações em que há uma abrangência deficiente, aferível em razão da teleologia da norma.¹³⁷

Considere-se, por exemplo, o caso de um dispositivo de lei federal que diga: “O contribuinte que efetuar recolhimento de tributos federais em montante superior ao devido terá direito à restituição do valor excedente, acrescido de correção monetária”; supondo que, neste caso, não houvesse a previsão do art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95.¹³⁸ Em tal cenário, haveria uma perceptível situação lacunosa, visto que, pela finalidade da disposição (asseguração do direito à justa restituição do contribuinte que efetuou pagamento a maior de tributo) estaria faltando a fixação do índice de correção incidente.

O critério da *ratio legis*, contudo, não é bastante por si só. Isso porque ela pode ser lida de diversas formas, a depender do escopo e método de análise. Schauer, nessa linha, leciona que o sucessivo recurso à *ratio legis* (chamada por ele de “justificação” da norma) pode acabar ensejando uma aplicação descabida, inclusive a casos inadequados, pois sempre seria possível chegar a algum grau de abstração que levasse ao entendimento de aplicabilidade da norma em um dado sentido.¹³⁹ Por conseguinte, o uso do critério da *ratio legis* deve ser conjugado com outros meios de aferição da ocorrência de lacunas.

Um deles é o *critério da igualdade*. Trata-se de elemento fundamental do Direito. Toda norma possui, como pressuposto implícito, a pretensão de dar o mesmo tratamento a

¹³⁶ PAVČNIK, Marijan. Questioning the Nature of Gaps in the Law. *i-lex. Scienze Giuridiche, Scienze Cognitive e Intelligenza artificiale Rivista quadrimestrale*, n. 16, 2012. p. 120, 119-128.

¹³⁷ CANARIS, 1968, p. 27.

¹³⁸ O dispositivo referido estipula a correção do indébito tributário pela Taxa Selic.

¹³⁹ SCHAUER, 2002, p. 223.

situações iguais, na medida em que se trata de um comando geral e abstrato que deverá, a princípio, atingir a todos da mesma maneira. Dessa forma, se uma norma “N” atinge uma determinada situação de fato “A”, mas não incide sobre uma determinada situação de fato “B”, que é semelhante a “A” para os fins pelos quais a norma “N” existe, a falta de uma tal regulamentação deve ser considerada uma lacuna.¹⁴⁰

Considere-se, por exemplo, um dispositivo de lei federal que diga: “O sistema eletrônico de Pedido de Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) poderá ser utilizado pelo contribuinte que efetuar recolhimento de Cofins em valor superior ao devido”; sem que nada seja mencionado acerca dos demais tributos federais. Nessa situação, estaria configurada uma lacuna, visto que a lei não trata da possibilidade de uso do sistema de realização de compensação e restituição para situações essencialmente iguais àquela prevista no dispositivo, como o caso de recolhimento a maior de outros tributos, notadamente os da mesma espécie, como o PIS e a CSLL.

Por fim, há o critério de *recurso aos princípios gerais de Direito*. O conjunto de princípios estruturantes do ordenamento jurídico poderá indicar a ocorrência de uma lacuna. Com efeito, é possível que a ausência de regramento sobre uma determinada situação seja reputada indesejável – e, portanto, lacunosa – em razão da eficácia normativa de algum dos princípios jurídicos.

Considere-se, por exemplo, o caso de um dispositivo de lei federal que diga: “O contribuinte, regularmente intimado do auto de lançamento lavrado pela Receita Federal do Brasil, poderá apresentar impugnação no prazo cabível”; sem que tal prazo esteja estipulado em qualquer dispositivo da legislação federal vigente. Neste caso, com base no conteúdo normativo dos princípios do contraditório, da ampla defesa e da segurança jurídica, seria constatável a ocorrência de uma lacuna, visto que a lei, sendo omissa com relação a qual é o prazo cabível, traz uma incompletude que demanda preenchimento.

Assim, tem-se que as lacunas são incompletudes do ordenamento contrárias ao sistema jurídico por se tratar de casos em que, através do exame baseado em critérios de igualdade, da *ratio legis* e dos princípios gerais de Direito, constata-se a necessidade de uma regulação normativa.

Por fim, é oportuno destacar que, embora se possa formular um conceito geral de lacuna, a classificação tipológica das suas modalidades mostra-se uma tarefa consideravelmente mais complexa. De fato, aparenta ser assente na doutrina nacional e

¹⁴⁰ LARENZ, 1997, p. 453.

estrangeira a existência de mais de um tipo de lacuna. No entanto, são diversas as formas de compreensão, descrição e designação dessas modalidades.

Para o fim deste trabalho, não é necessário fazer uma classificação tipológica completa das lacunas. Com efeito, considerando que a analogia – objeto de análise deste estudo – é uma forma de integração das lacunas no Direito, o estudo de sua aplicação não implica nem requer um exame exauriente de todos os diferentes tipos de lacunas. Sobretudo porque, apesar de suas diferenças, as várias estruturações tipológicas abarcam, de alguma forma, a noção básica de lacuna enquanto *ausência de uma norma que deveria tratar de um caso determinado, exigindo seu preenchimento*. A nomenclatura empregada para se referir a este “tipo” específico de lacuna pode variar. Por vezes podem ser chamadas de “lacunas próprias”,¹⁴¹ “lacunas normativas em sentido próprio”,¹⁴² ou até mesmo apenas “lacunas normativas”.¹⁴³

Nesse sentido, Chiassoni destaca, oportunamente, que a elaboração de uma tipologia das lacunas se faz necessária para auxiliar a realização e a análise do raciocínio judicial e doutrinário.¹⁴⁴ Contudo, o conceito de “lacuna normativa”, entendido como qualquer situação em que falte uma norma, em que pese genérico, designa adequadamente a ideia central das lacunas. Inclusive, frequentemente as tipologias elaboradas abrangem espécies de lacunas que se afastam desse conceito geral, seguindo uma ideia de lacuna de “regra de exceção”.¹⁴⁵

Dessa forma, para a análise do problema das lacunas, será trabalhado apenas o seu conceito geral, assim entendido como uma incompletude contrária ao plano normativo, aferível através de critérios de igualdade, da *ratio legis* e dos princípios gerais de Direito, que se consubstancia em uma situação que não é abrangida pelo campo de incidência da norma decorrente da interpretação dos dispositivos legais.

3.1.3 Prevenção e colmatação de lacunas

Tendo estabelecido que o ordenamento jurídico não é completo, há de ser adequadamente compreendido o dever do juiz de produzir uma resposta aos casos que são levados a sua apreciação. Com efeito, o papel do julgador passa ser enxergado não mais como

¹⁴¹ BOBBIO, 2008, p. 284.

¹⁴² CHIASSONI, 2007, p. 191-192.

¹⁴³ ALCHOURRÓN; BULYGIN, 1987, p. 59.

¹⁴⁴ CHIASSONI, 2007, p. 184.

¹⁴⁵ A título exemplificativo, Zitelmann (1922) apresenta a modalidade de “lacunas não-autênticas”, entendidas como aquelas em que efetivamente há a subsunção do fato à norma, mas a implementação de sua consequência jurídica é indesejável (op. cit., p. 551-553). Da mesma forma, Larenz (1997) trabalha a ideia de “lacunas ocultas” como aquelas em que há a abrangência da norma sobre o fato, mas sua aplicação estaria de alguma forma em descompasso com a *ratio legis*, demandando a integração mediante redução teleológica (op. cit., p. 457, 473).

uma ferramenta de aplicação de um conjunto de normas prontas e pré-existentes em um sistema completo. Em vez disso, ele deverá ser entendido como sendo capaz de constatar a existência de uma lacuna, verificando que determinado fato, apesar de não possuir regulação pelas normas vigentes, necessita de uma resolução normativa. Essa resolução normativa, dever do julgador, se realiza através das ferramentas que estão à sua disposição na atividade jurisdicional. Muito seguidamente se aponta o problema das lacunas como algo que se resolve apenas pela integração. Trata-se, no entanto, de afirmação incompleta.

De fato, a partir do momento em que uma lacuna é constatada, ela deverá ser preenchida – ou *colmatada* – mediante um procedimento discursivo e argumentativo que trata de definir e adotar uma solução normativa para o caso lacunoso – ou seja, não abrangido pela norma resultante do processo de interpretação – partindo justamente daquilo que se tem como conteúdo e extensão da norma. Este processo é chamado de *integração*. No entanto, ocorre que o problema posto pela existência de uma lacuna não é resolvido *exclusivamente* por meio da integração, com o seu preenchimento. A lacuna pode, também, ser evitada, ou prevenida, através da interpretação.

Assim, essas duas formas de resolução do problema das lacunas serão brevemente abordadas a seguir.

3.1.3.1 Prevenção

Um aspecto que frequentemente é ignorado na análise do problema das lacunas, e que já foi abordado neste trabalho, é que elas são um problema das normas, e não das leis e da Constituição. A lacuna é a ausência da *normatização* de um determinado fato ou circunstância, e não necessariamente da sua menção no texto normativo. Isso porque, como vimos, a norma resulta da interpretação, que tem o dispositivo legal ou constitucional como objeto, e diferentes formas de interpretação levam a conteúdos normativos mais ou menos abrangentes. As lacunas, então, são posteriores à interpretação. O limite da interpretação é o sentido literal possível do dispositivo, e, observando e respeitando esse limite, há a possibilidade de que haja lacunas diferentes como resultados de interpretações diferentes.

Nessa linha, a atividade do intérprete poderá determinar se uma lacuna existirá ou não, pois a interpretação pode *produzir* uma lacuna (adotando uma interpretação de modo a produzir uma norma de conteúdo mais restrito) ou *evitar* uma lacuna (adotando uma interpretação de modo a produzir uma norma de conteúdo mais abrangente).

Guastini, nesse sentido, destaca que as diferentes opções do intérprete em sua atividade podem evitar as lacunas (como no caso de se empregar uma interpretação extensiva), ou então podem produzi-las (como no caso de uma interpretação literal com uso do argumento *a contrario* na variante interpretativa, que não implica nenhuma conclusão definitiva sobre o regramento do fato não abarcado pela norma).¹⁴⁶ Ele e Chiassoni desenvolvem a ideia de que a interpretação pode evitar a ocorrência de lacunas a partir da inserção de uma fase de “reinterpretação”. Enquanto a primeira fase consistiria em atribuir um significado dentre aqueles possíveis para o dispositivo, a segunda seria no sentido de confirmar ou modificar esse significado atribuído originalmente, exclusivamente à luz de considerações envolvendo o problema da lacuna que se pretende, ou não, evitar.^{147, 148}

Assim, tem-se que as lacunas podem ser *evitadas* ou *produzidas* pela interpretação. Evidentemente, isso se dará respeitando o limite de significação dos termos empregados no enunciado prescritivo.

3.1.3.2 Colmatação

Uma vez que tenha sido interpretado o dispositivo e formatada a norma, com a devida fixação de seu conteúdo e extensão, a situação que não é abarcada pela sua eficácia – ou seja, aquela que não se subsume à hipótese normativa – poderá, efetivamente, ser considerada uma lacuna. A partir desse momento é que se pode falar em *preenchimento*, ou *colmatação*, da lacuna.

É oportuno, neste momento, referir a dicotomia estabelecida por Larenz entre *interpretação e desenvolvimento* do Direito. Referindo que se trata de graus diferentes de um mesmo processo de pensamento, o autor assinala que o limiar entre uma e outra seara é justamente o sentido literal possível. Enquanto a interpretação envolve a escolha de um significado compatível com o uso linguístico dos termos empregados no enunciado normativo, o desenvolvimento diz respeito às situações em que se está diante de uma situação que não se compatibiliza com esse significado literal possível, mas que ainda assim demandará uma resposta. Trata-se, portanto, de uma situação de superação dos limites da interpretação, com foco nos casos em que é necessária uma decisão que exceda esse limiar.¹⁴⁹

¹⁴⁶ GUASTINI, Riccardo. Antinomias y Lagunas. *Jurídica: Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, v. 29, n. 199, [S.d.]. p. 437-450, 447-448.

¹⁴⁷ Idem, 2011a, p. 130-131.

¹⁴⁸ CHIASSONI, 2007, p. 203-204.

¹⁴⁹ LARENZ, 1997, p. 443-444.

Nesse sentido, conforme já se expôs, se o ordenamento jurídico não pode ser tido como completo, ele pode, por outro lado, ser dotado de ferramentas que visam à correção de suas incompletudes.¹⁵⁰ Este é o mote da etapa de integração, cuja finalidade é, essencialmente, esta colmatação das lacunas.¹⁵¹

Os meios apontados pela doutrina para realização da integração do Direito são dotados de certa variação, sobretudo porque, em geral, guardam correspondência com a estruturação tipológica que os autores estabelecem para as lacunas. No entanto, atendo-se ao conceito geral de lacuna – que figura nas tipologias mais difundidas, como a espécie “lacuna normativa” –, é possível estabelecer uma maior uniformidade para esses meios de integração.

Parte da doutrina utiliza, tradicionalmente, duas categorias para se referir às modalidades de integração: a *autointegração*, que seria uma solução “rígida”, realizando a integração do Direito por meio de métodos existentes dentro do ordenamento jurídico (como a analogia e recurso a princípios gerais), e a *heterointegração*, que seria uma solução “flexível”, envolvendo o recurso a elementos externos ao ordenamento jurídico (como o recurso ao regramento de outros ordenamentos, ou o recurso ao direito natural).^{152, 153} Apesar de ser uma classificação já consagrada, existe alguma disputa acerca do enquadramento de determinados meios de integração do Direito dentro dessas categorias, como no caso do recurso aos costumes, que é sujeito a diferentes avaliações na doutrina.¹⁵⁴ No entanto, não interessam à análise do presente trabalho os meios enquadrados (ainda que disputadamente) na categoria de heterointegração.

Já na categoria da autointegração, os princípios gerais de Direito são apontados como um dos meios de colmatação de lacunas. Naturalmente, a carga normativa deontológica dos princípios, embora dotada de uma eficácia de cunho finalístico e prospectivo,¹⁵⁵ evidentemente possui o azo de dirigir a conduta humana. Nesse sentido, deve ser dada alguma concretização ao conteúdo normativo do princípio, aplicando um foco pontual à sua substância. Para o fim de integração do Direito, isso ocorre no sentido de extrair, de sua previsão de um estado ideal de coisas, um comportamento específico que esteja de acordo com essa finalidade estipulada.¹⁵⁶

¹⁵⁰ BOBBIO, 2008, p. 288-290.

¹⁵¹ BASTOS, 2014, p. 48, 57.

¹⁵² CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Generale del Diritto*. Roma: Foro Italiano, 1951. p. 91.

¹⁵³ BOBBIO, 2008, p. 286-287.

¹⁵⁴ ORTEGA, 1989, p. 311.

¹⁵⁵ ÁVILA, H., 2015a, p. 225.

¹⁵⁶ CANARIS, 1968, p. 33.

Outro meio de integração do Direito dentre aqueles disponíveis no ordenamento jurídico, segundo Guastini e Chiassoni, é o uso do argumento *a contrario* na variante produtiva. Conforme exposto anteriormente, trata-se de emprego do argumento *a contrario* de modo a concluir não apenas pela não inclusão de um determinado fato à hipótese da norma, mas também no sentido de que há uma norma implícita em sentido contrário a incidir sobre o referido fato.¹⁵⁷ Nessa linha, haveria uma “função multiplicadora” da norma no sistema, visto que o uso do argumento *a contrario* nessa variante agiria no sentido de produzir uma outra norma.¹⁵⁸ Portanto, a lacuna seria colmatada em função da conclusão de que, interpretada a norma original e delimitado seu conteúdo, o fato não subsumido possuiria um regramento normativo específico, mas em sentido diverso.

Por fim, o meio de colmatação de lacunas mais frequentemente trabalhado é a analogia. Sua previsão é consagrada e tradicional em diversos sistemas, configurando a ferramenta de integração do Direito por excelência. Visto que se trata de instituto com um considerável conteúdo, e que se desdobra em diversas partes, a analogia será analisada separadamente no capítulo a seguir.

3.2 ANALOGIA COMO TÉCNICA DE INTEGRAÇÃO DO DIREITO

3.2.1 Noção e conceito de analogia

Historicamente, a expressão “analogia” já foi empregada em diversos sentidos, tratando-se de termo que em muito precede o significado jurídico utilizado atualmente. Atienza afirma haver três grandes acepções no uso da expressão “analogia” no curso do tempo. Primeiro, analogia enquanto conceito de proporção matemática, associado ao seu uso na Antiguidade Clássica, no sentido de ilustrar uma semelhança de relações entre diferentes objetos (como na afirmação “‘A’ está para ‘B’ assim como ‘C’ está para ‘D’”). Segundo, analogia enquanto ideia de classe, associada ao seu uso na filosofia escolástica medieval, no sentido de que há, entre um determinado grupo de conceitos, uma relação que não configura nem equivocidade, nem univocidade, mas uma “semelhança imprecisa”. Terceiro, analogia como argumento que permite chegar a uma conclusão sobre algo em particular a partir de uma premissa sobre outro algo em particular.¹⁵⁹

¹⁵⁷ GUASTINI, [S.d.], p. 449.

¹⁵⁸ CHIASSONI, 2007, p. 206.

¹⁵⁹ ATIENZA, Manuel. *Sobre la analogia en el Derecho: ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*. Madrid: Civitas, 1986. p. 28-30.

A Ciência do Direito incorporou a expressão em mais de uma forma. As primeiras aparições do termo “analogia” com uma acepção eminentemente jurídica se deram no século XVI, caracterizando-a como um recurso para solução de contradições entre dispositivos normativos. Mais tarde, nos séculos XVII e XVIII, passou a ser utilizada de modo a referir-se à ideia de que todas as leis estavam unidas, integrando um sistema lógico e coerente.¹⁶⁰ Originalmente, portanto, a ideia de analogia no Direito estava ligada à noção de solução de antinomias, notadamente por um critério voltado à noção de unicidade do sistema jurídico. Posteriormente, houve uma transição no sentido de adotar o significado argumentativo da expressão como sendo o seu significado jurídico por excelência. No entanto, a noção de analogia enquanto mero instrumento de retórica jurídica ainda subsiste.¹⁶¹

No entanto, em seu sentido atual no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, a expressão “analogia” diz respeito a uma técnica utilizada no contexto da interpretação e aplicação do Direito que serve especificamente para a colmatação de lacunas. É uma ferramenta para a realização da integração do Direito.¹⁶² Nessa linha, a analogia está à disposição do aplicador para ser utilizada quando se verifica a existência de uma lacuna. Por esse motivo, ela surge como um recurso para a realização da atividade da prestação jurisdicional diante da inexorável incompletude do sistema jurídico. Assim, em que pese possa não haver uma norma prévia e certa para resolução de cada caso, é viabilizado ao aplicador fazer uso da analogia para, observados determinados pressupostos, aplicar uma solução jurídica existente no sistema normativo a um caso não previsto.¹⁶³

No que diz respeito ao conceito de analogia, Bobbio elaborou uma formulação geral bastante difundida, dizendo tratar-se de uma operação em que o intérprete dá a um caso ou uma matéria que não possui regramento expresso no ordenamento jurídico a mesma disciplina prevista pelo legislador a um caso ou matéria similar que possui regramento.¹⁶⁴ Tal designação, apesar de relevante, é incompleta. Isso porque, conforme se verá adiante, deixa de situar a analogia no campo da *aplicação* do Direito, o que enseja a discussão – acerca da qual o autor não se omite – sobre qual o resultado da analogia. Tal tema será abordado posteriormente.

Assim, no que diz respeito à sua função na integração do Direito, a analogia, de modo geral, consiste na aplicação de uma norma a um caso que não se inclui em sua hipótese de

¹⁶⁰ ATIENZA, 1986, p. 40.

¹⁶¹ POSNER, Richard Allen. Legal Reason: The Use of Analogy in Legal Argument. *Cornell Law Review*, v. 91, Issue 3, 2006. p. 765, 761-774.

¹⁶² FERRAZ JR., 2012, p. 277-278.

¹⁶³ GÉNY, 1919, p. 312.

¹⁶⁴ BOBBIO, Norberto. Analogia. In: *Contributi a un dizionario giuridico*. Torino: Giappichello, 1994. p. 1.

incidência em razão do caso não regulado possuir uma semelhança juridicamente relevante com relação ao caso regulado. Velluzzi, nesse sentido, afirma que, por meio da analogia, aplica-se a consequência jurídica prevista em uma norma a um fato concreto que pertence a uma classe de casos diferente, porém relevantemente semelhante à classe de casos contemplados pela norma.¹⁶⁵ Hage, por sua vez, diz que se trata da aplicação de uma norma a um caso que não “satisfaz suas condições” por conta de uma semelhança suficiente deste a um caso que as satisfaz.¹⁶⁶

Assim, vê-se que analogia é uma técnica que poderá ser empregada pelo aplicador. Não se trata, portanto, de uma forma de interpretação, pois não envolve a escolha de um entre os significados possíveis de um dispositivo.¹⁶⁷ Tampouco é um argumento, como ocasionalmente é denominada por parte da doutrina, pois não se trata de uma construção retórica para justificar a adequação e conveniência de uma determinada linha de ação. Em verdade, é uma forma de integração do Direito, cuja particularidade reside no fato de que a lacuna em questão é resolvida mediante a aplicação da norma que, a princípio, não teria incidência sobre o caso analisado.

3.2.2 Pressupostos para uso da analogia

Sendo a analogia uma ferramenta de integração do Direito, seu uso só é possível em determinadas situações. Em outras palavras, é necessária a verificação de certos elementos para que se possa cogitar de sua utilização. Passa-se, agora, à sua indicação e análise.

3.2.2.1 Constatação da lacuna

O primeiro requisito para que se possa utilizar a analogia é, evidentemente, a ocorrência de uma lacuna.¹⁶⁸ Trata-se de um elemento básico, mas nem por isso pouco importante. Já foram abordados neste trabalho o conceito de lacuna e seus meios de constatação, bastando reiterar que se trata de uma incompletude incompatível com o sistema jurídico, uma situação que demanda uma resposta, mas não possui um regramento normativo.

A constatação de uma lacuna que deve ser colmatada por meio do uso da analogia pressupõe, por sua vez, que já tenha ocorrido a etapa de interpretação. Isso porque, se existe

¹⁶⁵ VELLUZZI, Vito. La distinzione tra analogia giuridica e interpretazione estensiva. In: MANZIN, Maurizio (Org). *Interpretazione giuridica e retorica forense*. Milano: Giuffrè, 2006. p. 136, 133-148.

¹⁶⁶ HAGE, Jaap. The Logic of Analogy in the Law. *Argumentation*, v. 19, Issue 4, November 2005. p. 403, 401-415.

¹⁶⁷ BASTOS, 2014, p. 48-49.

¹⁶⁸ CAIANI, Luigi. Analogia (teoria generale). In: *Enciclopedia del Diritto*, v. 2. Milano: Giuffrè, 1958. p. 349, 348-378.

uma lacuna, existe uma norma, e esta norma resultou da atividade interpretativa, e a sua abrangência não alcança o fato em questão.¹⁶⁹ Assim, tem-se que a interpretação, por si, não foi suficiente para produzir um regramento jurídico voltado para o caso específico, visto que, esgotada a atividade de descrição e escolha entre os sentidos possíveis do texto normativo, não se alcançou uma acepção cujo significado abarcasse aquela situação de fato.

Assim, constatada a lacuna, deverá ser feita a análise e verificação do segundo pressuposto.

3.2.2.2 *Semelhança do caso não regulado com um caso regulado*

Em segundo lugar, há o pressuposto da existência de uma relação de semelhança da situação de fato não regulada (lacunosa) com outra situação de fato que possua regulação. Trata-se de elemento fundamental para emprego da analogia. Para que se chegue a uma conclusão de que analogia é juridicamente admissível, é necessário demonstrar que o caso lacunoso em particular possui relação de similitude com o caso para o qual existe regulamentação.¹⁷⁰

Essa relação fundamentará e demandará a integração por meio da analogia, por uma questão de igualdade. De fato, a igualdade é um dos principais fundamentos da própria existência da analogia enquanto técnica de integração. A ideia de que é necessário empregar um tratamento isonômico a casos iguais é, evidentemente, uma premissa básica do Direito, e dela resulta que o princípio da isonomia não apenas alicerça a analogia, como também requer sua aplicação.¹⁷¹ Gény, nesse sentido, afirma que o uso da analogia se baseia, acima de qualquer outra coisa, na ideia de igualdade, no sentido de que a casos iguais deve ser dado o mesmo tratamento.¹⁷²

Tal afirmação, contudo, deve ser analisada cuidadosamente. É importante pontuar que a analogia, na verdade, implicará a *igualdade de tratamento*, ou seja, casos que são diferentes em essência serão iguais em regramento. A um caso que não possui regulação normativa é dado o tratamento jurídico de outro, que é regulado. Essa aplicação do tratamento jurídico do caso regulado não decorre de uma *igualdade ontológica* entre os casos. Ao falar em analogia, é importante que se tenha presente que não se fala exatamente em *igualdade substancial* entre

¹⁶⁹ CANALE, Damiano; TUZET, Giovanni. Analogy and Interpretation in Legal Argumentation. In: RIBEIRO, Henrique Jales. *Systematic Approaches to Argument by Analogy*. New York: Springer, 2014. p. 231, 227-242.

¹⁷⁰ ENGISCH, 1983, p. 290.

¹⁷¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 224

¹⁷² GÉNY, 1919, p. 119.

os casos, mas sim em *semelhança*, que acarretará a igualdade de regramento normativo.¹⁷³ Leibniz refere que há uma relação de identidade entre dois elementos apenas quando eles possuem exatamente e completamente as mesmas propriedades.¹⁷⁴ Não é esse o caso da analogia. Em vez disso, ela pressupõe a existência de uma relação de *semelhança* entre o caso regulado e o caso não regulado, e não de absoluta identidade, ou seja, os casos comparados não deverão ser compostos exatamente pelos mesmos elementos. Caso as situações regulada e não regulada fossem ontologicamente idênticas (ou seja, se fossem compostas exatamente e completamente pelos mesmos elementos e propriedades), sequer seria preciso utilizar a analogia, visto que as características do caso estariam incluídas dentro do âmbito da norma, ocorrendo diretamente a subsunção.¹⁷⁵

A própria ideia de *semelhança* já traz consigo a premissa de que se trata de casos diferentes. Dois elementos só podem ser parecidos entre si quando são, essencialmente, distintos. Se não houvesse distinção, ter-se-ia, entre eles, uma relação de identidade. A *semelhança*, então, é uma relação que só se estabelece entre elementos que não são iguais entre si. Nesse sentido, a analogia depende da constatação de similitude entre os casos regulado e não regulado. Em que pese haja, entre eles, uma constatável diferença identitária, é possível perceber que, nessa diferença, existe uma relação de *semelhança*.¹⁷⁶

Essa relação de *semelhança*, por sua vez, não é uma *semelhança* qualquer. O que se pressupõe é que apenas a *semelhança juridicamente relevante* justificará a integração por meio da analogia.¹⁷⁷ Por esse motivo é que Atienza sustenta que a analogia sempre contém um elemento axiológico na sua implementação,¹⁷⁸ visto que será necessário fazer uma apreciação valorativa acerca daquilo que efetivamente constitui essa *semelhança juridicamente relevante*.

A *semelhança relevante* já é tradicionalmente trabalhada pela doutrina dos países de *common law*. Isso porque, na sistemática do *stare decisis*, há uma vinculação aos casos futuros daquilo que se estabelece como precedente – assim entendido como o conjunto de razões necessárias e suficientes para resolução de uma questão precisada do ponto de vista fático-jurídico obtidas por força de generalizações a partir do julgamento de casos por uma

¹⁷³ BOBBIO, Norberto. *L'analogia nella logica del Diritto*. Torino: Memorie dell' Instituto Giuridico, Serie II, Memoria XXXVI, 1938. p. 88.

¹⁷⁴ LEIBNIZ, Gottfried Wilhelm. *Discourse on Metaphysic*. Chicago: Open Court, 1902. p. 4-5.

¹⁷⁵ GUASTINI, 1999, p. 60.

¹⁷⁶ CANARIS, 1968, p. 28.

¹⁷⁷ PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*. New York: Springer, 2008. p. 324.

¹⁷⁸ ATIENZA, 1986, p. 180.

Corte Suprema.¹⁷⁹ Por conta disso, a discussão acerca da aplicabilidade ou não de um precedente a um determinado caso envolve, em grande medida, a discussão acerca da existência de uma semelhança relevante do caso concreto com relação à situação descrita e analisada no precedente a ser aplicado.¹⁸⁰ Da mesma forma, verifica-se se, a despeito da possível semelhança, há ou não a presença de alguma distinção fundamental que impediria a aplicação do precedente (*distinguish*).¹⁸¹ Assim, torna-se necessária a análise comparativa dos casos em busca da identificação e valoração de seus elementos estruturantes para averiguar a relação de semelhança.

No que diz respeito ao elemento de *relevância da semelhança*, convém fazer uma comparação com a relação que se estabelece na *igualdade*. Ávila trata a igualdade como uma relação entre dois elementos (sujeitos, situações, etc.) com base em um critério que serve a uma determinada finalidade. Ou seja, é uma relação que existe com base em um referencial.¹⁸² No caso da analogia, o que se verifica é que, apesar de se tratar de elementos diferentes na sua definição e essência, há uma semelhança no que diz respeito à finalidade do tratamento que é dispensado a um deles, o que, diante da necessidade de dar uma solução quanto ao tratamento jurídico do outro, é fundamento suficiente para estender-lhe o regramento jurídico que a princípio não lhe seria aplicável. Uma situação de igualdade de tratamento.

Nessa linha, o critério através do qual deve ser aferida essa semelhança juridicamente relevante é a *ratio legis*.¹⁸³ Guastini, nesse sentido, afirma ser necessária a prévia identificação da *ratio legis* – assim entendida como o motivo, ou a finalidade, para o qual a norma se presta – para verificação da pertinência de aplicação da analogia.¹⁸⁴

Alexy, tratando da analogia, também destaca a necessidade de orientação pelo critério da *ratio legis*, em uma breve formulação que convém transcrever:

Frequentemente tem sido observado que casos possuem um número ilimitado de características, e isso sugere que eles muito frequentemente compartilham uma característica ou outra, como que aleatoriamente. Um compartilhamento aleatório não tem, porém, qualquer relevância jurídica. [...] As características em A¹ e A² adquirem sua relevância em virtude do fato de estarem relacionadas a razões que embasam as regras que as contêm como antecedentes.¹⁸⁵

¹⁷⁹ MITIDIERO, 2016, p. 104.

¹⁸⁰ Ibidem, p. 116 -117.

¹⁸¹ D'ALMEIDA, Luís Duarte; MICHELON, Cláudio. The Structure of Arguments by Analogy in Law. *Argumentation*, 10 set. 2016. p. 1-35, p. 26-28.

¹⁸² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015b. p. 45-46.

¹⁸³ BOBBIO, 2008, p. 293.

¹⁸⁴ GUASTINI, 1999, p. 61.

¹⁸⁵ ALEXY, 2014, p. 232.

Não se ignora, evidentemente, que haverá, em alguma medida, uma dessemelhança entre os casos. Afinal, eles são, em sua essência e definição, diferentes. Inclusive, poderá haver uma série de características que os tornam essencialmente distintos. Essa distinção, no entanto, não será necessariamente um entrave à aplicação da analogia.

A análise e deliberação de como serão tratadas essas distinções pode variar. Hage destaca que será necessária a utilização de uma avaliação na forma de uma “disputa de peso” entre as semelhanças e as diferenças, devendo o peso das primeiras ser superior ao das segundas para que se possa aplicar a analogia.¹⁸⁶ No entanto, parece mais adequado que se mantenha o foco no critério da *ratio legis*. Nesse sentido, se é possível constatar uma semelhança relevante do ponto de vista da finalidade da norma, está satisfeito o requisito para que seja aplicada a analogia. Naturalmente, é possível que, a despeito de uma semelhança com base na *ratio legis*, ainda haja alguma eventual diferença fundamental que impeça a aplicação da analogia.¹⁸⁷ Tal circunstância, contudo, deve ser devidamente demonstrada e justificada.

3.2.2.3 Inexistência de proibição

Por fim, há o pressuposto de inexistência de regra de proibição de uso da analogia. Trata-se de um pressuposto negativo, no sentido de que não pode haver qualquer proibição ao uso dessa forma particular de integração do Direito. Havendo uma vedação ao uso da analogia para uma classe de sujeitos ou situações, a presença dos demais pressupostos perde a relevância, visto que o ordenamento, de plano, veda o emprego desta técnica. Kloosterhuis, inclusive, defende que a avaliação da interação de determinado ramo do Direito com relação à analogia deve ser o primeiro *standard* de análise para verificar a sua pertinência.¹⁸⁸

É feita a menção a ramos do Direito, pois há um consenso na doutrina no sentido de que a analogia não pode ser aplicada ao Direito Penal, bem como às normas de direito excepcional. Quanto às normas penais, trata-se de corolário de um elemento estruturante do Estado de Direito a proibição de exercício do poder punitivo do Estado sem a previsão específica em lei que assim determine, no sentido de restringir tanto quanto possível a incursão limitadora ao direito fundamental à liberdade. No que diz respeito à normas excepcionais, Chiassoni estabelece o seu conceito a partir da ideia de “norma derogatória”. Nesse sentido, seria excepcional a norma que estabelece uma exceção a outra norma, fazendo

¹⁸⁶ HAGE, 2005, p. 409.

¹⁸⁷ ALEXY, op. cit., p. 237.

¹⁸⁸ KLOOSTERHUIS, Harm. Analogy Argumentation in Law: a Dialectal Perspective. *Artificial Intelligence and Law*, n. 8, 2000. p. 182, 173-187.

com que seus efeitos não se apliquem a um determinado caso que terá regramento diferente.¹⁸⁹ O fundamento, então, seria no sentido de que, havendo uma normatização para um dado conjunto de casos, a situação merecedora de um tratamento normativo particular e diferente representa um verdadeiro desvio do padrão, não havendo razão para estender seu regramento a outros casos. A proibição do uso da analogia para o Direito Tributário será analisada posteriormente neste trabalho.

A proibição de uso de analogia acarreta, como consequência, a necessidade de colmatação da lacuna por meio do uso do argumento *a contrario* na variante produtiva. Este tópico será abordado novamente mais adiante.

3.2.3 Estrutura e resultado do emprego da analogia

O emprego da analogia, segundo Bobbio, ocorre por meio de um raciocínio que pode ser estruturado da seguinte maneira:

- 1) *F1 é P*
- 2) *F2 é semelhante a F1*

- 3) *F2 é P*

No esquema acima, tem-se “F1” e “F2” como situações de fato, e “P” como um regramento jurídico determinado. A situação “F2” seria o caso lacunoso ao qual se aplicaria o regramento “P”. Bobbio aponta esse como sendo o “esquema simples” ao qual a analogia pode ser reduzida.¹⁹⁰ No entanto, em trabalho posterior, o autor aponta a formulação viciada da estrutura proposta. Isso porque, apresentada como um silogismo regular, ela esconde a presença do *quaternio terminorum*, ou seja, a presença de premissas adicionais, necessárias à formulação completa do raciocínio.¹⁹¹ Nesse sentido, a formulação adequada seria como segue abaixo:

- 1) *F1 é P*
- 2) *F2 é semelhante a F1*
 - 2.1) *F1 é X*
 - 2.2) *F2 é X*
 - 2.3) *X é razão suficiente para que F2 seja P*

- 3) *F2 é P*

¹⁸⁹ CHIASSONI, 2007, p. 244-246.

¹⁹⁰ BOBBIO, 1938, p. 87.

¹⁹¹ Idem, 2008, p. 292.

Essa formulação seria mais adequada por incluir a demonstração da semelhança juridicamente relevante, elemento essencial para a aplicação da analogia. Com efeito, existe, na formulação da premissa de que “F1 é semelhante a F2”, uma constatação e afirmação do elemento que os casos têm em comum, e que justifica aplicação analógica da norma.

Há proposições que ilustram o esquema do raciocínio por analogia incluindo a possibilidade de aplicação analógica da norma a um caso diferente (mas relevantemente semelhante) de sua hipótese de incidência. Isso é feito por meio da inclusão de uma “cláusula aberta” na primeira premissa do raciocínio, por meio da qual já se aventa a conjectura de um caso potencialmente análogo. Um exemplo disso é o esquema proposto por Conte:¹⁹²

- 1) *Se F1, ou qualquer caso análogo a F1, então P*
- 2) *F2 é semelhante a F1*

- 3) *Se F2, então P*

Da mesma forma, também pode ser apresentada o esquema de Peczenik:¹⁹³

- 1) *Se o fato F1, ou outro fato relevantemente similar a F1 ocorrer, então P*
- 2) *F2 é relevantemente similar a F1*

- 3) *Se o fato F2 ocorrer, então P*

Esse tipo de formulação, no entanto, não aparenta ser o mais adequado. A hipótese normativa de uma determinada norma, ou seja, a descrição das circunstâncias de fato que deverão ser verificadas para ensejar a sua aplicação, não possui, como regra geral, a previsão de abarcamento de “situações semelhantes”. Se fosse este o caso, a verificação da semelhança ensejaria justamente a subsunção, visto que na própria formulação normativa já constaria a previsão de inclusão de tais fatos. Essa formulação, portanto, em que pese pretenda demonstrar o raciocínio de aplicação da analogia, acaba apresentando uma premissa que implica o afastamento dessa técnica, por já incluir de plano na própria hipótese normativa a aplicabilidade a casos similares. Isso se torna ainda mais claro quando se percebe a pretensão de aplicação “analógica” da norma a *qualquer* caso que se assemelhe a “F1”, o que efetivamente elimina a lacuna por meio de *prevenção*, visto que já em abstrato demanda a aplicação a todos casos que se assemelham à hipótese de incidência.

Por essa razão, a segunda formulação apresentada por Bobbio possui uma melhor adequação à lógica da aplicação por analogia. Há, no entanto, um elemento que não é

¹⁹² CONTE, Amedeo Giovanni. Ricerche in tema d’interpretazione analogica. *Pubblicazioni della Università di Pavia: Studi nelle scienze giuridiche e sociali*, 36, 1957. p. 42, 37-78.

¹⁹³ PECZENIK, 2008, p. 321.

contemplado por seu esquema: a ocorrência da lacuna. Com efeito, não se pode ignorar que a analogia é, efetivamente, uma técnica de integração do Direito, ou seja, uma forma de preenchimento de lacunas. A lacuna, como já foi exposto, é um pressuposto para aplicação da analogia, de modo que a menção à circunstância de que se trata de um caso lacunoso que deve ser resolvido não pode ser suprimida. Nesse sentido, é oportuno apresentar a esquematização de uso da analogia proposta por Canale e Tuzet:¹⁹⁴

- 1) *O fato F1 é regido pela norma P*
 - 2) *O fato F2 não é regido por nenhuma norma do sistema (há uma lacuna)*
 - 3) *Há uma semelhança relevante entre F1 e F2*
-
- 4) *F2 será regido pela norma P*

Essa é a estrutura que mais acertadamente descreve as etapas do raciocínio de aplicação da analogia. Com efeito, a formulação das premissas explicita que se trata da subsunção dos fatos à norma (“é regido”). Além disso, destaca-se explicitamente a ocorrência de uma lacuna, ou seja, a circunstância de que, para um dado fato, não é dado nenhum tratamento normativo. O único complemento necessário para cobrir de maneira exauriente as etapas do raciocínio da analogia é a inclusão do raciocínio implícito a respeito da constatação da semelhança relevante, tal como descrito por Bobbio. Nesse sentido, uma combinação entre os dois modelos resultaria na seguinte estrutura de raciocínio:

- 1) *O fato F1 é regido pela norma P*
 - 2) *O fato F2 não é regido por nenhuma norma do sistema (é uma lacuna)*
 - 3) *Há uma semelhança relevante entre F1 e F2, ou seja:*
 - 3.1) *F1 é X*
 - 3.2) *F2 é X*
 - 3.3) *X é razão suficiente para que F2 receba o mesmo tratamento jurídico de F1*
-
- 4) *A F2 será aplicada a norma P por analogia*

É relevante notar que, por essa formulação, fica expressamente pontuado que o resultado é que ao fato lacunoso “F2” será aplicada a norma “P” como resultado da analogia. De fato, em que pese parte da doutrina afirmar que o resultado da analogia é a criação de uma norma nova,¹⁹⁵ não há como entender essa técnica como um instrumento de inovação de conteúdo normativo. Isso porque a norma, como se viu, é produto da interpretação. Na

¹⁹⁴ CANALE; TUZET, 2014, p. 232.

¹⁹⁵ Nesse sentido, cf. Guastini (1999, p. 57; 2011a, p. 280-281).

situação em que a analogia é empregada a interpretação já ocorreu, e a norma que surgiu como resultado não abrangeu o fato que demanda resposta. Do ponto de vista do regramento normativo do caso lacunoso, parte-se do pressuposto de que a interpretação “falhou” na tarefa de dar-lhe uma regência; a partir do exercício da atividade interpretativa, não foi possível alcançar aquele fato específico que agora representa uma lacuna.¹⁹⁶ A integração, passo seguinte ao qual se procede diante desse cenário, pode, de fato, resultar na criação de uma norma, como no caso da utilização do argumento *a contrario* na variante produtiva, que será analisado posteriormente. No entanto, a integração por meio da analogia não cria norma nova. Ela trata, em vez disso, de aplicar a norma existente a um caso que a ela não se subsume, com base em um fundamento de isonomia avaliado com critério na *ratio legis*. Assim, ocorrerá a aplicação da norma produzida por meio da interpretação ao caso lacunoso, apesar deste não se enquadrar na sua hipótese normativa.

Com efeito, entender que a analogia cria uma norma traz, implicitamente, a necessidade de alterar o ponto de partida da produção das normas. Estas surgem, como se viu, da interpretação que tem como objeto os enunciados prescritivos. A compreensão de que a analogia produz uma nova norma transportaria o foco da produção normativa do *dispositivo* para o *fato*, numa compreensão de que para cada fato deve haver uma norma, e, em não havendo, deverá ser produzida uma nova para satisfazê-lo. Entretanto, se a interpretação parte da lei, tem-se que, se um determinado caso acaba por não ser abrangido por nenhuma norma, a sua resolução se dará, no caso da analogia, pela aplicação de uma dada norma a este caso, sem que isso signifique que foi criada uma norma nova.

Além disso, como se viu, as normas são enunciados que constituem o sentido atribuído a uma disposição, a um fragmento de disposição ou a uma combinação de disposições, e possuem uma estrutura composta por uma hipótese e uma consequência (no formato “*se x, então y*”), dotadas de abstração e generalidade. A analogia não resulta numa enunciação dotada desses atributos. Ela, ao invés, parte de tal enunciado “*se x, então y*” para deliberar acerca da sua aplicabilidade a um caso que não é “*x*”.

A distinção trazida por Guastini entre norma e provimento auxilia na compreensão de onde se situa a analogia. Enquanto a norma, dotada de abstração e generalidade, possui uma formulação condicional “*se x, então y*”, o provimento é uma deliberação posterior em razão de circunstâncias precisas já verificadas, e com base em uma ou mais normas já definidas, possuindo uma formulação “*já que x, então y*”. Nesse sentido, enquanto a norma seria uma

¹⁹⁶ CANALE; TUZET, 2014, p. 238.

fixação prévia de consequência jurídica, o provimento encerra uma conclusão imperativa posterior que tem na norma uma de suas premissas¹⁹⁷. A diferença de estruturação dos enunciados se explica pela distinção que há entre os seus âmbitos de aplicação e enunciação: enquanto a norma projeta a uma série de eventos futuros com possibilidade ou não de enquadramento em sua hipótese, o provimento constata a compatibilidade das circunstâncias concretas com a prescrição da norma¹⁹⁸. A analogia é, portanto, o resultado do provimento que elabora uma formulação no sentido de que determinada norma será aplicada a um determinado caso que não corresponde à sua hipótese de incidência, formulando uma decisão para um caso individual. A possibilidade de aplicação reiterada e generalização dessa decisão pertencerá ao âmbito dos precedentes, e não das normas.

O fenômeno da aplicação analógica de uma norma pode ser melhor ilustrado por meio de um caso hipotético. Para isso, convém retornar ao exemplo já exposto do restaurante que proíbe a entrada de animais. Desta vez, contudo, considere-se que o estabelecimento exibe um aviso com os dizeres “Proibida a entrada de cães”. Imagine-se, então, uma situação em que um cliente pretenda entrar no restaurante trazendo consigo um leão. A analogia, nessa situação, pode ser utilizada para aplicar a regra de proibição de entrada de cães também para este caso. Com isso, não se estaria criando uma *nova norma* aplicável aos leões. Isso somente seria viável se o enunciado do dispositivo utilizasse uma terminologia que abarca, em seu sentido literal possível, o caso dos leões (por exemplo, se estivesse escrito “Proibida a entrada de animais”). Ao invés, em razão de se tratar de uma situação que não se enquadra no sentido literal possível das expressões utilizadas no texto normativo, não há a subsunção do caso à norma. O que ocorreu, então, foi a aplicação da regra de proibição de entrada de cães a uma situação de fato diversa daquela descrita na hipótese normativa, em razão da sua semelhança diante da *ratio legis*.

No caso, vê-se que a norma não existe em função do fato ao qual ela se aplica, mas sim em função do dispositivo que se interpreta. A situação fática de um cliente pretender entrar no restaurante com um leão é, neste caso, um fato que configura uma lacuna, e realmente demanda um regramento normativo. Isso é inegável. Contudo, isso não significa que quando lhe for dado o devido regramento através de *aplicação* de uma norma, isso terá implicado a *criação* de uma norma. Nessa situação, não existe uma norma que dê o regramento para a situação do cliente que pretende entrar no restaurante com um leão. O que existe é uma norma proibindo a entrada de clientes com cães. A similitude dos casos fará com

¹⁹⁷ GUASTINI, 2010, p. 17

¹⁹⁸ PAFFARINI, 2013, p. 375

que seja aplicada essa regra ao fato lacunoso, sem que isso implique a criação de uma norma nova para este caso. A norma existente continua sendo apenas a de proibição de entrada com cães, porque ela continua sendo o produto da interpretação que tem como objeto o texto. Assim, a sua aplicação ao caso dos leões é apenas e tão somente a aplicação para resolução do caso, e não a criação de um novo conteúdo normativo.

3.2.4 Argumentos para uso da analogia

Sabendo de que se trata a analogia, e qual a sua estrutura básica de aplicação, é necessário determinar quais as afirmações argumentativas utilizadas para sua aplicação. Isso porque a analogia, em si, não é um argumento. Trata-se, em vez disso, de uma técnica que, por sua vez, é embasada em argumentos. Estes argumentos são utilizados para demonstrar o cabimento e a pertinência de proceder a esta modalidade de integração do Direito. Denominados argumento *a simili* e argumento *a fortiori*, eles são, portanto, voltados à demonstração de que um determinado caso deverá receber o mesmo regramento jurídico de outro em razão de suas características.

Convém mencionar que estes argumentos podem, também, ser utilizados com a finalidade de constatar a existência de uma lacuna. De fato, seu uso não está restrito ao momento posterior à aferição da lacuna, sendo válido também para evidenciar que uma determinada situação é merecedora de um regramento jurídico, mas não o possui.¹⁹⁹ Isso não muda o fato de que, sendo empregados na constatação de uma lacuna, o uso desses argumentos implica, também, uma indicação de fundamento de colmatação da lacuna por meio da analogia.

Passa-se à sua breve exposição.

3.2.4.1 Argumento *a simili*

O argumento *a simili* afirma, em síntese, que um determinado caso não regulado deve receber o mesmo tratamento jurídico de um determinado caso regulado em razão de sua semelhança. Trata-se de um argumento que visa a uma situação de equiparação de duas situações ou sujeitos, conduzindo à conclusão de que, por serem igualáveis, deverão receber consequências jurídicas semelhantes. É, por excelência, o argumento básico da analogia.²⁰⁰

¹⁹⁹ CANARIS, 1968, p. 33.

²⁰⁰ FERRAZ JR., 2012, p. 317.

A forte relação de proximidade que há entre este argumento e o emprego da analogia não raro leva parte da doutrina a afirmar que a analogia consiste, essencialmente, na utilização do argumento *a simili*, ou seja, que existe uma relação identitária entre ambos. Tarello, nesse sentido, inclusive o denomina “argumento analógico”, definindo-o como qualquer argumento pelo qual se tente demonstrar que uma dada norma que predica juridicamente um determinado sujeito ou fato deve ser aplicada para algum outro sujeito ou fato, com fundamento na semelhança.²⁰¹ Defende-se até mesmo a ideia de que se trata de um argumento interpretativo, podendo ser utilizado para embasar a realização de uma interpretação extensiva. Guastini, nessa linha, afirma que o argumento *a simili* (também denominado por ele de “analógico”) pode tanto embasar uma interpretação extensiva quando a formulação de uma norma inexpressa para colmatar uma lacuna. Seja qual for o caso, o uso do *a simili* não estaria no campo da aplicação, mas da interpretação, visto que teria como resultado a criação de uma norma implícita, ou, no mínimo, uma formatação de conteúdo da norma explícita.²⁰²

No entanto, defende-se, neste trabalho, hipótese diversa. O argumento *a simili* não pode ser entendido nem como sendo a própria analogia nem como sendo passível de utilização na etapa interpretativa. Em primeiro lugar, reitera-se que a analogia não é um argumento, mas sim técnica de integração que se utiliza com base em argumentos. O argumento *a simili* é empregado em prol do uso dessa técnica de integração. Ele é parte de um arrazoado que visa à utilização da analogia, e não é, em si mesmo, a própria analogia. Em segundo lugar, o argumento *a simili* não pertence à etapa de interpretação. É, na verdade, um argumento empregado especificamente para a integração do Direito, notadamente para a integração por meio da analogia.

O tema da distinção entre analogia e interpretação extensiva será abordado posteriormente em item próprio. Contudo, convém pontuar, neste momento, que, conforme já foi visto, a interpretação extensiva se dá através da utilização de argumentos que embasam a escolha do significado mais abrangente dentro do campo semântico do dispositivo interpretado. Ocorre que o argumento *a simili* não se presta para este fim. Ele, em vez disso, existe para equiparar elementos que são diferentes. Isso demonstra uma incompatibilidade com a ideia da interpretação extensiva, que tem por pressuposto a escolha de um significado especialmente abrangente dentro do campo possível do enunciado prescritivo. Assim, só se fala em argumento *a simili* quando se está tratando de algo que *não está* no campo semântico

²⁰¹ TARELLO, 1980a, p. 351.

²⁰² GUASTINI, 2011a, p. 277-278.

possível do dispositivo, o que necessariamente pressupõe que a etapa de interpretação já tenha ocorrido.

Nesse sentido, Belvedere afirma que o argumento *a simili* deve ser utilizado exclusivamente na analogia, e não na interpretação, justamente porque, para o seu uso, haveria o elemento estruturante da diferença de significado entre os elementos comparados, implicando que o caso a ser analisado e para o qual seria aplicada a norma analogicamente já se situa, inequivocamente, fora do âmbito de significação do dispositivo legal. A interpretação extensiva, por sua vez, não necessitaria do argumento *a simili* pelo fato de que a sua escolha, por definição, não é decorrente de um raciocínio que equipara elementos diferentes, visto que seria apenas uma questão de definir o grau de abrangência de um termo que permite mais de uma acepção.²⁰³

A título de exemplo de aplicação da analogia com base no argumento *a simili* é possível citar um dos primeiros casos de uso dessa técnica de que se tem registro. Trata-se de um excerto do Digesto em que são feitas anotações sobre a Lei das Doze Tábuas. Na Lei 1 da Tábua VII estava fixado que, na hipótese de um *animal quadrúpede* causar dano a alguém, o seu proprietário deveria indenizar quem fora lesado.²⁰⁴ Quase um milênio mais tarde, o Digesto era formado, composto de anotações da legislação romana. Entre os comentários feitos à Lei das Doze Tábuas, consta, especificamente no Livro IX, Título 1, Anotação 4 de Paulo, que, em que pese a Lei fixe o dever de indenização especificamente naqueles termos, o mesmo se aplicaria também para hipótese de danos causados por qualquer outro animal.²⁰⁵ A utilização da técnica, inclusive, precede o emprego da expressão “analogia”, em que pese se trate, essencialmente, do mesmo raciocínio, visto que, norteado pela teleologia da lei (a asseguaração do direito de indenização de quem for lesado pelos animais pertencentes a outrem), seria cabível e necessário aplicar o seu conteúdo normativo para casos não previstos, ou seja, para animais de qualquer espécie.

Outro exemplo que pode ser apontado, consideravelmente mais recente, mas ainda assim um episódio clássico e paradigmático de uso da analogia no Direito com base no argumento *a simili*, é o julgamento do caso *Adams vs. New Jersey Steamboat Co.* pela Corte de Apelações de Nova York, em 1896. O caso versava sobre o pedido de indenização feito

²⁰³ BELVEDERE, Andrea. Interpretazione estensiva e analogia: alcune considerazioni. In: *Diritto Privato*, Padova: Cedam, 2002. p. 557-577, 570-571.

²⁰⁴ ROLAND, Jon. The Laws of Twelve Tables: Table I. *Constitution Society*, San Antonio, [2016]. Disponível em: <http://www.constitution.org/sps/sps01_1.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

²⁰⁵ KOPTEV, Alexandr; LASSARD, Yves. The Enactments of Justinian: the Digest or Pandects. Book IX. In: *Iustinianus Project* [SCOTT, S. P. The Civil Law, III-IV, Cincinnati, 1932], [S.n: ca. 2000]. Disponível em: <http://droitromain.upmf-grenoble.fr/Anglica/D9_Scott.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

por um dos passageiros de um barco a vapor que estava hospedado em uma das acomodações da embarcação, pelo fato de que seu dinheiro e outros pertences foram roubados de dentro da cabine onde estava hospedado durante a viagem. Nesse sentido, a Corte precisou decidir se a empresa de viagens e passeios de barcos a vapor poderia ser responsabilizada pelo mesmo fundamento jurídico que estabelecia o dever de indenização a hotéis e pousadas em tais situações. O caso foi resolvido pela aplicação por analogia do dever de indenização que recai sobre hospedarias, visto que, do ponto de vista da finalidade da norma, as características juridicamente relevantes da relação havida entre a empresa e o passageiro eram, para todos os efeitos, semelhantes às de um hóspede em um hotel.²⁰⁶

Cabe, ainda, referir um exemplo do Direito brasileiro contemporâneo. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ADIN n. 4.294,²⁰⁷ precisou deliberar acerca do conteúdo normativo da expressão “âmbito nacional”, do art. 2º, inciso II, da Lei n. 9.868/99,²⁰⁸ especificamente no sentido de determinar qual elemento quantitativo daria o *status* de representação nacional a uma entidade de classe. A decisão proferida pela Corte foi no sentido de aplicar, por analogia, a norma decorrente do art. 7º, § 1º, da Lei n. 9.096/95²⁰⁹ (Lei Orgânica dos Partidos Políticos), no sentido de que seria necessária a representação da entidade de classe em pelo menos nove Unidade da Federação, haja vista que a lei que regula o processamento das ações de controle concentrado de constitucionalidade não apresentou uma determinação do elemento quantitativo configurador do predicado “âmbito nacional” para tais entidades.

3.2.4.2 *Argumento a fortiori*

O argumento *a fortiori* afirma, em síntese, que um determinado caso não regulado deve receber o mesmo tratamento jurídico de outro caso que possua regulação pelo fato de, consideradas suas características, haver *ainda mais razões* para que lhe seja dado tal

²⁰⁶ Julgamento disponível na íntegra em: <<https://casetext.com/case/adams-v-new-jersey-steamboat-co-2>>. Acesso em: 05 out. 2016.

²⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. 2016b. ADI 4294 AgR, Relator: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, *DJe*, 05 set. 2016.

²⁰⁸ “Art. 2º - Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade:
IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.”

²⁰⁹ “Art. 7º - O partido político, após adquirir personalidade jurídica na forma da lei civil, registra seu estatuto no Tribunal Superior Eleitoral.

§ 1º Só é admitido o registro do estatuto de partido político que tenha caráter nacional, considerando-se como tal aquele que comprove, no período de dois anos, o apoio de eleitores não filiados a partido político, correspondente a, pelo menos, 0,5% (cinco décimos por cento) dos votos dados na última eleição geral para a Câmara dos Deputados, não computados os votos em branco e os nulos, distribuídos por um terço, ou mais, dos Estados, com um mínimo de 0,1% (um décimo por cento) do eleitorado que haja votado em cada um deles.”

tratamento. Trata-se de um argumento que visa a uma comparação de duas situações ou sujeitos, conduzindo à conclusão de que uma delas possui uma necessidade ainda maior de receber o regramento que é dado à outra, pelo que deverão receber consequências jurídicas semelhantes.

O argumento *a fortiori* tem em comum com o *a simili* a conclusão de igualdade de tratamento entre dois casos, sendo utilizados, em ambos os argumentos, um juízo baseado na comparação. Todavia, o argumento *a simili* trata de evidenciar uma qualidade demonstrada pelos dois sujeitos, ou situações, na mesma medida. O argumento *a fortiori*, por outro lado, trata de afirmar que um deles possui a qualidade em grau superior ao outro.²¹⁰ Ferraz Jr., seguindo tal raciocínio, afirma que de fato se trata de transportar a conclusão válida de um caso para outro, por se aplicar a este último com ainda mais força, destacando que o uso desse argumento depende da construção de hierarquias que representa uma disposição ordenada de objetos conforme critérios de “merecimento”.²¹¹

O argumento *a fortiori* é usualmente dividido em duas modalidades: *a maiori ad minus* e *a minori ad maius*. A primeira modalidade (*a maiori ad minus*) é utilizada no sentido de demonstrar que um dado caso que possui um regramento jurídico-normativo é, por algum critério, mais abrangente, mais grave ou mais amplo do que o caso não regulado, de modo que, se o caso “maior” possui este determinado tratamento, o caso “menor” possui ainda mais razão para também recebê-lo. Pode-se citar, como exemplo, o posicionamento adotado pelo STJ no sentido de aplicar as normas referentes à prescrição penal para o cumprimento de medidas socioeducativas de menores infratores.²¹² O fundamento adotado foi no sentido de que as regras atinentes à prescrição, decorrentes do art. 109 do Código Penal, possuem elevada importância do ponto de vista das garantias fundamentais do cidadão condenado pelo cometimento de um delito, tendo a finalidade de protegê-lo de uma situação de perene punibilidade ao longo do tempo. Sendo tais normas aplicáveis em prol das pessoas que cumprem penas privativas de liberdade ou restritivas de direitos, o uso do argumento *a fortiori* na modalidade *a maiori ad minus* leva à conclusão de que haveria ainda mais razão para resguardar o menor infrator sujeito a punições mais brandas na forma de medidas socioeducativas.

A segunda modalidade (*a minori ad maius*) é utilizada no sentido de demonstrar que um dado caso que possui um regramento jurídico-normativo é, por algum critério, mais

²¹⁰ ATIENZA, 2013, p. 233.

²¹¹ FERRAZ JR., 2012, p. 316.

²¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 158.525/SP, Rel. Ministro Felix Fischer, 5ª Turma, DJe, 24 maio 2010a.

restrita, mais branda, ou mais limitada do que o caso não regulado, de modo que, se o caso “menor” possui este determinado tratamento, o caso “maior” possui ainda mais razão para também recebê-lo. Pode-se citar, como exemplo corriqueiramente mencionado pela doutrina, o caso do restaurante que exibe um aviso com os dizeres “Proibida a entrada de cães” em sua porta. Sendo norteadada pela finalidade de evitar o tumulto e incômodo que podem decorrer da presença dos animais no estabelecimento, o uso do argumento *a fortiori* na modalidade *a minori ad maius* levaria à conclusão de que a mesma regra poderia – e deveria – ser aplicada na hipótese de alguém pretender entrar no restaurante trazendo consigo um urso.

3.2.5 Modalidades da analogia

Usualmente, afirma-se a existência de duas modalidades da analogia: a *analogia legis* e a *analogia iuris*. Entende-se a analogia *legis* como sendo um mecanismo de integração do Direito em que se parte de uma norma decorrente de um dispositivo específico, devendo ser ela mesma aplicada ao caso lacunoso, considerando, especificamente, o seu conteúdo e a sua *ratio*.

A analogia *iuris*, por outro lado, é um mecanismo de integração do Direito em que se parte de uma série de dispositivos que, conjuntamente, deverão dar origem à norma que será aplicada analogicamente ao caso lacunoso.

Larenz denomina as modalidades como “analogia particular” (*legis*) e “analogia geral” (*iuris*), pontuando que a primeira trata de aplicação analógica de uma norma específica, ao passo que a segunda trata de inferir a existência de uma norma que se aplique ao caso não regulado a partir da análise de diversas hipóteses legais diferentes.²¹³

A analogia *legis* pode ser exemplificada, entre outros tantos casos, pela aplicação analógica que o STJ tem feito da norma decorrente do art. 34, parágrafo único, da Lei n. 10.741/2003 (Estatuto do Idoso) a situações que não se subsumam à hipótese normativa. O referido dispositivo determina que o benefício assistencial de um salário mínimo concedido a idosos que não possuam meios para prover sua subsistência não é computado para fins de cálculo da renda familiar *per capita*, impedindo que a percepção desse valor venha a prejudicar a concessão de eventual outro benefício que só se outorga a famílias que estão dentro de um determinado teto de renda. A Corte Superior decidiu que a regra também deve ser aplicada ao benefício previdenciário de valor mínimo recebido por pessoa idosa, no sentido de excluí-lo do cômputo da renda familiar, pelo fato de que, sendo a finalidade da

²¹³ LARENZ, 1997, p. 464

norma o resguardo da subsistência do idoso, não faria sentido excluir do benefício estipulado pelo Estatuto do Idoso o cidadão que contribuiu para a Previdência Social.²¹⁴ Analisando uma regra específica, constatou-se que, por sua *ratio legis*, ela deveria ser aplicada também ao caso que, embora não se subsumisse à hipótese normativa, possuía características jurídicas que o tornavam relevantemente semelhante ao caso regulado.

Já a analogia *iuris* pode ser exemplificada pelo entendimento de que a 2ª Turma do STJ adotou com relação à possibilidade de substituição do polo ativo de ação de tutela de interesses coletivos no caso de ser verificada a ilegitimidade ativa do proponente da ação. Na situação em análise,²¹⁵ a Corte avaliou um caso em que o CREMERS (Conselho Regional de Medicina do rio Grande do Sul), autarquia federal, ajuizou ação civil pública contra o Estado do Rio Grande do Sul para discutir a obrigatoriedade da consulta preliminar em posto de saúde pelos pacientes do SUS. A ação foi extinta sem julgamento de mérito pelo reconhecimento de ilegitimidade ativa da autarquia, visto que, à época da propositura da ação, ainda vigia, para as autarquias, a exigência de demonstração de pertinência temática entre as finalidades da instituição e o objeto da ação civil pública, requisito este que não existe mais na Lei n. 7.347/85. No julgamento, decidiu-se que, a partir dos dispositivos do art. 9º da Lei n. 4.717/65²¹⁶ e art. 5º, § 3º, da Lei n. 7.347/85,²¹⁷ havia no sistema jurídico uma regra geral em prol da continuidade da ação de tutela de interesses coletivos, no sentido de oportunizar o seu prosseguimento pelo Ministério Público na hipótese do legitimado originário desistir da ação. Tal norma, por conseguinte, deveria ser aplicada por analogia aos casos em que o proponente da ação civil pública fosse tido como não legitimado para tanto, dada a semelhança jurídica dos casos e, sobretudo, observando-se a *ratio legis* da norma decorrente da análise sistemática dos dispositivos.

Essa divisão conceitual é questionada por parte da doutrina, sobretudo em dois focos de crítica. A primeira crítica afirma que a analogia *iuris* conduziria, em verdade, à identificação de um princípio jurídico, motivo pelo qual o seu uso seria uma forma de integração por meio dos princípios gerais de Direito, e não propriamente por analogia. Nesse

²¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Pet 7.203/PE, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, 3ª Seção, *DJe*, 11 out. 2011c.

²¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1177453/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, *DJe*, 30 set. 2010b.

²¹⁶ “Art. 9º Se o autor desistir da ação ou der motiva à absolvição da instância, serão publicados editais nos prazos e condições previstos no art. 7º, inciso II, ficando assegurado a qualquer cidadão, bem como ao representante do Ministério Público, dentro do prazo de 90 (noventa) dias da última publicação feita, promover o prosseguimento da ação.”

²¹⁷ “Art. 5º Têm legitimidade para propor a ação principal e a ação cautelar: [...] § 3º Em caso de desistência infundada ou abandono da ação por associação legitimada, o Ministério Público ou outro legitimado assumirá a titularidade ativa.”

sentido, a consideração de diversos dispositivos resultaria, necessariamente, na conclusão de que existe um determinado princípio que, considerando seu conteúdo normativo, levaria à produção de uma regra que fosse no sentido de promover a finalidade deontológica geral deste princípio.²¹⁸

A segunda crítica estipula de que a distinção sequer é necessária, pelo fundamento de que mesmo na analogia *legis* a busca pela *ratio* da norma individualmente considerada não seria mais do que a busca pelo seu “princípio subjacente”, autorizando a aplicação ao caso não regulado.²¹⁹ Por conta disso, a analogia *legis* e a analogia *iuris* levariam, ambas, a um princípio norteador que seria, de fato, o fundamento de integração do Direito, sendo que a diferença entre elas, se efetivamente existir uma, seria apenas e tão somente de “grau de abstração”.²²⁰ Chega-se inclusive a afirmar que, para fins de realização da analogia – qualquer que seja a modalidade –, a ideia de *ratio legis* necessariamente se confunde com a ideia de princípio geral que fundamenta a regra.²²¹

Quanto à primeira crítica, é importante destacar que a analogia *iuris* não irá, necessariamente, levar à conclusão de existência de um princípio jurídico. Lembre-se que os princípios são normas finalísticas e prospectivas que instituem um estado ideal de coisas, cuja aplicação envolve a adoção de condutas específicas que ajudem a promover estes fins, ao passo que as regras são normas imediatamente descritivas que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição específica da conduta a ser cumprida.²²² É possível, portanto, que da analogia *iuris* se chegue à constatação de uma regra decorrente da análise de diversos dispositivos, que será aplicada ao caso concreto. Isso porque o fato de se ter como objeto não um, mas uma série de enunciados diferentes, não levará, necessariamente, a um princípio. Pode se tratar simplesmente de uma regra que se aplica a todos os casos que tenham uma mesma característica fundamental.

Larenz traz um exemplo ilustrativo: a legislação alemã prescreve um direito de denúncia, independentemente de prazo, por “motivos importantes” para uma série de relações obrigacionais. Ocorre que todas as relações obrigacionais em que é previsto esse direito de denúncia são relações de trato sucessivo. O Tribunal Constitucional alemão, diante dessa circunstância, decidiu que, pelas características próprias da relação obrigacional de trato sucessivo, essa regra não deveria valer exclusivamente para os casos em que estivesse

²¹⁸ BOBBIO, 2008, p. 294.

²¹⁹ ATIENZA, 1986, p. 184-185.

²²⁰ ENGISCH, 1983, p. 295-296.

²²¹ GÉNY, 1919, p. 120.

²²² ÁVILA, H., 2015a, p. 225.

expressamente prevista na legislação, mas para todas as relações obrigacionais de trato sucessivo.²²³ Dessa forma, a analogia *iuris* levou à aplicação de uma regra específica – a que estipula o direito de denúncia independentemente de prazo por “motivos importantes” na relação obrigacional de trato sucessivo – sem que fosse necessária a abstração a um princípio geral de Direito.

Quanto à segunda crítica, é preciso que fique claro que a *ratio legis* não se confunde com um princípio subjacente à regra. A averiguação da *ratio legis* de fato *pode*, eventualmente, alcançar um grau de abstração que leve à consideração de um ou mais princípios com os quais ela guarde relação. Contudo, isso não é uma parte indispensável do uso da analogia, seja da *legis*, seja da *iuris*. Como foi visto, a analogia *iuris* pode muito bem conduzir a uma regra, uma norma que determina um comportamento específico. O mesmo se pode dizer da analogia *legis*, com ainda mais razão, visto que se parte de uma regra específica, sendo apenas o caso de verificar se a situação não regulada se enquadra na finalidade para a qual a norma se presta.²²⁴

Ademais, a distinção existe justamente pelo fato de que se trata de modalidades com procedimentos aplicativos diferentes. Chiassoni, nesse sentido, inclusive propõe métodos próprios de aplicação para cada modalidade da analogia.²²⁵ A analogia *legis* deve ser aplicada, segundo o autor, começando por um questionamento sobre se há, ou não, proibições para uso desta forma de integração. Em seguida, caso não haja tal limite, deve-se averiguar o escopo, ou razão de ser, da norma que se pretende aplicar analogicamente. Por fim, avaliar se o caso disciplinado e o não disciplinado realmente exibem uma semelhança à luz da *ratio legis*, a autorizar a aplicação analógica. Já a analogia *iuris* inicia pelo reconhecimento de ausência de disposições que regulem um determinado fato em qualquer sentido, bem como disposições que regulem fatos semelhantes ou matérias paralelas. Em seguida, argumenta-se a relevância e plausibilidade de aplicação de uma norma implícita que estipula uma determinada consequência jurídica para um dado grupo de casos, pois essa consequência pode ser retraçada a partir de uma análise sistemática de determinadas prescrições.

3.2.6 Analogia e interpretação extensiva

Uma questão que possui especial importância no estudo da analogia no Direito é a confrontação dessa técnica com a interpretação extensiva. Considerando que em ambos os

²²³ LARENZ, 1997, p. 464-465.

²²⁴ CHIASSONI, 1999, p. 239.

²²⁵ *Ibidem*, p. 241.

casos chega-se à conclusão de que será dado um determinado tratamento jurídico a uma situação de fato que, à primeira vista, não seria destinatária dessa regulação normativa, seguidamente se percebe uma carência de diferenciação clara entre os institutos no seu uso corrente.

Essa carência de distinção entre um e outro representa, evidentemente, um sério problema para a Ciência do Direito. Isso porque a utilização indistinta e indevidamente fundamentada, seja da analogia, seja da interpretação extensiva, implica uma indesejável distorção e prejuízo à segurança jurídica no âmbito da atividade jurisdicional, que deve ser dotada de cognoscibilidade quanto à adequada fundamentação nas decisões judiciais, para que possa existir um verdadeiro controle intersubjetivo da atividade interpretativa e aplicativa.²²⁶

A importância da distinção a ser feita decorre, fundamentalmente, do fato de que há, em verdade, uma relação de *incomensurabilidade* entre a interpretação extensiva e a analogia, o que se explica por dois motivos. Primeiro, enquanto a interpretação extensiva está no campo da interpretação, a analogia reside na seara da integração, especificamente por meio da aplicação normativa a um caso em que não há subsunção a nenhuma norma. Não se trata, portanto, nem mesmo de momentos diferentes de uma mesma atividade. Segundo, a interpretação extensiva é o *produto* da atividade interpretativa, ou seja, é parte da chamada interpretação-resultado, em contraste à interpretação-atividade. Isso significa que ela resulta de opções e técnicas de interpretação que optam pelo conteúdo semântico mais abrangente dentro do significado literal possível do enunciado normativo. A analogia, por outro lado, é, em si, uma técnica, ou seja, ela é parte da atividade do intérprete – notadamente, a atividade de integração do Direito.

No entanto, em que pese seja claramente indesejável, essa falta de rigor na diferenciação dos institutos é perceptível sob diversas formas. Uma das manifestações dessa realidade é, com já se viu, a denominação da analogia como mero *argumento retórico* que pode ser usado para diferentes finalidades na atividade do aplicador, inclusive como fundamento da interpretação extensiva. Tarello, por exemplo, afirma que os conceitos de analogia *legis* e argumento *a simili* se confundem, e completa com a assertiva de que o argumento *a simili* pode ser utilizado na realização da interpretação extensiva.²²⁷ Damele,

²²⁶ ÁVILA, H., 2016, p. 178

²²⁷ TARELLO, 1980a, p. 351-352.

nessa mesma linha, inclusive reputa pertinente o uso da expressão “interpretação extensiva por analogia”.²²⁸

Outra forma de desvanecer a distinção entre analogia e interpretação extensiva é a partir do entendimento de se trata do mesmo fenômeno, apenas em graus diferentes. Bobbio, nesse sentido, entende que são um mesmo procedimento, afirmando ser falsa a pretensão de distinção.²²⁹ A interpretação extensiva seria, portanto, uma forma menor de raciocínio por analogia, com a diferença de que no primeiro caso haveria uma “ampliação da norma”, e no segundo seria produzida uma norma nova.²³⁰ O raciocínio empregado, contudo, seria o mesmo. Gianformaggio segue por essa mesma linha, qualificando a interpretação extensiva como uma “analogia fácil” que não necessita da mesma justificação demandada para o uso da analogia. Haveria, aí, portanto, uma diferença apenas em termos de gradação e ônus argumentativo.²³¹

Pode-se ainda questionar que, mesmo em se tratando de institutos diferentes, o resultado prático produzido pela analogia e pela interpretação extensiva é o mesmo. Analisando a questão de um ponto de vista estritamente pragmático, seria inadequado considerá-los como sendo diferentes, haja vista o resultado idêntico obtido pelo seu uso. Por essa lógica, seria uma questão de dois caminhos que, ainda que diferentes, levariam ao mesmo destino. Nesse sentido, a distinção conceitual não seria suficiente para conduzir a uma distinção prática.

Em que pese sejam respeitáveis e bem articuladas as opiniões apresentadas, não parece adequada a pretensão de imiscuir a analogia e a interpretação extensiva. Esse posicionamento, em última análise, acarreta uma falta de distinção até mesmo entre os próprios institutos da interpretação e da integração do Direito. Enquanto a interpretação é uma atividade que envolve a descrição e a escolha de significados, e resulta com a produção da norma, a analogia, enquanto integração, é uma forma de colmatação de lacunas, ou seja, trata de suprir uma insuficiência de alcance da norma que a interpretação gerou. A interpretação extensiva, portanto, é a escolha de um significado permitido pelo texto interpretado. Na analogia, não se fala em escolha do significado do dispositivo. Essa etapa já foi superada.

Tal ponto é de fundamental importância para a compreensão da distinção. O marco diferenciador entre a interpretação extensiva e a analogia é a escolha semântica *dentro do*

²²⁸ DAMELE, Giovanni. *Analogia Legis and Analogia Iuris: an Overview From a Rhetorical Perspective*. In: RIBEIRO, Henrique Jales. *Systematic Approaches to Argument by Analogy*. New York: Springer, 2014. p. 247.

²²⁹ BOBBIO, 1938, p. 63.

²³⁰ Idem, 2006, p. 219.

²³¹ GIANFORMAGGIO, Letizia. *Studi sulla giustificazione giuridica*. Torino: Giappichelli, 1986. p. 150.

sentido literal possível. Engisch aponta este como o critério decisivo para a determinação dos limites entre um e outro. Nesse sentido, assevera que, se a interpretação encontra o seu limite no sentido possível das palavras, é a partir dessa fronteira que começa a se falar em analogia.²³² No mesmo sentido, Peczenik afirma que se fala em analogia quando se aplica uma norma a um caso que não está incluído no centro, e nem mesmo na periferia, do seu âmbito de incidência.²³³

Portanto, a interpretação de modo geral trata de definir um significado dentro daquilo que se tem como possível e juridicamente admissível, sendo a interpretação extensiva uma modalidade de escolha que vai no sentido de escolher a acepção mais ampla e abrangente desse quadro de significação admissível. A analogia, por sua vez, trata de sujeitos ou situações que estão completamente fora do sentido literal possível, e passa a tratar da condução aplicativa da norma a estes fatos que estão fora de seu círculo.²³⁴ É um fenômeno de aplicação da norma com a finalidade de integração.

Por meio da interpretação extensiva, afirma-se que um caso está necessariamente dentro do campo semântico possível permitido pelas expressões utilizadas no dispositivo legal interpretado. Essa circunstância não ocorre com a analogia, que trata de casos que até poderiam estar dentro do âmbito possível de significado, mas acabaram sendo deixados de fora em razão de uma opção mais restritiva feita pelo intérprete, ou então casos que estão totalmente fora do âmbito de significação admissível.²³⁵ Este ponto é de especial importância: o principal motivo da falta de distinção rigorosa entre os institutos por parte da doutrina e da jurisprudência é o fato de que existe, potencialmente, uma área de interseção na aplicabilidade da interpretação extensiva e da analogia. Existe, dentro do âmbito de significado, uma área semântica que poderá ser incluída no sentido normativo por meio do emprego da interpretação extensiva, mas, caso não o seja, poderá estar num espaço lacunoso cuja integração talvez se dê por meio do emprego da analogia.

Para ilustrar essa situação, convém, mais uma vez, retornar ao exemplo já exposto do restaurante que exhibe um aviso com os dizeres “Proibida a entrada de cães” com a finalidade de evitar perturbações aos clientes. Novamente, considere-se a situação de um cliente que deseja entrar no restaurante levando consigo um leão. Diante desse caso, há três formas de se visualizar uma solução.

²³² ENGISCH, 1983, p. 294.

²³³ PECZENIK, 2008, p. 320.

²³⁴ VELLUZZI, 2006, p. 142-143.

²³⁵ CANALE; TUZET, 2014, p. 239.

Em primeiro lugar, pode-se entender que a regra de proibição de entrada com cães é, de plano, aplicável ao caso do leão, defendendo que o caso se subsume à norma. Em segundo lugar, é possível afirmar que a regra de proibição de entrada de cães deve, de fato, ser aplicada ao caso do leão, porém pelo fundamento de que, em que pese não se subsuma à norma, possui uma semelhança relevante com a hipótese normativa, inclusive com ainda mais razões para merecer este tratamento normativo considerando a finalidade da norma. Em terceiro lugar, seria possível alegar a inaplicabilidade da regra de proibição de entrada de cães ao caso do leão, entendendo que, por exclusão, todos os casos que não estão expressamente incluídos na regra de proibição estão implicitamente permitidos para ingressar no estabelecimento.

Parece que o entendimento mais adequado, e que se adota no presente trabalho, é o de que de que a regra de proibição de entrada de cães deve ser aplicada por analogia ao caso dos leões. Isso pelos seguintes motivos:

Em primeiro lugar, considerando o sentido literal possível das expressões empregadas na redação do enunciado normativo, não há como o caso do leão se subsumir à norma. De fato, o conceito “leão” não é abrangido pelo âmbito de significado possível do vocábulo “cães”. Existe, portanto, um problema de incompatibilidade semântica que não pode ser ignorado. Não há, portanto, a possibilidade de se optar por qualquer significado que resulte numa interpretação extensiva que possa abarcar a situação do leão.

Em segundo lugar, a conclusão de inaplicabilidade por meio do emprego do argumento *a contrario*, por sua vez, também se mostra inadequada em razão do fato de que a regra de proibição de entrada de cães existe por um motivo: ela se presta à realização de uma finalidade, que é evitar o transtorno dos clientes do restaurante. A compreensão de que a regra só seria cabível aos casos específicos de cães levaria a um desatendimento da sua própria finalidade.

Sendo assim, a aplicação da regra por meio da analogia se mostra a melhor alternativa, visto que existe, de fato, uma semelhança essencial entre o caso regulado e não regulado sob a ótica da *ratio legis*, nesse caso, com razões ainda mais fortes para aplicação analógica, visto que a situação lacunosa trata de um fato com potencial de contrariar ainda mais intensamente a finalidade da norma.

Um segundo caso pode ser citado, agora partindo da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: a 3ª Turma daquela Corte, de certa feita, debruçou-se sobre uma situação em que se pleiteava a aplicação do prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 206, § 5º,

II, do Código Civil²³⁶ para o direito de postular os honorários devidos a um prestador de serviços de mecânica automotiva. A Corte precisou deliberar, neste caso, se a expressão “profissionais liberais em geral” poderia se referir a mecânicos autônomos. O STJ decidiu que a expressão utilizada no dispositivo legal deveria ser entendida no sentido de “profissional legalmente habilitado a prestar serviços de natureza técnico-científica”, atribuindo um requisito de cientificidade na atividade despenhada. Com isso, os prestadores autônomos de serviços da área mecânica não se enquadrariam em tal conceito.²³⁷

Esta não é, evidentemente, a única forma de se entender o significado de “profissionais liberais em geral”. Uma interpretação extensiva poderia resultar num conteúdo normativo que abarcasse qualquer pessoa que desempenhasse atividade profissional por conta própria no mercado de prestação de serviços, por exemplo. Percebe-se, então, que a hipótese fática analisada (natureza jurídica da prestação de serviço dos mecânicos autônomos para fins de aferição do prazo prescricional para cobrança de honorários) poderia tanto ser incluída em uma norma decorrente da interpretação do dispositivo referido quanto excluída. Em sendo excluída, aplicou-se a regra geral do prazo prescricional de dez anos. Contudo, se não houvesse tal regra geral, essa interpretação de cunho restritivo geraria uma lacuna, que poderia ser resolvida, entre outras formas, por meio do uso da analogia. Dessa forma, um mesmo caso poderia, em tese, receber um determinado regramento jurídico tanto como resultado de uma interpretação extensiva, quanto como resultado de aplicação da analogia.

Ocorre, nesses casos, que uma opção interpretativa literal ou restritiva pode deixar uma lacuna exatamente quanto ao âmbito semântico que *poderia* ter sido abarcado pela abrangência normativa de uma interpretação extensiva. Se o uso dessa opção restritiva resultar numa lacuna (supondo que não haja alguma outra norma que venha a regular em algum outro sentido o caso que ficou “de fora” do conteúdo normativo decorrente da opção semântica feita pelo intérprete), pode ocorrer, em teoria, a aplicação da norma a este caso lacunoso por meio da analogia – salvo, também, na hipótese dessa ser uma técnica vedada pelo ordenamento ao caso em análise. Nesse sentido, é justamente em função da regra de proibição de analogia que se constata a importância do rigor na distinção conceitual entre um e outro.²³⁸ Se um caso que poderia ter sido abrangido pela norma resultante de uma interpretação extensiva acabou não o

²³⁶ “Art. 206. Prescreve:

§ 5º Em cinco anos:

II - a pretensão dos profissionais liberais em geral, procuradores judiciais, curadores e professores pelos seus honorários, contado o prazo da conclusão dos serviços, da cessação dos respectivos contratos ou mandato; [...]”

²³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1546114/ES, Rel. Ministro Paulo De Tarso Sanseverino, 3ª Turma, *DJe*, 23 nov. 2015b.

²³⁸ TARELLO, 1980a, p. 354.

sendo, pelo fato de que se optou por uma linha interpretativa mais restritiva, a possibilidade de aplicar a norma a este caso pelo uso da analogia não só é insuficiente para equiparar os dois instrumentos como tampouco é uma alternativa que está sempre à disposição, em razão da possibilidade de vedação dessa técnica integrativa.

Ademais, essa área de interseção sequer se verifica em todas as hipóteses. Há situações em que o âmbito de aplicação da analogia se situa, por definição, completamente fora do âmbito de significação possível dos dispositivos que foram analisados na etapa interpretativa. Em outras palavras: não há uma área de entrecorte entre a interpretação extensiva e a analogia, sendo absolutamente diversos os seus âmbitos de realização. Nesse sentido, cabe transcrever a lição de Silving ao afirmar que

[...] a interpretação extensiva pode não ser distinguível de analogia na esfera onde a inclusão ou exclusão de uma palavra é incerta. Mas onde os limites mais amplos de uma palavra são excedidos, apenas a analogia pode ser utilizada.²³⁹

Vale citar um exemplo: considere-se o caso de um dispositivo constitucional hipotético que diga “é assegurado aos cidadãos o direito de reunir-se pacificamente”, supondo, ainda, que não haja no texto constitucional nenhum dispositivo conferindo expressamente aos estrangeiros os direitos dos cidadãos. É possível que surjam controvérsias envolvendo todos os elementos estruturantes do enunciado entabulado no texto. Pode-se cogitar de dúvidas acerca de qual a extensão da proteção constitucional conferida ao direito de reunião, que demandará a deliberação acerca da expressão “assegurado”; de quais as formas de reunião deverão ser albergadas pela proteção constitucional, o que demandará a deliberação acerca da expressão “pacificamente”; ou de quais os sujeitos titulares do direito constitucional à livre reunião, o que demandará a deliberação acerca da expressão “cidadãos”.

Em todos esses casos o intérprete, diante desse dispositivo, poderá fazer uma escolha daquilo que se situa no âmbito possível de significação das expressões utilizadas no texto constitucional. No caso da deliberação acerca do aspecto subjetivo, da definição de quem é titular do direito de livre reunião, a expressão “*cidadãos*” não abrange, no seu âmbito de significado, o conceito de “estrangeiros”. Não há um viés de análise semântica que possa levar à conclusão de que a ideia de “estrangeiros” está incluída no conceito de “cidadãos”. A interpretação extensiva, portanto, não poderá levar à produção de uma norma que abranja os estrangeiros. Isso não significa, contudo, que essa norma não poderá ser aplicada a eles por analogia, com fundamento na semelhança aferida entre os dois (cidadãos e estrangeiros) em

²³⁹ SILVING, Helen. Analogy and Extensive Interpretation. *Revista Jurídica de la Universidad de Puerto Rico*, v. 36, n. 2, 1967. p. 315, 311–316, tradução nossa.

função da *ratio* (asseguração do direito fundamental à liberdade individual e coletiva a que fazem jus todos os residentes do país, por exemplo). Nesse caso, não há interseção entre os âmbitos de realização dos casos.

Outro exemplo que pode ser citado, saindo da esfera das hipóteses, e adentrando o plano das situações práticas da experiência jurídica brasileira, é o caso do HC 82.788.²⁴⁰ Nesta oportunidade, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal analisou um caso em que um grupo de auditores fiscais da Receita Federal e agentes da Polícia Federal, sem autorização judicial, ingressaram forçadamente em um escritório profissional da área contábil quando seu proprietário estava ausente e o local se encontrava fechado. Os agentes realizaram a apreensão de diversos documentos fiscais e contábeis, bem como de computadores do escritório, que foram utilizados como provas em processos penais por acusação de crimes contra a ordem tributária. A Suprema Corte foi instada a se pronunciar sobre a licitude das provas obtidas, por pretensa violação ao art. 5º, inciso XI, da Constituição Federal.²⁴¹ A decisão final de que as provas obtidas eram, de fato, ilícitas, em razão de terem violado a norma de inviolabilidade prevista na constituição, a despeito da inserção ter ocorrido no escritório profissional do paciente. Esse entendimento foi embasado no raciocínio de que a proteção constitucional dispensada ao domicílio possui “noção constitucional ampla”, de modo que o conceito de “casa” revestir-se-ia de “caráter amplo”, compreendendo qualquer compartimento habitado, aposento ocupado de habitação coletiva, e compartimento privado não aberto ao público, inclusive escritórios profissionais. Assim, para o Supremo, a expressão “casa” foi entendida como sendo algo diverso de “casa”, podendo ser entendida como outros conceitos. Contudo, a rigor, a expressão “casa” não tem como abranger a ideia de “escritório profissional”. Ela pode ser entendida ou num sentido mais *estrito*, vinculando-se à ideia de uma edificação térrea à qual corresponde uma matrícula imobiliária e que pertence a uma pessoa, ou num sentido mais *amplo*, abrangendo a ideia de qualquer espaço de habitação individual e coletiva onde a pessoa tenha moradia. A interpretação extensiva, diferentemente do que decidiu o Supremo, não pode levar à produção de uma norma que abranja os escritórios profissionais. Isso não impediria, contudo, a aplicação da norma constitucional por analogia ao caso dos escritórios profissionais com fundamento na semelhança aferida com o conceito de casa em função da

²⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJ, 02 jun. 2006.

²⁴¹ “Art. 5º [...]:

XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; [...]”

ratio (asseguração do direito fundamental à privacidade e proteção contra o arbítrio estatal, por exemplo). Nesse caso, tampouco há interseção entre os âmbitos de realização dos casos.

Ademais, há de se ressaltar que a alegação de que esses casos mostrariam que a interpretação extensiva e da analogia levam ao mesmo resultado é inadequada, justamente porque nesses casos a interpretação extensiva não poderia ter levado à abrangência da norma para os estrangeiros e para os escritórios profissionais. Foi o seu uso equivocado que levou a uma abrangência normativa indevida, e que só poderia ter ocorrido por meio de aplicação por analogia.

Com isso, é visível que são institutos que existem para finalidades diversas e são empregados em momentos diferentes e em âmbitos próprios. A interpretação extensiva é feita partindo-se estritamente do dispositivo legal, ao passo que a analogia pressupõe a ocorrência já terminada da interpretação, e a análise do fato que, por suas características, não se subsume à norma.

3.2.7 Analogia e uso do argumento *a contrario* na variante produtiva

A analogia possui, ainda, relevante relação com o uso do argumento *a contrario* na sua variante produtiva. No entanto, diferentemente da relação existente com a interpretação extensiva, não se trata de um vínculo de aproximação. A analogia e o argumento *a contrario* na variante produtiva são formas alternativas de integração do Direito.

A formulação de uma relação alternativa entre analogia e o argumento *a contrario* evidentemente não é unânime. Garcia Amado questiona essa proposição afirmando que são instrumentos que, em vez de se aplicarem alternativamente aos mesmos casos (colmatação de lacunas), são, na verdade, cabíveis para situações inteiramente diversas. O autor, nesse sentido, afirma que o argumento *a contrario* só pode ser utilizado depois de terminada a interpretação tendo-se chegado à conclusão de que a norma é bicondicional (ou seja, apresenta uma formulação de “se, e somente se x, então y”). Essa formulação bicondicional, por outro lado, seria absolutamente incompatível com o uso da analogia, que só se aplicaria a normas com estrutura de formulação diversa.²⁴² Além disso, pondera que, se em determinado caso tenta-se utilizar a analogia, mas acaba sendo constatada uma falta de semelhança entre o caso regulado e não regulado, a solução de regramento normativo em sentido oposto surge estritamente como uma consequência da impossibilidade de aplicação da analogia. O autor

²⁴² GARCIA AMADO, 2001, p. 25-30.

ressalta, então, que o argumento *a contrario* não foi empregado para chegar a essa conclusão.²⁴³

É possível concordar parcialmente com tal posicionamento. De fato, não é o uso do argumento *a contrario* que leva à constatação de inexistência de semelhança entre o caso regulado e o caso não regulado, a impedir o emprego da analogia. Isso é aferido a partir das características de ambos os casos tendo a *ratio legis* como critério.

No entanto, não parece adequado o restante da proposição apresentada pelo autor, pelo fato de que ela desconsidera a existência do argumento *a contrario* na variante interpretativa. Essa variante pode, sim, ser utilizada na etapa de interpretação, justamente no sentido de definir a extensão do conteúdo normativo, eventualmente até mesmo atribuindo um caráter bicondicional à norma produzida, se compatível com seu significado e teleologia.

Conforme já se viu, o argumento *a contrario* pode ser utilizado para *criar* lacunas na sua variante interpretativa (em que não se chega a uma deliberação quanto ao regramento normativo do fato não abrangido pela norma decorrente da interpretação), ou para *evitar* ou *colmatar* lacunas na sua variante produtiva (em que se conclui que o caso não contido na abrangência da norma deverá ter uma regência normativa em sentido *diverso* do que consta na norma que não se lhe aplica). No primeiro caso se trata de uma ferramenta de interpretação, visto que serve para delimitar qual será o conteúdo semântico adotado no processo interpretativo; no segundo caso se trata tanto de uma ferramenta de interpretação quanto de uma forma de integração, porquanto pode ser utilizado após a etapa interpretativa para determinar de que forma será resolvido um caso para o qual não há uma incidência normativa após o encerramento da etapa interpretativa.

Esse ponto merece especial destaque. De fato, uma diferença fundamental que existe entre a analogia e o uso do argumento *a contrario* na variante produtiva está no seu resultado, e não apenas no sentido de que o primeiro resolve a lacuna dando ao fato lacunoso o mesmo tratamento jurídico do fato regulado ao passo que o segundo dá ao fato lacunoso um tratamento jurídico diverso. Eles também são diferentes no resultado em termos de eficácia jurídica de sua utilização. Isso porque, enquanto a analogia resulta na aplicação de uma norma existente a um caso que se situa fora de seu campo de incidência, o argumento *a contrario* na variante produtiva resulta na produção de uma norma nova. Se a analogia é uma técnica de integração que reside estritamente no campo da aplicação, visto que, pelo seu uso, será dada ao fato lacunoso a mesma consequência jurídico-normativa prevista por uma norma já

²⁴³ GARCIA AMADO, 2001, 37-38.

existente que, a princípio, não se aplicaria a ele, o argumento *a contrario* na variante produtiva possui uma função multiplicadora da produção normativa no sistema, visto que traz consigo a criação de uma norma que, em sentido oposto daquela que resultou da atividade interpretativa, surge para regular o fato inicialmente lacunoso.²⁴⁴

É por esse motivo que se fala que o argumento *a contrario* na variante produtiva possui uma *natureza híbrida*, podendo ser enxergado como um argumento interpretativo-produtivo, na medida em que, enquanto pode contribuir para a determinação do sentido que será adotado na formação da norma no processo interpretativo, poderá, ainda, ir além, de modo a formar uma outra norma, que vem a regular de forma oposta os fatos que não se subsumem à primeira.²⁴⁵

A analogia e o argumento *a contrario* na variante produtiva, enquanto formas de integração do Direito, vão em sentidos opostos também – e principalmente – porque resolvem o problema da lacuna de formas diametralmente diferentes. Por um lado a analogia culmina com a aplicação da norma existente ao caso que se constatou não estar dentro da abrangência normativa, e por outro lado o argumento *a contrario* na variante produtiva determinará que o caso que não é abarcado pela norma será resolvido em sentido diverso, ou seja, sendo-lhe aplicada uma consequência normativa oposta.

O elemento fundamental na diferenciação dessas técnicas de integração é a *semelhança*. A analogia, como se viu, ocorre por conta de uma relação de semelhança aferida pela *ratio legis*. Se tal semelhança não existe, o caso lacunoso ainda deverá ser resolvido, o que demandará o emprego do argumento *a contrario* na variante interpretativa. Em outras palavras, a analogia só é válida onde houver semelhança. A partir do momento em que a semelhança cessa, ou é confrontada e superada por uma diferença essencial, surge a necessidade de uso dessa técnica alternativa.²⁴⁶

Em que pese a analogia e o argumento *a contrario* na variante produtiva tenham no critério da *semelhança* a sua maior diferença, elas encontram no critério da *ratio legis* o seu principal ponto em comum. De fato, o argumento *a contrario*, assim como a analogia, tem na *ratio legis* um relevante elemento norteador.²⁴⁷ Considerando-se que o argumento *a contrario* na variante produtiva consiste em construir uma proposição normativa a partir da proposição

²⁴⁴ CHIASSONI, 2007, p. 206.

²⁴⁵ Ibidem, p. 207.

²⁴⁶ ENGISCH, 1983, p. 291.

²⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015c. p. 22-23.

que lhe é oposta,²⁴⁸ para que isso seja admissível é necessário que se verifique se essa conclusão diversa é compatível com a finalidade da norma que não alcança o fato lacunoso. A deliberação entre a analogia e o argumento *a contrario* na variante produtiva como meio de realização da integração do Direito deve, portanto, estar atenta à semelhança (elemento alternativo) e à *ratio legis* (elemento comum), visto que são aspectos importantes para uma e outra.

Por fim, oportuno destacar que, nas situações em que é vedada a utilização da analogia como forma de integração do Direito, haverá uma tendência de uso do argumento *a contrario* na variante produtiva para colmatar eventuais lacunas que venham a surgir.

²⁴⁸ FERRAZ JR., 2012, p. 314.

4 A ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nas partes anteriores deste trabalho buscou-se uma delimitação conceitual acerca das atividades de *interpretação e integração* do Direito. Viu-se que a interpretação é uma atividade que tem como objeto dispositivos constitucionais, legais e infralegais, e como resultado as normas. Ela possui uma etapa de descrição e uma de escolha de significado das expressões que compõem os dispositivos analisados, sendo possível optar por significados mais ou menos abrangentes, dentro do limite do sentido literal possível dos enunciados interpretados.

A integração, por sua vez, é a atividade de colmatção de lacunas no Direito. As lacunas podem ser compreendidas como as situações em que um determinado caso que não se subsume a nenhuma norma, mas ainda assim reclama uma solução jurídica. Isso implica a necessidade de preenchimento da lacuna, o que se faz por meio de diversas técnicas. A analogia, nesse sentido, é uma técnica de integração do Direito em que a lacuna é colmatada mediante a aplicação de uma norma a que o caso lacunoso não se subsume. Essa aplicação analógica da norma é fundamentada na semelhança relevante entre o caso lacunoso e os casos sobre os quais a norma incide, relevância esta que é aferida em função da teleologia da norma.

A partir do que foi assim estabelecido, passa-se à análise do uso da analogia especificamente no âmbito do Direito Tributário.

4.1 A PREVISÃO DE USO DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O aspecto inicial a ser tratado no tocante ao uso da analogia no Direito Tributário diz respeito à própria compatibilidade entre os dois. Apesar do senso comum teórico do Direito incorporar tradicionalmente o uso da analogia mesmo antes de sua inserção expressa como técnica de integração no ordenamento jurídico brasileiro, sua aplicabilidade no Direito Tributário foi objeto de diversos questionamentos.

De fato, a resposta à pergunta “é possível o uso da analogia no Direito Tributário?” não foi, ao longo dos anos, simples ou unânime. Por conta disso é que se deve partir desse questionamento básico para, só depois de respondê-lo, analisar os demais aspectos que decorrem dessa constatação inicial.

4.1.1 A regra geral de uso da analogia no Direito brasileiro

O primeiro diploma legal a mencionar expressamente a analogia como técnica de integração do Direito, positivando-a enquanto ferramenta para este fim, foi o Decreto-lei n.

4.657/42, também denominado Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). O art. 4º da lei referia que “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

Evidentemente, desde muito tempo antes o tema da analogia já era tratado nos âmbitos da academia e da práxis jurídica, visto que, em se tratando de instituto jurídico antigo e tradicionalmente utilizado, ela prescindia de expressa disposição legal para ser considerada válida e utilizável. Contudo, a sua positivação no ordenamento jurídico brasileiro representou um marco na disciplina da integração do Direito, na medida em que alçou o recurso à analogia como técnica com viabilidade de aplicação a qualquer caso que se mostrasse lacunoso.

A previsão legal da analogia como técnica de integração do Direito ensejou, por outro lado, uma incerteza com relação à sua aplicabilidade ao Direito Tributário. Isso porque, tratando-se de técnica que em muito precede a autonomia desse ramo da Ciência do Direito, não demorou a ser questionada sua compatibilidade com as particularidades do Direito Tributário. Durante o período que sucedeu o surgimento da LINDB e precedeu o advento do CTN, a doutrina divergia acerca da compatibilidade e aplicabilidade da analogia a essa seara do Direito.

É possível apontar a existência de três linhas de posicionamento a respeito do tema entre os autores do Direito Tributário. Primeiro, havia a posição segundo a qual a analogia seria plenamente utilizável nesse ramo do Direito, em qualquer situação, sem maiores restrições. Este era o posicionamento defendido por Mattos tendo por base a LINDB, e elegendo o elemento da finalidade da norma – fundamental para o emprego da analogia – como a principal justificação para sua posição. Nesse sentido, o autor chegou a afirmar que a finalidade de arrecadação, voltada ao interesse social, é tão legítima quanto qualquer outra, e justifica a aplicação analógica.²⁴⁹

Além disso, uma segunda corrente considerava inaplicável a analogia exclusivamente no tocante às leis que estabeleciam uma imposição fiscal, ou seja, instituíam dever de pagar tributos, reputando-a admissível nos demais casos do Direito Tributário. Falcão, adepto dessa posição, afirmava ser cabível o emprego da analogia como regra geral, mas destacava que o princípio da legalidade constitui um óbice ao uso dessa técnica especificamente com relação à

²⁴⁹ MATTOS, Francisco Souza. A interpretação da lei tributária e a analogia. *Revista de Direito Administrativo*, v. 21, jul/set. 1959. p. 18, 12-23.

exigência de tributos. Nesse sentido, afirmava que a lei instituidora do dever de pagar tributos não possuiria lacunas.²⁵⁰ Esse posicionamento também foi defendido por Costa.²⁵¹

Por fim, havia aqueles que entendiam ser a analogia absolutamente vedada no âmbito do Direito Tributário, em qualquer hipótese de relação material que se estabelece entre o fisco e o contribuinte, seja ela favorável ou desfavorável para qualquer um dos polos. Nogueira, seguindo por essa linha, afirmou a inaplicabilidade da analogia tanto para as situações em que o resultado fosse a criação e modificação de tributo, quanto para os casos que resultassem na sua dispensa ou extinção.²⁵² Entretanto, em que pese entendesse a integração analógica incompatível como campo material do Direito Tributário, o autor sustentava seu cabimento para o campo formal.²⁵³

Apesar das divergências existentes, o posicionamento majoritário apontava no sentido de que a analogia possuía compatibilidade com o ramo do Direito Tributário, mas deveria ser, em alguma medida, limitada. Essa conclusão era compartilhada também pelos tradicionais comentaristas à LINDB.²⁵⁴

As disputas advindas da incerteza com relação à aplicabilidade plena do art. 4º da LINDB ao ramo do Direito Tributário cessaram a partir do surgimento do CTN, que dispôs expressamente a respeito do tema, conforme será analisado a seguir.

4.1.2 A regra especial de uso da analogia no Direito Tributário

Com o advento do CTN, entende-se que foi positivada e levada a nível oficial a segunda linha de entendimento descrita anteriormente acerca da aplicabilidade da analogia ao âmbito do Direito Tributário. O art. 108 da referida lei assim dispõe:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

²⁵⁰ FALCÃO, Amílcar de Araujo. Interpretação e integração da lei tributária. *Revista de Direito Administrativo*, v. 40, jan. 1955. p. 24-37, 36-37.

²⁵¹ COSTA, Moacir Lobo da. Da analogia no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 35, jan-mar. 1954. p. 33, 28-39.

²⁵² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro: curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1971. p. 79.

²⁵³ NOGUEIRA, 1971, p. 114.

²⁵⁴ TENÓRIO, Oscar. *A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. p. 114; e SERPA LOPES, Miguel Maria. *Comentário teórico e prático da Lei de Introdução ao Código Civil*. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho Editoria, 1943. p. 218.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.²⁵⁵

A partir do que consta expressamente no CTN, portanto, é possível chegar a duas conclusões gerais acerca da analogia no Direito Tributário.

A primeira conclusão é que a analogia é, de fato, uma técnica de integração do Direito tão válida no ramo do Direito Tributário quanto nas demais searas jurídicas. Por conta disso, é um equívoco afirmar a inexistência da analogia no Direito Tributário, pois se trata de uma modalidade de integração prevista na própria legislação das normas gerais deste ramo do Direito.

O Código, inclusive, chega a alçar a analogia à posição de primeira técnica de integração a ser utilizada, devendo o aplicador recorrer ao seu uso antes das demais. Nesse caso particular, evidentemente, o dispositivo legal é objeto de críticas. Schoueri, nesse sentido, destaca ser imprópria a pretensão de preordenar legislativamente o processo de integração, sobretudo no que diz respeito à pretensão de alocar o recurso aos “princípios gerais de direito” após a analogia, visto que estes podem ser empregados antes mesmo do emprego desta, inclusive na etapa interpretativa.²⁵⁶ De igual forma, podem ser determinantes inclusive para a identificação da *ratio legis* que norteará a possibilidade e pertinência da aplicação analógica.

Já a segunda conclusão é que, em que pese seja prevista como uma técnica válida de integração, a analogia, na área do Direito Tributário, possui limites para sua utilização. O parágrafo primeiro do art. 108 estabelece um limite à possibilidade de emprego da analogia. Disso resulta que o recurso à analogia possui uma regra de vedação parcial, há um âmbito em que ela é inadmissível.

Desse modo, cumpre analisar, num primeiro momento, o conteúdo e os fundamentos dessa regra de vedação da analogia, e, num segundo momento, sua extensão e aplicação a diferentes hipóteses e situações.

²⁵⁵ BRASIL. Lei 5.172 (Lei Ordinária) de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *DOFC*, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 27 out. 1966. p. 12452. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11 nov. 2016.

²⁵⁶ SCHOUERI, 2015, p. 754-755.

4.2 A LIMITAÇÃO AO USO DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.2.1 Fundamentos constitucionais para a proibição da analogia

A compreensão da vedação ao uso da analogia no Direito Tributário passa, inescapavelmente, pela definição conceitual do que é a analogia, confrontada com a delimitação do que constitui a interpretação, ambos já realizados neste trabalho. O que convém reiterar neste momento é que, quando se fala em interpretação, fala-se do processo de escolha do significado (seja ele amplo ou restrito) que corresponderá à norma, dentro do âmbito do sentido literal possível do dispositivo. E quando se fala em analogia, fala-se da forma de integração do Direito por meio da qual se realiza a aplicação de uma norma a um caso ao qual ela originalmente não se refere, com fundamento em uma semelhança relevante aferida em função da *ratio legis*.

Este quadro conceitual, cujas etapas possuem clara distinção e desfrutam de uma relação de complementaridade, se encaixa com naturalidade na Ciência do Direito de modo geral. A partir do momento em que se define a norma como resultado da interpretação, a constatação de casos que não se subsumem ao conteúdo normativo, mas que ainda assim demandam uma solução, dá ensejo à aplicação da analogia – uma ferramenta de que o julgador pode lançar mão para colmatar a lacuna atendendo às finalidades de uma norma cuja hipótese de incidência guarde uma semelhança essencial com o caso lacunoso.

Ocorre que o Direito Tributário possui particularidades a serem observadas, e que impedem a transposição plena desse método. Isso porque se trata de um ramo da Ciência do Direito que, na sua realização, implica, por definição, uma inserção limitadora nos direitos fundamentais de liberdade e propriedade dos cidadãos. Essa inserção, permitida pela ordem constitucional brasileira, deve observar estritos limites para poder ocorrer. No entanto, o emprego da analogia no âmbito do Direito Tributário, a depender da situação que se tem em foco, poderia resultar numa invasão desses direitos fundamentais sem a devida observância das balizas existentes.

Com efeito, há uma série de normas constitucionalmente estabelecidas com eficácia limitativa ao emprego da analogia no Direito Tributário. Trata-se de princípios e regras que limitam o exercício do poder de tributar, e sua eficácia obsta a aplicação analógica do dever de pagar tributos.

Essas normas protetivas do contribuinte são ligadas, fundamentalmente, aos aspectos de como a tributação pode ou não ser imposta, por quais meios, e com observância a quais

limites. A seguir, será feita a exposição e análise tópica dessas normas de resguardo do contribuinte, e do modo como elas agem para impedir ou restringir o uso da analogia no Direito Tributário.

4.2.1.1. *Legalidade*

A Legalidade é um corolário fundamental do Estado de Direito. Em sua modalidade mais ampla no ordenamento jurídico brasileiro, deriva do art. 5º, II, da Constituição Federal, voltada ao resguardo do cidadãos contra qualquer exercício do poder de modo arbitrário. No particular do Direito Tributário há a prescrição do art. 150, I, da CF. Aqui se trata de previsão ligada, mais especificamente, à ideia de que cabe apenas à lei, enquanto instrumento normativo, a disposição sobre instituição ou majoração de tributos, não se podendo cogitar desses fenômenos por outros meios.

Na feição mais elementar de seu conteúdo, a Legalidade implica que o tributo somente pode ser validamente instituído ou majorado – ou seja, validamente oposto contra o contribuinte – se estiver expressa e previamente estipulado na lei entendida enquanto ato próprio do Poder Legislativo. Trata-se, assim, de uma limitação ao exercício do poder de tributar por parte da autoridade pública.²⁵⁷

Tem-se que a Legalidade possui tanto a feição normativa de regra quanto de princípio. A primeira feição ocorre pela previsão descritiva de uma baliza comportamental direcionada ao poder público. A segunda feição se configura a partir da instituição de um estado ideal de coisas a ser buscado e promovido, notadamente vinculado às ideias de previsão e determinação do conteúdo das normas instituidoras do dever de pagar tributos. Trata-se, portanto, de uma limitação multiforme ao exercício do poder de tributar.²⁵⁸

Schoueri bem destaca que, se por um lado a capacidade contributiva é o elemento norteador do dever de pagar tributos, em contrapartida a Legalidade constitui um fator de limitação a esse dever. O que ocorre é a constatação de determinadas situações que externam a capacidade contributiva mas que, por força da Legalidade, não necessariamente se sujeitarão à imposição fiscal. Do contrário, mesmo havendo capacidade contributiva, a pretensão de exigência fiscal não será válida. Nas palavras do autor: “A mera presença de capacidade

²⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Mizabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 107.

²⁵⁸ ÁVILA, H., 2012, p. 178.

contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação situação não contemplada pelo legislador”.²⁵⁹

Tal ponto é fundamental para elucidar a forma como a Legalidade possui uma eficácia limitadora ao uso da analogia no Direito Tributário. A tributação só pode ocorrer legitimamente por força de normas que decorrem da interpretação de lei em sentido estrito. Por outro lado, os casos que se submeteriam à aplicação analógica estão, evidentemente, fora do âmbito de incidência normativa. Portanto, tais casos não se situam no campo de abrangência da norma que resultou da interpretação da legislação. Consequentemente, a pretensão de tributação como resultado da aplicação analógica implicaria a exigência de tributo fora do âmbito da lei, em dissonância com a limitação imposta pela Legalidade.

Essa circunstância é bem explicada por Velloso:

O princípio da legalidade exige que se respeite o sentido literal possível dos preceitos jurídicos, pois o que vai além dos seus limites não integra o objeto da decisão legislativa. Requer que se considerem os elementos da hipótese de incidência como necessária e suficiente para aplicar a consequência jurídico-tributária, e portanto, que ela não seja imposta a situações não previstas pela lei, ainda que sejam juridicamente iguais à situação regulada pela hipótese normativa. O princípio da legalidade proíbe que se utilize a analogia para criar tributos ou obrigações jurídico-tributárias.²⁶⁰

De fato, já é tradicionalmente defendida no âmbito acadêmico a eficácia limitadora que a Legalidade desempenha frente à analogia. Já na Segunda Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário, em 1958, no México, os trabalhos realizados pelos participantes do evento tiveram, entre suas Resoluções de conclusão, a afirmação de que “em virtude do Princípio da Legalidade não poderão, por via de interpretação ou integração analógica, criar-se obrigação tributárias nem modificar-se as existentes”.²⁶¹

Também no Direito brasileiro já se afirma há muito este posicionamento,²⁶² tendo em Nogueira o seu mais eloquente defensor. Conforme já se viu neste trabalho, para o ilustre professor a limitação imposta pela Legalidade ao uso da analogia no Direito Tributário se dava em um grau tão elevado que acarretaria uma incompatibilidade absoluta entre um e outro. Desse modo, se determinada imposição tributária instituída por meio de lei prevê uma situação de fato específica como a hipótese de incidência tributável, a analogia, por força da

²⁵⁹ SCHOUERI, 2015, p. 756.

²⁶⁰ VELLOSO, 2010, p. 274.

²⁶¹ Íntegra das Resoluções disponível em: <<http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/64-65/resoluciones-de-las-jornadas-latinoamericanas-de-derecho-tributario.pdf>>, tradução nossa.

²⁶² MORAES, Oswaldo de. *Analogia no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1965. p. 102.

Legalidade, não poderá, de modo algum, ser utilizada para abarcar mais ou menos do que se dispôs na legislação.²⁶³

Nesse sentido, convém dar destaque a um ponto importante do raciocínio desenvolvido pelo célebre autor: “[...] no campo da incidência ou configuração do fato gerador estamos precisamente no campo mais sensível da estrita legalidade, que só o texto da lei material do tributo pode criar a obrigação de pagar tributo”.²⁶⁴ De fato, trata-se de assertiva essencial. Isso porque a norma decorrente da interpretação tem por limite o sentido literal possível de cada uma das expressões empregadas no texto da lei, ao passo que a analogia é a aplicação da norma a casos que estão fora do seu âmbito de incidência. Se a tributação ocorre em razão da incidência da norma tributária ao fato, chega a ser tautológico reafirmar que a analogia é utilizada nos casos em que não há essa incidência. Ora, em não havendo a incidência da norma sobre o fato, é porque o sentido literal possível da lei em que se instituiu essa tributação não abarcou este fato determinado. Por conseguinte, a aplicação da analogia implicaria a pretensão de realizar a tributação extrapolando o limite do que disse a lei tributária.

Assim, o Princípio da Legalidade obsta a aplicação da analogia a partir do seu comando de que a tributação deve ocorrer dentro dos limites do que é instituído por meio de lei, eis que a analogia implica justamente a aplicação de conteúdo normativo a situações que estão fora do âmbito de incidência das normas que decorreram da interpretação desses dispositivos legais.

4.2.1.2. *Tipicidade*

A Tipicidade possui forte relação com a Legalidade. Trata-se de preceito segundo o qual os aspectos da imposição tributária devem estar descritos na lei que a instituiu; ou seja, a lei tributária deve especificar o conjunto de elementos que, uma vez observados, atrairão a obrigação tributária.²⁶⁵ Descrita por Schoueri, a Tipicidade age de modo a exigir que todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária estejam descritos na sua criação²⁶⁶. Trata-se, portanto de uma exigência de que o conteúdo da imposição tributária deve estar bem desenhado, com seus elementos constitutivos devidamente expostos na lei instituidora.

²⁶³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965. p. 24.

²⁶⁴ *Ibidem*, p. 106.

²⁶⁵ GAFFURI, Gianfranco. *Diritto Tributario – parte generale a parte speciale*. 7. ed. Padova: Cedam, 2012. p. 24.

²⁶⁶ SCHOUERI, 2015, p. 305.

Para Ávila, a Tipicidade significa que o conteúdo da relação tributária deve ser determinado na medida do possível. Seu efeito, portanto, é o de delimitar os traços distintivos essenciais das hipóteses de incidência, aí compreendidos o aspecto material, aspecto pessoal, a base de cálculo e a alíquota do tributo em questão.²⁶⁷ A Tipicidade é necessária justamente em razão do caráter intrusivo do Direito Tributário. É a natureza gravosa da cobrança de tributos que acarreta a exigência de um maior rigor na descrição dos pressupostos de fato para incidência da norma tributária.²⁶⁸

A Tipicidade deriva da legalidade. Não basta garantir que o fato impositivo se estabeleça através de um determinado meio jurídico (lei). É preciso, ainda, assegurar que o tributo somente seja oponible uma vez constatada a ocorrência de um fato em conformidade com que é precisamente descrito na lei tributária.²⁶⁹ A Legalidade e Tipicidade são, assim, instrumento correlatos de proteção do contribuinte.²⁷⁰

A doutrina tradicional brasileira foi em grande parte influenciada por Xavier no estudo e compreensão da tipicidade, sobretudo na utilização da expressão “tipicidade fechada” para designar a necessidade de previsão minuciosa dos elementos da hipótese de incidência perante a qual deverão ser analisados os fatos.²⁷¹

No entanto, mais recentemente surgiu outra forma de compreensão da Tipicidade. Schoueri, criticando o emprego da expressão “tipicidade fechada”, destaca que o termo “tipo”, conforme é trabalhado pela doutrina majoritária, assemelha-se mais à ideia de “conceito”, ao passo que a determinação normativa exigida pelo fenômeno da subsunção é ligada justamente à ideia de “conceito”, e não à de “tipo”. Por conta disso, propõe que se compreenda a ideia da Tipicidade como um “princípio da conceitualização normativa especificante”.²⁷² Semelhante crítica é desenvolvida por Derzi na atualização da obra de Baleeiro ao afirmar que a ideia central da Tipicidade seria mais adequadamente designada pelo nome “princípio da especificação conceitual”.²⁷³ Torres, seguindo por essa linha, fala justamente na característica de “determinação” ao se referir à necessidade de que os elementos do fato gerador estejam indicados e descritos na lei instituidora do tributo.²⁷⁴

²⁶⁷ ÁVILA, H., 2012, p. 549.

²⁶⁸ ÁLVAREZ, Mónica Siota. *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 226.

²⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 78-79.

²⁷⁰ ÁLVAREZ, op. cit., p. 232.

²⁷¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 92.

²⁷² SCHOUERI, 2015, p. 309-311.

²⁷³ BALEEIRO, 2010, p. 172-190.

²⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, jan-mar. 2004. p. 203, 193-232.

Esse elemento de determinação, entretanto, não significa que a instituição por lei da hipótese de incidência da obrigação tributária possuirá uma descrição milimétrica e inequívoca das características da hipótese de incidência, tornando desnecessária a interpretação. Não se trata de determinação total. Evidentemente, por vezes serão utilizados conceitos mais abertos na descrição da hipótese de incidência tributária – tais como “acréscimo patrimonial” no caso do Imposto de Renda, ou “valor venal do imóvel”, no caso do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, apenas para citar dois exemplos. Ademais, sempre há a inescapável equivocidade e variação semântica da linguagem em geral, que contamina a linguagem jurídica.

Por conta disso, a exigência de determinação é, na verdade, a exigência de previsão de um conteúdo mínimo de especificidade para a definição do fato que ensejará o dever de pagar tributo instituído por lei. Essa definição, por sua vez, se dará por meio da atividade interpretativa, que tem por objeto a lei e os termos em que foi descrita a hipótese de incidência. As expressões que compõem a descrição da hipótese de incidência serão objeto da interpretação, sendo possível a opção de significados com maior ou menor abrangência dentro do limite do sentido literal possível. Não por acaso é que Ávila destaca que o conteúdo de uma norma jurídica é “extensivamente mais abrangente do que o de um texto de norma, mesmo que ele contenha os elementos essenciais da relação obrigacional tributária constitucionalmente pressuposta”.²⁷⁵

Ocorre que, por mais que o conteúdo da norma tributária possa variar – eis que produto da interpretação –, o emprego da analogia, como já se viu, acarreta a aplicação da norma a casos que, mesmo utilizando-se uma interpretação de tendências abrangentes e alargadoras do sentido normativo, ainda assim ficam fora do seu campo de incidência. Portanto, nesse caso, a ideia de aplicar uma norma tributária a um caso que não se subsume a ela vai em sentido contrário à Tipicidade, justamente porque só se poderá exigir tributo do contribuinte nos casos que estão ontologicamente inseridos na descrição conceitual dos elementos da hipótese de incidência. Com efeito, a pretensão de tributar o que é diferente e semelhante por meio do uso da analogia equivaleria, para todos os efeitos, à instituição de uma nova hipótese de incidência.²⁷⁶

Nesse sentido, Velloso traz importante conclusão sobre a relação da Tipicidade com a analogia:

²⁷⁵ ÁVILA, H., 2012, p. 551-552.

²⁷⁶ Ibidem, p. 552.

Sendo a situação descrita pelo legislador necessária e suficiente para a configuração da hipótese de incidência e, de conseguinte, à implementação da consequência, é evidente que tal consequência não pode ser atribuída a uma situação não descrita pelo legislador, mesmo que seja semelhante em todos os aspectos relevantes a esta.²⁷⁷

No mesmo sentido, Nogueira ressalta que os aspectos da hipótese de incidência devem ser considerados integralmente descritos tais como consta na estatuição da lei, não podendo o aplicador “aperfeiçoá-la” por meio da integração, ou aplicá-la a situação diversa, pois no sistema constitucional tributário brasileiro somente ao legislador cabe criar, alterar ou extinguir os elementos obrigação tributária.²⁷⁸

4.2.1.3. *Segurança Jurídica*

A Segurança Jurídica é uma ideia tão antiga no Direito que há quem a considere, ao lado da própria justiça, como o seu único elemento universalmente válido.²⁷⁹

A partir da análise de seus elementos estruturantes, a doutrina assinala que, em sua acepção normativa preponderante, a Segurança Jurídica é norma-princípio, na medida em que coloca um estado de coisas que deve ser perseguido através da assunção de comportamentos que colaborem com sua promoção geral.²⁸⁰ Com efeito, trata-se de fácil inferência lógica, a partir da afirmação dos diversos dispositivos constitucionais voltados à proteção das pessoas, de modo que pratiquem seus atos com certeza e confiança, resguardadas do arbítrio.²⁸¹

Ávila preconiza que a construção do princípio da Segurança Jurídica se dá, ao mesmo tempo, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito, e pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, tais como a proteção ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada (presentes no art. 5º da CRFB), bem como as regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade (constantes no art. 150 da CRFB).²⁸²

Desenvolvendo sua lição, Ávila elenca três *aspectos materiais* para a segurança jurídica: a *cognoscibilidade*, a *confiabilidade* e a *calculabilidade*. Tais aspectos materiais possuem diferentes perspectivas. A *cognoscibilidade*, por ser mais ampla que a mera

²⁷⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Analogia e isonomia no direito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 62, maio-jun. 2005. p. 85, 77-95.

²⁷⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Fato gerador e integração por analogia. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 3, 1983. p. 509, 505-511.

²⁷⁹ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do art. 27 da Lei n. 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 144.

²⁸⁰ ÁVILA, H., 2016, p. 691.

²⁸¹ PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 47.

²⁸² ÁVILA, H., 2012, p. 370.

determinabilidade, abrange aspectos materiais em relação à acessibilidade do conteúdo normativo, bem como sua abrangência e inteligibilidade, constituindo, portanto, um elemento de perspectiva estática e atemporal. A *confiabilidade*, por sua vez, diz respeito ao aspecto da construção de um ordenamento jurídico protetor de expectativas e garantidor de mudanças estáveis, consubstanciando-se em perspectiva dinâmica e intertemporal da segurança jurídica, com vista ao passado. Já a *calculabilidade*, que, segundo o autor, constitui a perspectiva dinâmica intertemporal da segurança jurídica voltada para o futuro, traz a segurança jurídica em sua acepção enquanto elemento garantidor da possibilidade de se antecipar alternativas interpretativas e efeitos normativos das diferentes normas jurídicas.²⁸³

Além disso, o autor também chama atenção para os aspectos *objetivo* e *subjetivo* da Segurança Jurídica. Enquanto o primeiro trata da segurança do ordenamento, tendo como foco o conjunto normativo e o seu conteúdo em abstrato, o segundo é referente à perspectiva do cidadão, resguardando-o de situações que possam surpreendê-lo, enganá-lo, discriminá-lo ou onerá-lo de modo injustificado, repentino, ou ambos.²⁸⁴ Couto e Silva também destacava a importância da compreensão da Segurança Jurídica nestes aspectos, afirmando a dimensão objetiva como aquela que envolve a estabilidade dos atos do Estado, e a subjetiva como concernente à proteção da confiança das pessoas quanto aos atos, procedimentos e condutas do poder estatal, nos mais diferentes aspectos de sua atuação.²⁸⁵

A Segurança Jurídica é, portanto, o principal, mais fundamental e mais sólido óbice à aplicabilidade da analogia no Direito Tributário. Se os cidadãos-contribuintes pudessem ser submetidos a exigências fiscais decorrentes de aplicação analógica de normas tributárias, a incerteza e insegurança atingiriam níveis extremos,²⁸⁶ visto que o cidadão não sabe o que poderá ou não ensejar a tributação e visto que o limite estabelecido pela lei não mais existirá. Nesse sentido, tal é a colocação de Álvarez:

A pretensão de cobrança de tributo como resultado do emprego da analogia atacam diretamente a previsibilidade do Direito. Mediante a analogia se vulneram a expectativa legitimamente fundamentada do cidadão de conhecer qual será a atuação do poder público na aplicação do Direito. De conhecer o que ele poderá ou não fazer.²⁸⁷

Em sentido diverso, diante das incertezas advindas da possibilidade do pleno emprego da analogia no Direito Tributário, a Segurança Jurídica, exigindo clareza normativa tanto para

²⁸³ ÁVILA, H., 2016, p. 140-144.

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 699-701.

²⁸⁵ COUTO E SILVA, Almiro do. *Conceitos fundamentais do Direito no Estado constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 46-47.

²⁸⁶ VELLOSO, 2010, p. 274.

²⁸⁷ ÁLVAREZ, 2010, p. 249, tradução nossa.

o futuro quanto para o passado, impõe um dever de cognoscibilidade ao regramento normativo aplicável a um dado caso, e às consequências dos atos do cidadão. Com isso, impede que seja, por meio da integração analógica, exigido tributo sobre um fato que se situa fora do âmbito de incidência da norma tributária.

4.2.1.4. *Princípio Democrático*

O Princípio Democrático está ligado à ideia de que o poder de tributar será exercido contra os cidadãos apenas dentro da medida do que for por eles escolhido. Considerando que o Estado detém a prerrogativa de instituir, perante esses cidadãos, o dever de pagar tributos, o Princípio Democrático age no sentido de assegurar que aqueles que serão onerados pela tributação possuirão a capacidade de se manifestar sobre a extensão e a intensidade com que essa prerrogativa estatal poderá ser exercida.

De fato, o poder de tributar do Estado não pode ser exercido à revelia da vontade do povo. Sendo o Estado uma entidade cuja existência se fundamenta no benefício do povo, e a tributação um fenômeno que ocorre justamente com a finalidade de municiar o Estado com recursos para atingir seus fins, resta evidente que somente a soberania popular pode legitimar a instituição de tributos.²⁸⁸

Por conseguinte, é o cidadão-contribuinte que determinará o montante da tributação à qual ele se submeterá, tendo sua vontade exercida por meio dos seus representantes eleitos democraticamente. Deve haver, portanto, uma relação de confiança entre representantes e representados, visto que os representantes eleitos comporão o Poder Legislativo, competente para a instituição ou majoração de tributos mediante a edição de leis.²⁸⁹

Nesse sentido, a aplicação analógica de leis tributárias está em dissonância com o Princípio Democrático na medida em que essa técnica de integração acarretaria, como resultado, a exigência de tributo sobre uma situação ou contra uma pessoa que a lei não previu. Estar-se-ia aplicando uma norma que estipula uma obrigação tributária fora do âmbito que foi escolhido pela vontade do povo, por meio de seus representantes instituidores da legislação fiscal.

Assim, o emprego da analogia, ao impor a consequência de tributação a um caso que não se subsume à norma, implicaria uma violação ao Princípio Democrático, já que configuraria situação contrária ao exercício concreto da vontade popular na deliberação acerca de quais fatos deverão ser tributados, e quais deverão ser mantidos fora da tributação.

²⁸⁸ MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 197.

²⁸⁹ ÁVILA, H., 2016, p. 232-233.

4.2.2 A regra de proibição de uso da analogia como prevalência dos princípios limitadores do poder de tributar

A partir do que foi exposto nos tópicos anteriores, tem-se que a analogia é, de fato, uma forma de integração existente e válida no âmbito do Direito Tributário. No entanto, verificou-se que há, no campo do Direito Tributário, uma série de normas cujo conteúdo vai de encontro, ao menos em parte, à possibilidade de aplicação analógica de normas. Tal cenário enseja um conflito entre forças normativas que vão em sentidos opostos.

De um lado, a analogia é fundada no Princípio da Igualdade, sobretudo pela ideia de que situações semelhantes serão merecedoras de um tratamento semelhante. No que diz respeito ao Direito Tributário, o procedimento de integração por analogia pode atuar como a manifestação concreta do Princípio da Igualdade perante o dever de pagar tributo.²⁹⁰ Este é, por exemplo, o entendimento de Tipke ao compreender a analogia como a efetiva realização do princípio da igualdade entre contribuintes em face da lei tributária.²⁹¹

O Princípio da Capacidade contributiva também influi em prol da analogia. Considerado por Tipke o elemento fundamental da ideia de justiça fiscal, e o mais elevado critério comparativo de isonomia de encargos tributários,²⁹² o Princípio da Capacidade Contributiva determina que os cidadãos devem contribuir economicamente para o Estado de acordo com o que lhes é possível. Ou seja, a repartição dos encargos fiscais deve ser proporcional à grandeza econômica tributável dos cidadãos. Sendo assim, na hipótese de uma pessoa ou uma situação exibir elementos que demonstram a capacidade de arcar com o ônus econômico de um tributo, a ideia de justiça fiscal advinda do Princípio da Capacidade Contributiva demandaria que a tributação recaísse sobre esse sujeito.

É tradicional, aliás, a vinculação feita na doutrina entre a Igualdade e a Capacidade Contributiva, considerando esta como um corolário derivado daquela.²⁹³ Dessa forma, a combinação entre os dois princípios ensejaria o raciocínio de que, verificada a semelhança entre uma situação sobre a qual incide a tributação (possuidora, portanto, de elementos indicadores de capacidade contributiva) com outra situação diversa sobre a qual não incide a norma tributária, mas que possui elementos semelhantes àquela, deverá incidir também sobre esta segunda situação a obrigação tributária, justificando a analogia.

²⁹⁰ ÁLVAREZ, 2010, p. 256.

²⁹¹ TIPKE, Klaus. Limites da Integração em Direito Tributário. *Direito Tributário Atual*, v. 3, 1983. p. 520, 513-522.

²⁹² Idem. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente reeditada, de Luiz Dória Furquim. v. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 200.

²⁹³ SHCOURI, 2015, p. 345; e XAVIER, 1978, p. 74.

No entanto, conforme já se expôs, não são poucos os elementos limitadores da aplicação da analogia no Direito Tributário, e sua força normativa age por diversos ângulos, sempre em sentido contrário à possibilidade de empregar a analogia para exigir tributos. Nas palavras de Álvarez: “[...] por mais importante que seja o princípio da igualdade para a aplicação da analogia no Direito Tributário, o certo é que há outros princípios em jogo que fundamentam sua proibição”.²⁹⁴

Reconhecer os Princípios da Legalidade, Tipicidade, Segurança Jurídica e Princípio Democrático como óbices à compatibilidade da analogia com o Direito Tributário não implica, evidentemente, uma desconsideração da eficácia dos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Ocorre, contudo, que a realização destes não pode significar a supressão do conteúdo essencial daqueles, sobretudo considerando que são elementos protetivos dos direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse sentido, Nogueira destaca que, mesmo reconhecendo a Igualdade como uma finalidade relevante, o óbvio não deve ser esquecido: ela deve ser alcançada na estrita observância dos demais dispositivos da Constituição Federal, entre eles, os que resguardam os cidadãos.²⁹⁵

Isso não significa que não exista quem defenda a possibilidade de realização plena da analogia no Direito Tributário. Para isso, parte-se da ideia de que a Igualdade possuiria, sim, eficácia normativa que demanda a aplicação analógica de normas tributárias se verificada a capacidade contributiva no caso lacunoso. Nesse caso, a igualdade acabaria se sobrepondo à Legalidade, Tipicidade e Segurança Jurídica. Esses argumentos são muito bem elencados e compilados por Torres na análise da doutrina que defende tal tese.²⁹⁶

No entanto, o fator decisivo e de fundamental importância na análise desse conflito é a existência de uma regra específica de proibição de analogia no âmbito do Direito Tributário, o que leva à inegável conclusão de que, em que pese seja prevista, e possua um âmbito de aplicabilidade, a analogia é, de fato, limitada nessa seara do Direito.

Por conta disso é que se deve considerar a regra de proibição de analogia decorrente do art. 108, § 1º, do CTN, como a solução ao conflito normativo relatado. Convém, para melhor compreender essa situação, retomar a lição de Ávila, que descreve as regras como sendo *preliminarmente decisivas e abarcantes*, com a pretensão de gerar uma solução terminativa para uma determinada questão. Assim, as regras representam uma escolha feita

²⁹⁴ ÁLVAREZ, 2010, p. 259, tradução nossa.

²⁹⁵ NOGUEIRA, 1965, p. 25.

²⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A proibição de analogia no direito tributário. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 43, 1991. p. 109-116, 110-111.

pelo legislador com a função de “pré-decidir” o meio de exercício do poder.²⁹⁷ No caso, a regra de proibição de analogia é a consolidação positiva da primazia da Segurança Jurídica, da Legalidade e da proibição de tributação fora da Tipicidade sobre a Igualdade e a Capacidade Contributiva. Nesse sentido vai o entendimento de Schoueri ao ressaltar que “o sistema brasileiro, diversamente de outros ordenamentos, optou por positivizar o princípio da legalidade sobre o da capacidade contributiva, em caso de conflito entre ambos”.²⁹⁸

No que tange especificamente ao ponto da analogia, o posicionamento ora adotado é bem explicado por Velloso:

A vedação da analogia encontra suporte nos princípios da legalidade e da segurança jurídica, os quais, em nosso ordenamento jurídico, prevalecem invariavelmente perante o princípio da isonomia quando se trata da criação de créditos tributários pela inferência analógica. Esse resultado do balanceamento de princípios colidentes foi positivado pelo legislador, resultando no preceito constante no art. 108, parágrafo único.²⁹⁹

Há, ainda, quem afirme que o confronto entre princípios aqui relatado sequer existiria, visto que tanto o Princípio da Igualdade quanto o Princípio da Capacidade Contributiva teriam suas existências e eficácias voltadas exclusivamente a resguardar e proteger o cidadão-contribuinte. Em decorrência disso, sequer existiria uma feição normativa desses princípios a atrair a aplicação analógica de normas que impõem o dever de pagar tributos, visto que tal situação seria desfavorável ao cidadão contra quem se imporia esta obrigação. O caráter eminentemente protetivo desses princípios impediria seu uso em tal sentido.³⁰⁰

Por essa linha, mesmo que não existisse a regra positivada de vedação de uso da analogia, ainda assim seria incogitável o uso dessa técnica de integração para exigir cobrança de tributos. Afinal, a eficácia dos princípios constitucionais de limitação ao poder de tributar já impediria, de plano, essa possibilidade. Não por acaso, a doutrina nacional já defendia a incompatibilidade parcial da analogia com o Direito Tributário.

Portanto, vê-se que, seja pela eficácia direta das normas limitadoras do exercício do poder de tributar, seja pela consolidação normativa na forma de regra decorrente da interpretação do art. 108, § 1º, do CTN, o ordenamento jurídico veda parcialmente o emprego da analogia no Direito Tributário.

²⁹⁷ ÁVILA, H., 2015a, p. 101, 139.

²⁹⁸ SCHOUERI, 2015, p. 759.

²⁹⁹ VELLOSO, 2005, p. 93.

³⁰⁰ OLIVEIRA, Gustavo. O uso da analogia e da interpretação extensiva do Direito Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 61, mar-abr. 2005. p. 137-157.

4.3 EXTENSÃO DA VEDAÇÃO DE USO DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A partir do que se viu nos itens anteriores, ficou estabelecido que a analogia é uma técnica de integração que existe validamente no Direito Tributário. No entanto, em função do conteúdo normativo de um conjunto de preceitos constitucionais protetivos do contribuinte e limitadores do poder de tributar, constatou-se que a analogia não poderia ser plenamente empregada nesse ramo do Direito. Disso resultou a formação de uma regra voltada a estipular um âmbito de inaplicabilidade da analogia no Direito Tributário.

Contudo, mesmo sendo conhecida a existência desse âmbito de inaplicabilidade da analogia no campo do Direito Tributário, ainda há incerteza com relação à sua extensão. Essa falta de clareza decorre, principalmente, da inconsistência conceitual da doutrina com relação à própria analogia, muitas vezes confundida com a atividade interpretativa. Com efeito, se não há uma compreensão a respeito da própria atividade que é parcialmente vedada, resta evidente que também existirá instabilidade na percepção da extensão do âmbito de vedação.

Diante disso, é essencial partir da base conceitual já estabelecida neste trabalho sobre o que constitui as atividades de interpretação e integração por analogia, bem como os elementos explorados sobre a vedação parcial a esta técnica de integração. Utilizando esses elementos como alicerce, passa-se ao exame da extensão da proibição da analogia no Direito Tributário, buscando, a partir de uma análise tópica de diferentes facetas da relação jurídica tributária, a compreensão sobre a viabilidade ou inviabilidade de uso dessa técnica de integração nesses diferentes aspectos e situações.

4.3.1 Cobrança de tributos

A analogia na cobrança de tributos é o ponto de partida natural para a análise da extensão do âmbito da proibição de analogia no Direito Tributário, pois constitui o âmago desse preceito. A redação utilizada no art. 108, § 1º, do CTN, demonstra que se trata da situação diretamente descrita na hipótese normativa da regra de proibição.

Cabe reiterar que, apesar da existência da regra de vedação na particularidade do ordenamento jurídico brasileiro, há um posicionamento tradicional segundo o qual é plenamente cabível o uso da analogia com a finalidade de exigir tributos. Apontando a ocorrência de déficits de regulação no Direito Tributário, a força normativa da Igualdade demandaria a aplicação da analogia, mesmo num cenário de agravamento da carga

tributária.³⁰¹ No entanto, tal situação é vedada no Direito brasileiro, ante a proibição expressa constante no CTN.

A compreensão mais básica da regra de proibição de analogia no tocante à cobrança de tributos é que, concluída a interpretação da legislação tributária, e tendo-se a norma que institui o dever de pagar tributo, tudo aquilo que não se subsume ao âmbito de incidência dessa norma não poderá ser submetido a sua aplicação por meio da analogia. No item 3.2.6 deste trabalho, em que se distinguiu a interpretação extensiva da analogia, afirmou-se que, encerrada a etapa interpretativa, mesmo assim poderia se cogitar da aplicação analógica da norma aos fatos que restaram fora do seu campo de abrangência, se constatada a semelhança relevante. Ocorre que *essa situação não é válida quando se tratar de norma que institui obrigação tributária*. Nesse caso, o limite derradeiro para verificar se uma determinada situação de fato poderá se submeter à aplicação de uma norma passa a ser o da subsunção. Ou seja, em havendo correspondência plena da situação de fato com a hipótese normativa, a norma poderá ser aplicada. Do contrário, é absolutamente vedada a aplicação.

Isso porque, no que diz respeito à proibição de analogia para exigência fiscal, percebe-se que em razão das limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, o uso da analogia para cobrança de tributo equivale à instituição de novo tributo. Conforme já se expôs, adota-se no presente trabalho a posição de que a analogia não cria norma nova, mas meramente aplica uma norma já formada a um caso fora de sua abrangência. Considerando a particularidade normativa do Direito Tributário de que o fato tributável deve ser exclusivamente aquele previsto na lei, não podendo ser exigido tributo de fatos diversos, o emprego da analogia configuraria justamente uma situação de imposição de obrigação tributária sem previsão em lei, fazendo as vezes de nova estipulação fiscal.³⁰²

Dito em outras palavras: se a tributação é fenômeno que só pode ocorrer a partir do que se estabelece por um *meio específico* (lei em sentido estrito), e conforme os *parâmetros determinados* (aspectos da hipótese de incidência constantes na lei), e considerando que com o emprego da analogia se estarão extrapolando os limites estabelecidos na norma instituidora da obrigação tributária para alcançar situação não prevista, a aplicação analógica resulta no mesmo efeito prático da instituição de uma nova lei tributária sobre um novo fato até antes não sujeito a nenhuma imposição fiscal.

Nesse sentido, é elucidativa a lição de Ávila:

³⁰¹ TIPKE, 2008, p. 314.

³⁰² COSTA, 1954, p. 33.

No Direito Tributário os elementos essenciais da constitucionalmente pressuposta obrigação tributária devem resultar, com a maior precisão possível, da própria lei. Bem analisado esse mandamento, fica claro que a analogia somente pode entrar em jogo se o aplicador tentar criar uma ‘segunda’ hipótese de incidência bem determinada pela bitola de uma hipótese de incidência similarmente regulada em lei. É criada uma segunda hipótese de incidência em conformidade com o tratamento igual contido em hipótese de incidência similarmente regulada por lei. Isso é uma analogia. E isso é proibido no Direito Tributário.³⁰³

Assim é que se chega a uma importante constatação: a discussão sobre o que constitui a “semelhança juridicamente relevante” na analogia perde o sentido quando se trata de normas que instituem dever de pagar tributo. Mesmo que exista semelhança entre o caso que se subsume à norma e aquele que fica fora de seu campo de incidência, tem-se que, se não há identidade ontológica entre os casos, não poderá haver a aplicação da norma tributária.

Isso se torna ainda mais verdadeiro quando lembramos que o grau de relevância da semelhança é, como se viu, aferido em razão da *ratio legis*. Ocorre, contudo, que a *ratio legis* da lei tributária é sempre a transferência de recursos dos cidadãos para o poder público. A finalidade da norma instituidora de obrigação tributária é, precipuamente, a arrecadação fiscal. Nessa linha, caso seja aferida a semelhança entre os casos que estão dentro e fora do âmbito de incidência da norma tributária, haverá uma clara tendência à aplicação analógica, pelo raciocínio de que se a lei foi instituída com o fim de arrecadar recursos, a finalidade arrecadadora será mais atendida se o caso semelhante também for submetido à tributação.³⁰⁴ Portanto, trata-se de um critério inidôneo de apuração da relevância da semelhança, ou seja: a tributação com base na *semelhança* e na *isonomia* afigura-se ilegítima.³⁰⁵ Ou o fato é exatamente aquele que se subsume à norma de tributação, devendo se sujeitar à exação instituída, ou é diferente (ainda que semelhante), caso em que não deve arcar com o tributo.

Oportuno resgatar a menção ao caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça em que se decidiu que empresas de transporte rodoviário, sujeitas ao recolhimento das contribuições destinadas ao SEST e ao SENAT, deveriam arcar com a contribuição destinada ao SEBRAE – em que pese esta, nos termos da Lei n. 8.029/90, ser um adicional às contribuições ao SESI, SENAI, SESC e SENAC. Naquela oportunidade, a 1ª Turma do STJ fundamentou sua decisão no argumento de que, a despeito da lei instituir a contribuição ao SEBRAE especificamente como um adicional ao SESI, SENAI, SESC e SENAC, a não

³⁰³ ÁVILA, H., 2012, p. 515.

³⁰⁴ Ibidem, p. 517-518.

³⁰⁵ NOGUEIRA, 1971, p. 79.

tributação das empresas que contribuem ao SEST e SENAT violaria o Princípio da Isonomia. Pontuou-se, contudo, que não se tratava de tributação por analogia.³⁰⁶

Tal entendimento, no entanto, deve ser analisado criticamente com base no que foi até agora estabelecido. A Lei n. 8.029/90, ao instituir a contribuição ao SEBRAE, o fez na forma de uma adição às contribuições já existentes do SESI, SENAI, SESC e SENAC. Por conta disso, não há, de forma alguma, como *interpretar* a legislação de modo a abarcar as contribuições destinadas ao SEST e ao SENAT, pois isso é absolutamente incompatível com o sentido literal possível dos enunciados utilizados no texto legal. Em outras palavras: não há nenhuma leitura do texto legal que possa levar a um significado normativo que abranja essa situação de fato. Portanto, para se chegar a uma situação em que a contribuição ao SEBRAE possa ser adicionada também às contribuições ao SEST e SENAT, o único caminho que resta é o uso da analogia. E foi precisamente isso que fez a Corte. Apontando uma semelhança relevante entre os casos, a 1ª Turma afirmou que, por força da Isonomia, o adicional do SEBRAE deveria incidir sobre estas contribuições que a sua lei instituidora não previu. Isso, evidentemente, constitui uma aplicação analógica do dever de pagar tributo, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

A partir do exposto, tem-se como conclusão lógica que, no campo do Direito Tributário, a constatação de lacunas perante as normas que instituem obrigação de pagar tributos deve ser resolvida por meio da utilização do argumento *a contrario* na variante produtiva.³⁰⁷ Assim se manifesta Velloso a esse respeito:

Se nenhuma regra impuser a obrigação de o contribuinte efetuar uma prestação tributária, não poderá ser criada uma norma analógica que institua tal obrigação. Há de se concluir que o contribuinte, nessa situação, não está sujeito à tributação, restando resguardado o seu patrimônio por uma regra específica de conteúdo negativo, decorrente do argumento *a contrario* produtivo.³⁰⁸

Nesse sentido, diante de um caso concreto que não se subsume à hipótese de incidência de uma norma fiscal, ao aplicador caberá a integração por meio da formação de uma norma implícita de conteúdo diametralmente oposto, ou seja, no sentido de que aquele fato não está sujeito àquela obrigação tributária específica.

³⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 526.245/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 28/10/2003, DJ, 01 mar. 2004b.

³⁰⁷ ÁLVAREZ, 2010, p. 90.

³⁰⁸ VELLOSO, 2005, p. 89.

4.3.2 Sanções

Concluída a etapa inicial de análise da extensão da vedação da analogia no Direito Tributário, convém analisar as hipóteses que não estão mencionadas expressamente na redação do dispositivo legal, o que se passa a fazer iniciando pelo caso das sanções tributárias.

A doutrina tradicional dá conta de descrever “sanção tributária” como a relação jurídica que se instaura em decorrência do acontecimento de uma infração tributária (que por sua vez é entendida como qualquer ação ou omissão que representa o descumprimento ilícito de algum dever jurídico estatuído pela legislação fiscal), e é composto, de um lado, pelo agente infrator a quem incumbia o dever jurídico, e, de outro, pela autoridade administrativa fiscal.³⁰⁹ Assim, trata-se de uma situação em que há a previsão de um dever a ser cumprido e que, inobservado, acarreta, como consequente jurídico, a cominação de uma penalidade, instituída na forma de uma prestação pecuniária sancionadora.

O questionamento que surge, então, é: a vedação ao uso de analogia no âmbito do Direito Tributário também se aplica para o caso das sanções? Nesse trabalho, entende-se que essa indagação deve ser respondida afirmativamente. Há duas formas de se justificar essa resposta.

A primeira forma de justificação se baseia na aplicação analógica da regra específica de vedação ao uso da analogia decorrente da interpretação do art. 108, § 1º, do CTN.

Fala-se em aplicação analógica pois, partindo da redação do dispositivo legal, verifica-se que não é empregada uma linguagem cujo significado literal possível possa abranger as sanções, visto que fala exclusiva e especificamente na exigência de *tributo*. Há, portanto, uma incompatibilidade de conteúdo semântico que impede a subsunção das sanções à regra de vedação de analogia para tributos.

No entanto, é possível perceber a existência de uma semelhança relevante entre o caso regulado na hipótese normativa e o caso não regulado, aferida com parâmetro na *ratio legis*. De fato, se a vedação de emprego da analogia para exigência de tributos existe para resguardar o contribuinte, protegendo-o de situações em que arbitrariamente poderão ser-lhe exigidas obrigações tributárias sem que haja lei específica em tal sentido, pode-se afirmar que os mesmos fundamentos também existem no que diz respeito à relação sancionatória que se estabelece entre o poder público e o cidadão. Vale dizer: a possibilidade de emprego da analogia para aplicação de normas que instituem sanções tributárias causaria um desvalor à ordem jurídica tão grande quanto a possibilidade de emprego da analogia para exigir tributos.

³⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p 585 e 606.

Assim, utilizando o argumento *a simili*, é possível chegar à conclusão de que a regra específica decorrente da interpretação do dispositivo do CTN deve ser aplicada também ao caso das sanções.

Sob outra perspectiva, entende-se despcienda a aplicação analógica da regra específica para os tributos pelo seguinte motivo: a proibição da analogia, como já se viu, é uma consequência direta da eficácia normativa dos princípios constitucionais voltados à proteção do cidadão-contribuinte por meio da limitação do poder de tributar. A proibição de analogia no Direito Tributário é, portanto, um elemento de resguardo do contribuinte que decorre do conjunto de preceitos protetivos instituídos constitucionalmente no ordenamento jurídico brasileiro. Essas garantias fundamentais de proteção do contribuinte, conforme o entendimento atual majoritário, não se estancam na relação jurídica que tem como objeto especificamente o pagamento de tributo, valendo também para o caso das sanções tributárias.³¹⁰ Com efeito, tanto a doutrina brasileira clássica³¹¹ quanto o Poder Judiciário³¹² já vêm adotando o posicionamento segundo o qual as garantias existentes em favor do contribuinte para limitar o poder de tributar também se aplicam às sanções.

Por conta disso, se as normas limitadoras ao poder de tributar têm aplicabilidade também às sanções tributárias, e se a vedação de analogia para cobrança de tributos decorre da eficácia dessas normas protetivas, tal vedação à analogia existe também no âmbito das sanções fiscais. Seguindo por essa linha, Álvarez destaca a Tipicidade como principal fundamento de vedação do uso da analogia no ramo do Direito Tributário, inclusive no âmbito das infrações e sanções tributárias.³¹³

Tal entendimento, naturalmente, está sujeito a críticas e discordâncias. Não pode ser ignorada a posição segundo a qual as garantias constitucionais limitadoras do poder de tributar simplesmente não se estendem às sanções tributárias, como é o caso de Machado³¹⁴ e Horvath.³¹⁵ O resultado disso, em tese, seria que a eficácia protetiva dessas limitações ao poder de tributar não teria efeito sobre a relação jurídica que envolve as sanções tributárias, não se podendo falar, portanto, em vedação ao emprego da analogia como consequência desses preceitos constitucionais.

³¹⁰ BECHO, Renato Lopes. As multas tributárias e princípio do não-confisco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 36, 2016. p. 307, 293-308.

³¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 126.

³¹² BRASIL. Superior Tribunal Federal. ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, *DJ*, 14 fev. 2003.

³¹³ ÁLVAREZ, 2010, p. 236, 348.

³¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 41.

³¹⁵ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114.

No entanto, tal posicionamento não parece ser o mais adequado. Isso porque, mesmo que se adote a posição de que as garantias constitucionais limitadoras do poder de tributar não se apliquem às sanções fiscais, ainda assim há um relevante fundamento para afirmar que é vedada a aplicação analógica de normas sancionadoras. Este fundamento é o da eficácia das garantias gerais de proteção do cidadão, independentemente do conteúdo das garantias específicas direcionadas ao contribuinte.

Com efeito, mesmo que o poder sancionador-fiscal do Estado não seja alcançado pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, é inegável que ele possui limites. Esses limites decorrem da eficácia de outras garantias constitucionais, notadamente aquelas voltadas a todo e qualquer cidadão. São aquelas garantias que não possuem foco na relação fisco-contribuinte, mas sim na relação mais ampla e abstrata do cidadão perante o poder público em sentido lato. Masina, nesse sentido, afirma que, mesmo não se aplicando às sanções tributárias as limitações específicas ao poder de tributar, ainda assim se aplica, por exemplo, a Legalidade enquanto exigência de reserva de lei como meio válido para instituição de um dever ao particular. Da mesma forma, o autor enfatiza que, mesmo não se aplicando, por exemplo, as regras de anterioridade e irretroatividade, ainda assim a Segurança Jurídica tem o efeito de impedir o arbítrio e a surpresa prejudiciais ao cidadão.³¹⁶

De fato, o aspecto sancionador do Direito Tributário decorre, em última análise, do próprio poder punitivo do Estado em sua modalidade mais geral. A seara das sanções tributárias é uma faceta da prerrogativa do poder público de punir os cidadãos que falham em se adequar a determinados comportamentos previamente estabelecidos. Trata-se do desdobramento do poder punitivo particularmente no âmbito da sua relação com a Administração Pública, e, ainda mais especificamente, na sua seara fiscal. Esse poder punitivo geral já é incompatível com a analogia desde antes do advento da autonomia do Direito Tributário, pois, como já se viu, o descabimento da analogia na área penal é um preceito quase tão antigo quanto a existência da própria analogia como técnica de integração. Não por acaso, Álvarez afirma que a interdição da analogia *in pejus* no Direito Tributário deriva do próprio princípio geral da legalidade penal.³¹⁷ Portanto, trata-se de poder punitivo cujo exercício já é limitado pela Constituição Federal independentemente das previsões atinentes ao exercício do poder de tributar, e que sua proibição de aplicação analógica já decorre diretamente das normas que resultam, por exemplo, da interpretação dos incisos II, XXXVI e XXXIX do art. 5º.

³¹⁶ MASINA, 2016, p. 289-290.

³¹⁷ ÁLVAREZ, 2010, p. 237.

Dessa forma, então, é que se verifica que a proibição da analogia abrange, também, e sob todos os ângulos de análise, as sanções tributárias.

4.3.3 Obrigações acessórias

Consoante o art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação acessória “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. A partir da definição constante na lei, vê-se que a obrigação tributária acessória tem por objeto o dever de fazer, não fazer ou de tolerar que se faça alguma coisa, tendo como marcos definidores a natureza não pecuniária e o caráter de instrumentalidade.³¹⁸

A instrumentalidade é um elemento definidor relevante das obrigações acessórias. Esse caráter instrumental, explica Machado, se define pelo fato de que elas instituem deveres que se relacionam ao – mas não se confundem com o – dever de pagar tributos. Por conta disso, a obrigação tributária acessória não tem razão de ser isoladamente. Desligada da obrigação principal, não há sentido em sua estipulação. A título de ilustração, não há sentido em obrigar uma empresa comercial a escriturar suas compras e vendas em livros específicos, inventariar patrimônio e emitir notas fiscais se não houvesse tributos incidentes sobre os fatos que estão sendo assim registrados, como é o caso, para exemplo de tais obrigações, do ICMS.³¹⁹

Nessa linha, Amaro enfatiza que as obrigações acessórias existem para municiar a autoridade fiscal com meios para controlar, investigar e assegurar o recolhimento de tributos, motivo pelo qual podem ser instituídas tanto para o sujeito passivo da obrigação principal quanto para um terceiro que detenha a capacidade de, por algum meio, auxiliar a tarefa da fiscalização.³²⁰

Adotando uma visão restritiva com relação à vedação da analogia, seria possível sustentar a aplicabilidade da referida técnica integradora para o caso das obrigações acessórias. Becho, nessa linha, afirma ser cabível a aplicação analógica quando se tratar de “deveres acessórios ou instrumentais, eis que não significam a obrigação de levar dinheiro aos cofres, tal como a emissão de nota fiscal, escrituração de livros, prestação de informações”.³²¹ De fato, pode até parecer cabível, a princípio, o emprego da analogia para as obrigações

³¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, set. 1997. p. 61-67.

³¹⁹ *Ibidem*, p. 62.

³²⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 275.

³²¹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 160.

acessórias, visto que instituem deveres que não representam, a princípio, uma inserção tão intensa aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade nem se submetem com o mesmo rigor ao Princípio da Legalidade – tema que será retomado adiante.

No entanto, no presente trabalho entende-se que não é possível o emprego da analogia às normas que instituem obrigações acessórias, com fundamento em três razões.

Em primeiro lugar, há um problema de falta de referibilidade teleológica para a aplicação analógica das obrigações acessórias. Conforme já se expôs, a analogia é uma técnica de integração que acarreta a aplicação de uma norma a um caso que não está sob sua abrangência em razão de ter se verificado uma semelhança relevante deste caso com aquele ao qual ela se refere. Essa semelhança é aferida pelo parâmetro da *ratio legis*. No caso das obrigações acessórias, como já se viu, a teleologia da norma é auxiliar o controle e a fiscalização do pagamento de tributos, razão pela qual cada obrigação acessória é instituída com uma finalidade instrumental específica. Por exemplo, o preenchimento adequado e envio tempestivo da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) é utilizado para auxiliar a verificação da regularidade de apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias e do FGTS.³²² Por sua vez, o preenchimento adequado e conservação do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) tem a finalidade de auxiliar no controle da apuração e recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.³²³

Por conta disso, a aplicação de uma obrigação acessória por meio da analogia a um caso ao qual ela não se aplica originalmente encontra óbice no requisito de verificação da semelhança relevante. Isso porque, se há um determinado caso que não está no âmbito de incidência da norma que institui uma obrigação acessória é porque aquele caso não possui o elemento essencial que ela pretende averiguar. Dito de outro modo: se a obrigação acessória tem o caráter de instrumentalidade, tudo aquilo que não se subsume à norma instituidora de uma tal obrigação carece do elemento ao qual ela se refere. Consequentemente, a aplicação analógica não adiantaria para atingir a finalidade da obrigação acessória.

Veja-se, por exemplo, o caso da Escrituração Fiscal Digital (EFD) do ICMS/IPI, arquivo digital em que constam registros de dados atinentes à apuração desses impostos.³²⁴ A pretensão de aplicar analogicamente a norma que determina a obrigação de preenchimento e envio desses dados para aqueles que se sujeitam exclusivamente ao recolhimento do ISS, por exemplo, não atenderia à finalidade da norma (obtenção de dados para apuração e fiscalização

³²² Lei 8.212/91, art. 32, inciso IV, e Decreto 2.803/98, art. 1º.

³²³ Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 8º, § 2º e § 3º, e IN RFB 1.422/2013.

³²⁴ Ajuste SINIEF n. 02/2009.

de recolhimento de ICMS e IPI). Isso se torna ainda mais evidente a partir do fato de que os contribuintes do ISS já estão obrigados ao preenchimento e à transmissão de obrigações acessórias voltadas ao auxílio na apuração e no controle de recolhimento desse tributo.³²⁵ Isso conduz ao segundo ponto.

Em segundo lugar, há o fato de que as obrigações acessórias, além de possuírem uma finalidade acentuadamente específica, possuem também uma forma de instituição e aplicação próprias, no sentido de que, para elas, não há a necessidade de observância rígida do Princípio da Legalidade. Com efeito, o art. 113, § 2º, do CTN, utiliza a expressão “legislação tributária”, que, consoante o art. 96, “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Adicionalmente, entende-se que o art. 115, que define em termos gerais o fato gerador da obrigação acessória, ao utilizar a expressão “legislação aplicável”, refere que, dentro dos limites da lei, é possível que atos infralegais instituíam deveres instrumentais específicos voltados à fiel execução do dever geral estipulado na lei.³²⁶

Paulsen afirma que, em que pese caiba exclusivamente à lei a criação do dever formal, o Poder Executivo pode realizar o detalhamento com uma considerável margem de liberdade. Entretanto, nas situações em que for fixada formalmente a sanção pelo descumprimento desses deveres, tanto o antecedente quanto o consequente deverão constar em lei em sentido estrito.³²⁷

Além disso, também há de se notar que as obrigações acessórias não possuem a mesma exigência de especificidade descritiva das leis que instituem dever de pagar tributo. A sua formatação prescinde do mesmo nível de exigência de determinação de conteúdo. Machado, nesse sentido, bem destaca que não há uma instituição pormenorizada de obrigações acessórias para diferentes tipos de atividades econômicas ou mesmo para diferentes tipos de tributos, sendo elas, em vez disso, genericamente estipuladas para um grupo de sujeitos passivos.³²⁸

³²⁵ No caso do Município de Porto Alegre, trata-se da Declaração Mensal – escrituração eletrônica do livro fiscal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), instituída pelo Decreto n. 14.491/2004.

³²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1099.

³²⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 134.

³²⁸ MACHADO, 1997, p. 65.

Em razão dessa menor rigidez na instituição das obrigações acessórias, há uma redução, inclusive, da necessidade de emprego da analogia, pois reduz-se a ocorrência das próprias lacunas, e, conseqüentemente, a necessidade de integração.

Por fim, em terceiro lugar, a aplicação analógica de obrigações acessória é obstada pelo fato de que isso acarretaria, igualmente, a aplicação da penalidade imposta pelo seu descumprimento.

Convém ressaltar que o art. 113, § 3º, do CTN, diz que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Com efeito, a obrigação acessória, por se tratar de um dever instrumental que se consubstancia, no mais das vezes, em uma obrigação de fazer, traz consigo a necessidade de estipulação de uma sanção como conseqüente jurídico do descumprimento desse dever. A título exemplificativo pode-se apontar a multa pelo atraso na transmissão eletrônica da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), na proporção de 0,25% sobre o lucro líquido da pessoa jurídica, por mês de atraso.³²⁹

Como já se viu, a aplicação analógica de sanções tributárias é inadmissível. Isso traz implicações relevantes ao campo das obrigações acessórias, porque o fundamento da imposição da sanção é a realização de uma infração, ou seja, o descumprimento de um dever legal. Trata-se de um conseqüente jurídico voltado a punir a inobservância do dever, e, ao mesmo tempo, coagir o sujeito passivo ao seu cumprimento. Mas se as sanções não podem ser exigidas por meio do uso da analogia, pode, então, ser aplicada analogicamente a norma que exige o cumprimento de um dever que, caso inobservado, enseja a aplicação da sanção? A toda evidência, é impossível responder afirmativamente. Ora, a exigência de um comando da natureza da obrigação acessória desacompanhada do conseqüente jurídico sancionatório em caso de descumprimento é uma ordem vazia. Perde-se componente essencial da norma. Seria o mesmo, com as devidas proporções, que admitir a aplicação analógica em matéria penal para pretender a proibição de uma determinada conduta não prevista em lei, mas sem incluir a pena cabível.

Assim, percebe-se que a norma instituidora de uma obrigação acessória é, também, instituidora de uma sanção pelo descumprimento do dever consubstanciado naquela obrigação acessória. A vedação de aplicação analógica de uma norma que estabelece um conseqüente jurídico sancionatório acaba abrangendo o seu antecedente. Dessa forma, fica vedado, também por esse ângulo, o emprego da analogia para aplicação das obrigações acessórias.

³²⁹ Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 8º-A, e IN RFB n. 1.422/2013, art. 6º.

A partir disso, nota-se que as obrigações acessórias possuem, com relação à técnica da analogia: (i) uma *incompatibilidade*, visto que são voltadas a finalidades com um grau tão elevado de especificidade que a aplicação analógica dificilmente serviria para atender a esses fins; (ii) uma *menor necessidade* de integração, visto que possuem uma mitigação na exigência formal para sua instituição; e (iii) uma impossibilidade lógica para seu uso, visto que, sendo a obrigação acessória atrelada a um conseqüente jurídico sancionador impassível de aplicação analógica, resta inviabilizada a exigência do dever instrumental.

4.3.4 Isenções

Tendo analisado a regra de proibição de analogia perante situações em que se estipula uma exigência, dever ou sanção ao contribuinte, cabe agora analisá-la sob escopo diverso, ou seja, cumpre examinar a regra de proibição de analogia com foco em uma hipótese normativa favorável ao contribuinte. Nesse sentido, passa-se ao estudo da possibilidade de uso da analogia para as normas que instituem isenções fiscais.

Conforme já se viu, parte da doutrina afirma que no Direito Tributário brasileiro estaria vedada apenas a analogia *in malam partem*, sendo permitido o seu uso em situações benéficas ao contribuinte, motivo pelo qual, a princípio, aparenta não haver óbice ao uso da analogia no caso das isenções. No entanto, tal assertiva encontra fortes dissonâncias. Com efeito, é possível apontar a existência de dois fundamentos que surgem para afirmar a incompatibilidade de aplicação analógica das normas. São eles: (i) o suposto caráter excepcional das normas de isenção fiscal, e (ii) a imposição de interpretação literal do art. 111, II, do CTN.

O primeiro fundamento tem a ver com a pretensa vedação de uso da analogia em razão da isenção fiscal ser uma norma excepcional. Tal raciocínio possui como ponto de partida a premissa de que a isenção diz respeito a situações em que, apesar de ter sido exercida a competência constitucional de instituição de tributo sobre uma determinada situação, sobrevém uma outra norma que descreve uma circunstância contida no âmbito dessa situação tributada em que não haverá o dever de pagar tributo. Tradicionalmente, portanto, se entende a isenção como uma espécie de “recorte” ao fato gerador do tributo descrito em lei.

O mais célebre defensor de tal entendimento, Borges afirma que, instituída a isenção fiscal por meio de lei, ela tem o efeito de pré-excluir da incidência da norma tributária os fatos ali descritos como isentos. Incidiria sobre tais fatos, portanto, apenas a norma isentiva, não se

cogitando de uma incidência simultânea desta e da norma obrigacional.³³⁰ Carvalho, seguindo por essa linha, argumenta que a instituição da isenção configura uma modificação no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, tendo o efeito de uma “mutilação parcial” da sua hipótese de incidência.³³¹

Esse fundamento conduziu ao entendimento de que a isenção é verdadeira norma excepcional. Tal posição já foi, inclusive, adotada pelo próprio STF, que reputa a isenção uma exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação.³³² Em decorrência disso, é argumentado que, por serem as isenções normas excepcionais, estaria vedada a sua aplicação analógica.³³³

Entretanto, existe uma forma alternativa de compreender a natureza da norma isentiva. Em vez de enxergá-la como uma exceção, é possível definir seu papel como um elemento que contribui para a definição do fato gerador, integrando sua estrutura.³³⁴ Dessa forma, não sealaria em fenômeno normativo oposto e excepcional com relação à norma instituidora e definidora da hipótese material do tributo, mas sim em um elemento que reforça a demarcação da hipótese fática de incidência através de uma descrição negativa.

Pensar as isenções como normas excepcionais implica, inclusive, uma inversão da lógica do que constitui *exceção*. De fato, excepcional é aquilo que vai contra a regra geral, ou seja, em sentido diverso ao que se coloca como o padrão. No contexto de um Estado Democrático de Direito que adota a Liberdade como um de seus princípios fundamentais – inclusive resguardando-a por meio de princípios constitucionais limitadores ao exercício do poder de tributar –, a regra, o padrão, não é a inserção estatal nos direitos fundamentais do cidadão, mas sim a sua autonomia e a higidez da sua esfera jurídica. A inserção limitadora da liberdade e da propriedade é que configura a exceção, e inclusive deve observar uma série de limites formais e materiais para ser legitimamente exercida. Dessa forma, tem-se que exceção é o que vem a limitar os direitos fundamentais, e não o que os assegura.³³⁵

A isenção, portanto, não é norma excepcional com relação à norma tributária. A norma isentiva possui seu próprio âmbito de incidência, e interage de forma coordenada e complementar com relação à norma que institui o dever de pagar tributos. Nesse sentido, leciona Álvarez: “[...] o normal é contribuir quando se tem capacidade contributiva e

³³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 199-200.

³³¹ CARVALHO, 2016, p. 489-490.

³³² BRASIL. Superior Tribunal Federal. ADI 286, Rel. Min. Maurício Corrêa, Plenário, DJ, 30 ago. 2002b.

³³³ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero – Derecho Tributario (Parte General)*, v. 1. 8. ed, Madri: Civitas, 2004. p. 199.

³³⁴ ÁLVAREZ, 2010, p. 317.

³³⁵ MAXIMILIANO, 2011, p. 187-190.

igualmente normal é não contribuir quando não se tem. São igualmente comuns, cada uma em seu caso”.³³⁶

Ademais, convém mencionar que, mesmo que se pudesse considerar a isenção como uma norma excepcional, isso não necessariamente obstará a possibilidade de aplicação analógica. Isso porque normas excepcionais, apesar de seu caráter de enclave com relação à norma geral, também se prestam a atingir determinadas finalidades. Essas finalidades, a depender da situação concreta, também podem reclamar a aplicação analógica para sua implementação em face de um caso lacunoso. Giannini, nesse sentido, defende que as isenções, mesmo sendo normas excepcionais, são compatíveis com a integração analógica visto que, verificados os seus requisitos, a analogia ainda assim será adequadamente empregada no sentido de implementar a *ratio legis* da norma isentiva.³³⁷ Borges, no mesmo sentido, aponta que a lei excepcional abandona a regra geral justamente porque toma em consideração determinadas exigências particulares. Sendo tais exigências observadas em outras situações, a aplicação da regra geral seria um desvalor à ordem jurídica.³³⁸

O segundo fundamento, mais associado à práxis judicial, se traduz na ideia de que a necessidade de interpretação literal das leis que disponham sobre outorga de isenção (art. 111, II, do CTN) impede o emprego da analogia. O raciocínio vai no sentido de que a necessidade de interpretação literal impõe uma orientação de evitar completamente, e sob qualquer fundamento, o alargamento do conteúdo normativo das isenções, inclusive vedando o uso da analogia.

Tal entendimento tem sido defendido por parte da doutrina, de modo a afastar a possibilidade de integração por meio da analogia aos casos elencados nos incisos I a III do art. 111 do CTN.^{339, 340}

Todavia, a partir do que já se definiu neste trabalho, chega-se a uma conclusão diversa. A interpretação literal, conforme já se expôs, é aquela que resulta das opções interpretativas realizadas com o escopo de se escolher o significado *prima facie* do dispositivo interpretado, dentro do campo de sentido possível compatível com as expressões analisadas. Situa-se, portanto, em seara diversa da analogia, a qual, reitera-se, é uma técnica de integração. A partir desse ponto já é possível perceber que a necessidade de realização de uma

³³⁶ ÁLVAREZ, 2010, p. 314, tradução nossa.

³³⁷ GIANNINI, Massimo Severo. La interpretación y la integración de las leyes tributarias. *Hacienda Pública Española*, n. 86, 1984. p. 339, 334-345.

³³⁸ BORGES, 2011, p. 126.

³³⁹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário: uma proposta para o art. 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 353-354.

³⁴⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006. p. 239.

interpretação literal não possui nenhum conflito essencial com a integração por meio da analogia. A regra estipulada a partir do art. 111, II, do CTN, não veda o uso da analogia, por se tratar justamente de uma regra interpretativa. Ela não é voltada para a etapa de integração.

Entender o art. 111, II, do CTN como um fator impeditivo ao uso da analogia para normas de isenção fiscal provém, na realidade, de uma carência de distinção conceitual entre a interpretação e a integração. Contudo, a partir do que se definiu anteriormente neste trabalho, conclui-se que o comando de interpretação literal não impede de modo algum a aplicação da analogia, tendo tão somente o efeito de determinar que o intérprete deverá priorizar a escolha do significado *prima facie* do dispositivo que institui a isenção, evitando-se a opção por uma acepção de conteúdo semântico mais amplo. Contudo, uma vez eleito o significado *prima facie*, é possível que surjam situações que guardem, com ele, relevante semelhança, o que poderá ocasionar a aplicação analógica da norma da isenção. Nesse sentido, irretocável é a colocação de Álvarez ao afirmar que “não se podem confundir os critérios ou princípios interpretativos aplicáveis em matéria de isenções com a possibilidade de que estas sejam, ou não, integradas mediante o recurso à analogia”.³⁴¹

A realização da integração por meio da analogia, portanto, é perfeitamente compatível com uma regra de interpretação literal, e ainda pode ser empregada, se verificados os seus requisitos.

No tocante aos requisitos da analogia, aliás, é importante dar especial destaque à *semelhança relevante* quando se trata da particularidade das isenções. Isso porque a semelhança relevante é aferida tendo como parâmetro a *ratio legis*, e a norma que institui uma isenção fiscal é sempre associada a uma finalidade relevante a ser alcançada por meio da desoneração fiscal. Augusto Filho, nesse sentido, afirma que a isenção vem justamente a tutelar um interesse público que pode ser em alguma medida alcançado por meio da supressão da tributação de determinada situação.³⁴²

De fato, a isenção não é concedida aleatoriamente, ou ao bel-prazer do poder público. Trata-se de um *meio* para um *fim*. Uma vez exercido o poder de tributar dentro das regras de competência constantes na Constituição Federal, identifica-se uma finalidade relevante e, no interesse de viabilizar sua promoção, é feita uma reestruturação da norma tributária por meio da isenção, deixando-se de tributar determinada situação que, justamente pelo fato de não ser tributada, auxilia a promover a referida finalidade relevante.³⁴³

³⁴¹ ÁLVAREZ, 2010, p. 295, tradução nossa.

³⁴² AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979. p. 162.

³⁴³ BALEEIRO, 2015, p. 1368.

Por isso é que se constata o cabimento da aplicação analógica de normas isentivas: pela importância da finalidade dessa norma. Assim, considere-se um determinado caso que não esteja abrangido pelo campo de incidência de uma norma de isenção fiscal: se este caso demonstra, por suas características, uma *semelhança relevante* com a situação fática que se subsume à norma de isenção, é cabível a aplicação analógica da norma a este caso, notadamente pelo fato de que essa forma de integração auxiliará na implementação da finalidade que se pretende alcançar por meio da isenção fiscal.

A práxis judicial possui inúmeros casos em que o comando de interpretação literal foi apontado como óbice à aplicação analógica de normas isentivas, relegando-se um plano secundário às suas finalidades. A título exemplificativo, pode-se citar o caso em que o Tribunal Regional Federal da 5ª Região analisou pedido formulado por um portador de deficiência auditiva para que lhe fosse concedida a isenção do IPI na aquisição de automóvel nacional, com base no art. 1º, inciso IV, da Lei n. 8.989/95, a despeito da legislação não fazer menção a esse tipo de enfermidade.³⁴⁴ Naquela oportunidade, a 2ª Turma do Tribunal decidiu que, por força do art. 111, II, do CTN, seria inviável a pretensão de concessão do benefício para uma situação não prevista expressamente na legislação.³⁴⁵

A primeira crítica que se pode formular ao entendimento adotado pela Corte é, na linha do que já se expôs, no sentido de que é inadequado compreender o comando de interpretação literal como um obstáculo à aplicação analógica do benefício fiscal. A opção pelo significado literal *prima facie* não impede a aplicação analógica se verificada uma situação que possua semelhança relevante com o caso regulado. Nessa linha, cabe observar que a Corte aparentou ter ignorado a finalidade da norma isentiva em análise. Com efeito, a isenção do IPI sobre automóveis adquiridos por portadores de deficiência física, visual, mental, ou autistas – nos termos da lei – tem por finalidade a facilitação do acesso a esse bem por pessoas que, por conta dessas circunstâncias, têm sua autonomia limitada ou inviabilizada, e sequer detêm a capacidade de conduzir veículos automotivos. A deficiência auditiva, em que pese não esteja listada na lei, pode ser considerada relevantemente semelhante àquelas mencionadas para o fim a que se presta a norma, visto que também limita a autonomia individual, bem como inviabiliza completamente ao seu portador a capacidade de condução

³⁴⁴ “Art. 1º - Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, [...] quando adquiridos por: [...]

IV – pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal; [...]”

³⁴⁵ BRASIL. TRF-5, Apelação Cível n. 473357/PE, Rel. Des. Francisco Barros Dias, 2ª Turma, *DJe*, 20 maio 2010c.

automotiva por conta própria. Com isso, seria possível a aplicação analógica da norma de isenção, concedendo-se o benefício pleiteado no caso.

Outro caso que pode ser mencionado é o julgamento realizado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região em que se analisava pedido formulado por um portador de síndrome da imunodeficiência adquirida (Aids) para concessão de isenção do Imposto de Renda sobre seus salários, por aplicação analógica da regra isentiva existente para proventos de aposentadoria prevista no art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/88.³⁴⁶ Ao julgar o caso, a 4ª Turma do Tribunal entendeu pela impossibilidade de realização da analogia pleiteada, por força do art. 111, II, do CTN. Além disso, o órgão colegiado ponderou que a integração analógica também estaria inviabilizada em razão da própria teleologia da norma de isenção, ressaltando que por meio dela se pretendia auxiliar a subsistência econômica de pessoas “incapacitadas para trabalhar, e por via de consequência presumem-se que tenha menos capacidade financeira para arcar com os custos do tratamento da doença” (sic).³⁴⁷

Afora a crítica já formulada ao modo como se compreende a necessidade de realização da interpretação literal, neste caso é possível apontar, também, a forma como se analisou a finalidade da norma de isenção fiscal. Por um lado, é possível concordar com parte do raciocínio formulado no julgamento: de fato, a finalidade da isenção em análise é a de não prejudicar o custeio das despesas decorrentes dos tratamentos e demais necessidades especiais advindas das moléstias listadas na legislação. Por outro lado, no entanto, a circunstância do paciente perceber rendimentos provenientes do seu trabalho, ao invés de proventos de aposentadoria, não torna menos economicamente onerosa a circunstância de possuir as enfermidades elencadas na lei. Dito de outra forma: o impacto econômico sofrido pelos portadores daquelas moléstias é o mesmo independentemente de qual seja a natureza jurídica dos seus rendimentos. Ao passo que o *aspecto quantitativo* dos rendimentos de cada paciente (ou seja, aferir-se o impacto econômico com o tratamento em razão de *quanto o contribuinte percebe rendimentos*) até pode servir como elemento de distinção, o *aspecto qualitativo* (ou seja, aferir-se o impacto econômico com o tratamento em razão de *a que título o contribuinte percebe rendimentos*) não serve para distinguir essas situações perante a *ratio legis*. Assim se

³⁴⁶ “Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...] XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma [...]”

³⁴⁷ BRASIL. TRF-3, Apelação Cível n. 97.03.085486-9, Rel. Des. Souza Pires, 4ª Turma, DJe, 09 nov. 2001b.

constata, pelo parâmetro da finalidade da norma (viabilizar o custeio econômico dos tratamentos e necessidades advindas da moléstia), uma semelhança relevante entre a hipótese que se subsume à norma de isenção (*proventos de aposentadoria* percebidos por portadores da doença) e aquela que não se subsume (*rendimentos de salário* percebidos por portadores da doença), sendo possível a sua aplicação por meio da analogia.

Por fim, convém retornar ao caso relatado nas considerações introdutórias deste trabalho em que a 1ª Turma do STJ decidiu que deveria incidir o Imposto de Renda sobre valores recebidos a título de “indenização compensatória” pelo diretor-presidente da Companhia Vale do Rio Doce ao aderir a um Programa de Demissão Voluntária (PDV), apesar do consagrado entendimento de que tais verbas seriam isentas dessa tributação. Naquela oportunidade, a Corte, além de adotar o fundamento já analisado de que a analogia estaria vedada por força do comando de interpretação literal, afirmou que a isenção só seria cabível na demissão de empregados, sendo inviável sua aplicação em se tratando de cargos de direção.³⁴⁸

Pelas mesmas razões já expostas, critica-se o posicionamento de que o art. 111, II, do CTN, vedaria o emprego da analogia. Além disso, nesse caso a finalidade da norma isentiva foi integralmente desconsiderada pela Corte. A parcela indenizatória do PDV, nos termos do que o próprio STJ já havia definido, configura uma compensação pela perda do posto de trabalho, não possuindo caráter de acréscimo patrimonial.³⁴⁹ Essa característica, a rigor, não é perdida quando se trata de término de contrato de cargo de direção. O tipo de vínculo jurídico que existia entre as partes (se por meio de relação entre empregado e empregador, ou se por meio de relação entre prestador e tomador de serviços de gestão) não enseja a desconfiguração da natureza compensatória da parcela paga, porque em ambos os casos há a perda da função exercida pelo profissional. Assim, em que pese a isenção se refira a “contrato de trabalho”, expressão que possui um significado literal *prima facie* diferente da situação do caso concreto, verifica-se a ocorrência de uma semelhança relevante pelo parâmetro da *ratio legis*, o que viabiliza a aplicação analógica da norma.

Portanto, com relação aos fundamentos usualmente apontados no sentido de obstar a aplicação analógica de normas isentivas, conclui-se que: (i) as isenções fiscais não possuem a natureza de norma excepcional; (ii) mesmo que possuíssem, essa circunstância não implicaria uma vedação necessária ao uso da analogia; e (iii) a obrigatoriedade de realização de

³⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1089952/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe, 08 abr. 2011d.

³⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 250387/AL, Rel. Ministro Franciulli Neto, 2ª Turma, DJe 09 abr. 2001c.

interpretação literal dos dispositivos que versam sobre isenção fiscal (art. 111, II, do CTN) não implica de modo algum uma vedação, ou mesmo limitação, ao emprego da analogia com relação às normas de isenção fiscal.

Um último aspecto a ser salientado no tocante à relação entre as normas isentivas e a integração por meio da analogia diz respeito à interação que se estabelece entre os conteúdos normativos dos princípios constitucionais. Viu-se anteriormente que, quando se trata da analogia para a exigência de tributos, a Igualdade e a Capacidade Contributiva agem contra o interesse do cidadão-contribuinte e em sentido oposto ao da Legalidade, Tipicidade, Segurança Jurídica e Princípio Democrático. Os primeiros demandam que seja dispensado ao fato não regulado o mesmo tratamento normativo (isto é, seja aplicada a norma tributária) se for constatada a existência de elementos indicativos de capacidade contributiva, ao passo que os últimos impõem limites à possibilidade de instituição e aplicação das normas tributárias.

Ocorre que na particularidade das isenções fiscais, tal conflito não existe justamente porque a Igualdade e a Capacidade Contributiva vão em favor do cidadão-contribuinte. Verificando-se que o caso não regulado pela norma isentiva é semelhante ao regulado, exibindo os mesmos sinais de incoerência de capacidade contributiva,³⁵⁰ deve ser-lhe destinado o mesmo tratamento normativo do caso regulado. Borges preconiza, nesse sentido, que “inexistindo capacidade contributiva idônea para suportar a carga do tributo, violar-se-ia a regra de isonomia se tal hipótese não fosse considerada para efeito de exoneração fiscal”.³⁵¹

Assim, a Legalidade, a Tipicidade, a Segurança Jurídica e o Princípio Democrático não agem em sentido contrário, justamente porque o seu conteúdo normativo também possui caráter eminentemente protetivo do contribuinte. Não por acaso, Ávila destaca o embasamento do Princípio da Segurança Jurídica nos direitos fundamentais – cujos titulares são os cidadãos –, razão pela qual ele serve para limitar a atuação estatal, e não para servir ao seu exercício.³⁵²

Em resumo, a Segurança Jurídica justifica a proibição de analogia *in malam partem*, ao passo que a Igualdade permite a integração analógica *in bonam partem*.³⁵³ Não há conflito entre os princípios constitucionais acerca da possibilidade de aplicação analógica das isenções. A principal objeção que se faz ao seu uso, por outro lado, é um comando voltado apenas à etapa interpretativa, razão pela qual não exerce qualquer influência limitadora da atividade de integração.

³⁵⁰ BORGES, 2011, p. 49.

³⁵¹ Ibidem, p. 47.

³⁵² ÁVILA, H., 2016, p. 175-176.

³⁵³ ÁLVAREZ, 2010, p. 297.

Por conseguinte, adota-se no presente trabalho o entendimento de que as normas que instituem isenções fiscais podem ser aplicadas analogicamente, se observados os requisitos para esta técnica de integração.

4.3.5 Interpretação extensiva

Conforme já se afirmou neste trabalho, a interpretação extensiva e a analogia se situam em campos absolutamente diversos na atividade jurisdicional. Enquanto a primeira reside na seara da interpretação, sendo o resultado da opção pelo significado mais abrangente dentro do sentido literal possível do enunciado interpretado, a segunda é uma técnica de integração que tem por objeto a norma, que é aplicada a um caso lacunoso se verificada a semelhança relevante, aferida em função da *ratio legis*.

Essa distinção conceitual conduz à ideia de que, assim como a obrigação de realização de uma interpretação literal não obsta o emprego da analogia, a proibição de analogia não impede a possibilidade de se realizar uma interpretação extensiva. Com efeito, a doutrina brasileira, no estudo da analogia no Direito Tributário, vem há tempos se encaminhando para esta conclusão, ainda que por meio do uso de expressões diversas. Uma evidência disso é a divisão tradicional entre as “modalidades da analogia”.

Mattos apontava a existência, de um lado, da “analogia por extensão”, e, de outro, da “analogia por compreensão”. Enquanto a primeira seria o procedimento por meio do qual se estende a norma a situações não previstas em sua hipótese de incidência em razão da semelhança entre os casos, a segunda seria a aplicação da norma a um caso já compreendido em seu “espírito”, mas não mencionado expressamente em sua redação. Então, segundo o autor, estaria vedada apenas a primeira, por implicar criação de tributação em descompasso com a lei.³⁵⁴

Becker, também adotando a divisão conceitual descrita, explica que a analogia por compreensão é, na verdade, um ato de interpretação, porque o intérprete constata a regra jurídica já existente e contida na lei. Na analogia por extensão, no entanto, não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova em que o intérprete alarga a hipótese de incidência da regra para abranger o fato em foco. No Direito Tributário, portanto, estaria vedada apenas a segunda modalidade.³⁵⁵

A partir da conceituação dada a cada uma das modalidades, percebe-se que a categorização entre “analogia por extensão” e “analogia por compreensão” é, na verdade, uma

³⁵⁴ MATTOS, 1959, p. 18.

³⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 140-141.

atecnia terminológica. O que ocorre é uma distinção conceitualmente próxima daquela que existe entre *interpretação extensiva* e *analogia*. Evidentemente, a forma como se articula a definição dessas pretensas modalidades de analogia demonstra um alinhamento ao paradigma teórico do cognitivismo interpretativo, haja vista a menção feita ao “espírito” da norma e à constatação da regra “contida” na lei. A despeito disso, não resta dúvida de que, ao apresentar e diferenciar essas categorias, a doutrina tradicional pretendia afirmar a possibilidade de realização de um procedimento cujo teor e resultado são diversos da analogia. Este procedimento é a interpretação extensiva. Isso fica ainda mais claro analisando-se a obra de Sousa. Originalmente, o autor se fazia valer das expressões “analogia por extensão” e “analogia por compreensão”,³⁵⁶ mas, em edição posterior de sua obra, as expressões foram alteradas, respectivamente, para “interpretação extensiva” e “analogia”.³⁵⁷

A distinção entre a interpretação extensiva e a analogia no âmbito do Direito Tributário, portanto, possui destacada importância. De acordo com o que já se definiu anteriormente, existe uma relação de incomensurabilidade entre as duas, visto que se trata de operações com objetos, finalidades e resultados diferentes e inconfundíveis. A discussão sobre os limites da analogia no âmbito do Direito Tributário não implica a sobreposição desses mesmos limites ao âmbito da interpretação. A conclusão de que a analogia não pode ser empregada no sentido de aplicar normas que imponham a exigência de tributos, sanções ou deveres instrumentais não influencia o modo como deve ser feita a *interpretação* dos dispositivos que instituem essas situações. Por conta disso, tem-se que a vedação ao uso da analogia não implica a vedação de realização de interpretação extensiva. Isso significa que, partindo do texto da lei, é permitida a realização de uma opção interpretativa mais abrangente, desde que dentro do significado literal possível do dispositivo.

A respeito disso, convém atentar para a lição de Ávila:

A diferença entre o texto da norma e o seu significado concreto, que depende do conjunto dos fatos da vida, não é nenhuma analogia proibida. [...] Correções marginais enquanto significado extensivamente abrangente de um texto de norma são sinônimos de concretização da lei. E esta é admissível no Direito Tributário.³⁵⁸

Todavia, não se pode esquecer que a possibilidade de realização da interpretação extensiva de dispositivos de leis tributárias está, obviamente, adstrita aos parâmetros próprios da atividade interpretativa. Com isso, o *sentido literal possível* dos enunciados interpretados

³⁵⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952. p. 54.

³⁵⁷ Idem. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960. p. 61.

³⁵⁸ ÁVILA, H., 2012, p. 520-521.

deve ser respeitado no momento em que for feita a opção pelo significado a que corresponderá o conteúdo normativo. Torres, nessa linha, leciona que o intérprete, diante da legislação que institui a obrigação tributária, deve observar o “limite da expressividade das palavras da lei”.³⁵⁹

A proibição de analogia significa que, interpretados os dispositivos legais e definidos os conteúdos normativos, seus efeitos recairão apenas sobre os casos que se subsumem às suas hipóteses fáticas – não podendo se cogitar de sua aplicação a situações semelhantes. Não pode o intérprete, portanto, pretender que a norma tributária incida sobre um caso que não corresponde ao conteúdo semântico do dispositivo interpretado, mesmo sendo essa interpretação realizada em sua acepção mais ampla. Em outras palavras: não pode o intérprete realizar a analogia afirmando se tratar de interpretação extensiva.

Nesse sentido, afirma Giannini:

As normas que determinam os objetos dos impostos são insuscetíveis de interpretação analógica, mas podem ser interpretadas extensivamente, dado que com a interpretação extensiva não se submete o tributo a uma situação de fato não prevista na lei.³⁶⁰

Convém, a respeito, diferenciar dois tipos de situações: de um lado, há casos em que a interpretação extensiva pode ser utilizada, mas acaba não sendo. Nesse caso, é feita a opção por um conteúdo semântico menos abrangente, e delimitado o conteúdo normativo. Assim, definido o âmbito de incidência da norma, não importa qual seja o nível da relação de semelhança entre o caso que se subsume à norma e o que não se subsume: em se tratando de uma situação diversa daquela definida para o conteúdo normativo, jamais lhe poderá ser aplicada essa norma por meio da analogia. A incidência da norma tributária, portanto, se dá exclusivamente no caso de subsunção, ou seja, quando a situação de fato essencialmente corresponde aos elementos previstos no conteúdo normativo.

Um exemplo a ser citado é o caso já exposto da análise da hipótese de incidência do IPVA. A expressão “veículo automotor”, em sentido abstrato, permite que se opte, em tese, por uma abrangência maior, que inclui embarcações ou aeronaves, ou uma abrangência menor, restringindo-se apenas a veículos terrestres. O STF optou pelo significado mais restrito, deixando veículos aquaviários e aeroviários fora do alcance da norma tributária.³⁶¹ Poderia tê-lo feito de forma diversa, mas não o fez. Assim sendo, a aplicação da norma

³⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração no direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 23.

³⁶⁰ GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 1951. p. 23, tradução nossa.

³⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 134509, Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ, 13 set. 2002c.

tributária do IPVA ao caso das embarcações ou aeronaves só é possível por meio de dois caminhos: ou pelo uso da analogia, ou por meio da reinterpretação do dispositivo. O primeiro, conforme já se viu, é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro. O segundo, em que pese seja permitido, estaria sujeito à realização de um procedimento de mudança de jurisprudência, com o ônus argumentativo de indicação dos fundamentos pelos quais se está a alterar a opção interpretativa realizada anteriormente. Do contrário, pôr-se-ia em risco, a um só tempo, o Princípio da Igualdade, e eis que se poderiam proferir decisões diversas a pessoas em situações idênticas, e o Princípio da Segurança Jurídica, uma vez que o eventual exercício de direitos com base na confiança da estabilidade e permanência poderia ser frustrado por uma aplicação errática do Direito. Não por acaso, no dizer de Ávila, a mudança jurisprudencial provoca um déficit de confiabilidade e de calculabilidade no ordenamento jurídico,³⁶² motivo pelo qual deve ser corretamente implementada.

Por outro lado, hipótese diversa ocorre quando se pretende aplicar a norma a uma situação que está completamente fora do âmbito do seu significado literal possível. Trata-se de circunstância em que, independentemente de opção interpretativa realizada, não há possibilidade do conteúdo semântico abranger o fato em questão. Nesses casos, há, portanto, a pretensão de aplicar a norma a situações que não correspondem a esse sentido literal possível, o que é absolutamente vedado.³⁶³

Para exemplificar, oportuno retornar ao caso exposto nas considerações introdutórias deste trabalho, em que a 2ª Turma do STJ decidiu que ensejaria a obrigação de recolhimento de ISS a realização das atividades de “fiel conferência” e “envelopamento com cédulas” desempenhadas por empresa atuante no setor de transporte de bens e valores e faturadas separadamente. Tais atividades não estavam listadas no rol de serviços tributáveis anexo à Lei Complementar n. 56/87, vigente à época, mas a Corte entendeu que seria viável a tributação desses serviços como resultado de uma interpretação extensiva, eis que constatada uma semelhança que levava à inserção do fato no texto legal.³⁶⁴ O dispositivo legal em questão, cuja “interpretação extensiva” ensejou a tributação das atividades mencionadas, era o item 59 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 56/87, que descrevia o serviço de “Transporte, coleta, remessa ou entrega de bens ou valores, dentro do território do município”.

³⁶² ÁVILA, H., 2016, p. 484.

³⁶³ Idem, 2012, p. 521.

³⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 707.778/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma, julgado em 08/03/2016, *DJe*, 17 mar. 2016a.

Neste caso, em que pese a Corte tenha reconhecido a impossibilidade de tributação pelo uso da analogia, é possível notar que não foi outro o procedimento adotado no julgamento. Com efeito, mesmo tendo sido designada “interpretação extensiva”, não foi essa a técnica adotada pela Corte. Isso porque se decidiu pela incidência da norma tributária a situações que estão fora do âmbito do significado literal possível do dispositivo interpretado. O texto do item 59 da lista anexa à Lei Complementar n. 56/87 não possui qualquer potencialidade semântica de se referir às atividades de “fiel conferência” e “envelopamento com cédulas”, e mesmo a opção pelo conteúdo de significado mais abrangente do enunciado legal não abarca essas hipóteses fáticas. Ademais, a expressa referência à característica da *semelhança* tampouco pode ser ignorada. Os fatos em análise no caso foram considerados efetivamente *diferentes* da hipótese de incidência, mas relevantemente *semelhantes*, ensejando a sua submissão ao conteúdo da norma. Tal proceder não é associado à interpretação extensiva, mas sim à analogia, o que não poderia ter sido feito.

4.3.6 Planejamento tributário e qualificação

Por fim, cabe analisar o tema da extensão da regra de proibição de analogia no que diz respeito à qualificação e requalificação de atos praticados no contexto de um planejamento tributário. Becho bem assevera que o tema das lacunas normativas no Direito Tributário guarda profunda relação com as estruturas de planejamento tributário, visto que é a partir do conhecimento do âmbito de aplicabilidade das normas tributárias que se busca uma composição organizacional voltada a diminuir a carga fiscal incidente.³⁶⁵

Na particularidade de tais casos, o tema da analogia tangencia a qualificação jurídica dos fatos analisados. Importante salientar, de início, que a qualificação é uma operação que ocorre no contexto da aplicação das normas, ocorrendo posteriormente à etapa interpretativa, e tendo como objeto os fatos, e não a lei.³⁶⁶ A qualificação e a interpretação são, portanto, fases distintas de uma operação jurídica voltada a atribuir o efeito jurídico de um fato determinado.³⁶⁷ Essa etapa de qualificação, portanto, assume especial importância na atividade da aplicação, visto que a conclusão sobre a subsunção ou não do fato à norma decorre diretamente do juízo feito na qualificação desses fatos.

Isso se torna ainda mais relevante para o tema do planejamento tributário. Já é habitual a constante busca por diferentes estruturas empresariais voltadas à redução de encargos

³⁶⁵ BECHO, 2015, p. 160.

³⁶⁶ TORRES, 2004, p. 214.

³⁶⁷ ÁLVARES, 2010, p. 147.

tributários por parte dos contribuintes. O escopo dessas práticas é a configuração de uma situação diversa daquela prevista na hipótese de incidência das normas que instituem dever de pagar tributos.

As autoridades administrativas fiscais, no entanto, entendem que os contribuintes possuem limites no exercício de sua liberdade de conformação e atuação, e estipulam uma série de elementos que são tratados como indícios de que esses limites foram extrapolados. Tais indícios são aferidos em circunstâncias como a proximidade da realização dos atos, os sujeitos que os praticam, o propósito pelo qual foram desempenhados, entre outros. A partir da apuração desses elementos, as autoridades fiscais realizam uma requalificação dos atos realizados pelos contribuintes, resultando na incidência das normas tributárias.

O art. 116, parágrafo único, do CTN é voltado exatamente a esse aspecto da fiscalização, permitindo que a autoridade administrativa desconsidere atos praticados pelo contribuinte em determinadas circunstâncias.³⁶⁸ O dispositivo em questão é bastante controverso, tendo sido objeto de diversas críticas. Parte da doutrina sustenta a sua completa incompatibilidade com a ordem jurídica inaugurada pela Constituição Federal de 1988,³⁶⁹ motivo pelo qual sua constitucionalidade é questionada perante o STF.³⁷⁰ Afora isso, parte da doutrina compreende que se trata de enunciado sem eficácia normativa, visto que jamais foi editada a lei ordinária que deveria dar-lhe regulamentação. Por tais motivos, esse dispositivo não é usualmente invocado pela autoridade fiscal em suas autuações e decisões administrativas de requalificação dos atos realizados pelos contribuintes. Em vez disso, o fisco opta por caminho alternativo, embasando suas decisões em diversas doutrinas a respeito de abuso de direito e de formas jurídicas ou falta de propósito negocial e motivação extratributária, bem como em dispositivos do Código Civil. Com isso, alcança a mesma consequência prática a que se chegaria pelo uso do art. 116, parágrafo único.³⁷¹

³⁶⁸ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. 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 [...]

³⁶⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade à Luz da Segurança Jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 119, ago. 2005. p. 120-134.

³⁷⁰ ADI 2446, Rel. Min.^a Carmen Lúcia

³⁷¹ BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento Tributário e Autonomia Privada. *Série Doutrina Tributária*, v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 298-299.

Veja-se, por exemplo, o caso do Acórdão 2301-004.133, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).³⁷² Naquela oportunidade, o órgão fracionário do Conselho analisou situação em que o sujeito passivo da autuação, Banco Votorantim, havia pago gratificações a seus administradores por meio de distribuição de lucros de pessoa jurídica diversa, integrante do grupo econômico Votorantim Corretora S.A., da qual era acionista a pessoa jurídica Evo Participações Ltda., cujos sócios eram os administradores destinatários das gratificações. A autoridade administrativa entendeu que, em que pese tenha sido formalizada uma complexa estruturação societária com a finalidade de implementar a referida remuneração, a contratação dos administradores teria, na realidade, ocorrido diretamente entre as pessoas físicas e a instituição financeira, de modo que os atos realizados pela empresa contribuinte para qualificar juridicamente os pagamentos realizados teriam violado o art. 187 do Código Civil. Em decorrência disso, foi requalificado o ato em análise, atribuindo-lhe efeitos tributários diversos, no sentido de que incidiria o dever de recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento.

Apesar disso, vale mencionar que existem casos julgados pelo CARF em que se adota posição diversa, no sentido de que o art. 116, parágrafo único, seria plenamente eficaz, visto que o Decreto n. 70.235/72 realizaria a função regulamentadora necessária.³⁷³

Seja como for, a despeito do embasamento indicado pela autoridade fiscal para a realização de suas autuações, convém mencionar a relação que esses fatos possuem com a analogia. É patente que a tributação como resultado do emprego da analogia é vedada no ordenamento jurídico brasileiro. Ocorre, todavia, que a atividade realizada pela autoridade fiscal é, alegadamente, a mera aplicação das normas existentes aos casos cabíveis, quando os atos praticados pelos contribuintes demonstrarem indícios de irregularidade e demandarem uma requalificação jurídica. Verifica-se, portanto, que existem duas situações. De um lado, há o legítimo exercício da prerrogativa de requalificação dos atos do contribuinte para fazer incidir a norma tributária cabível em situações de abuso, e, de outro lado, a realização de uma analogia “inversa”: em vez de se aplicar a norma a um fato que não se subsume à sua hipótese de incidência, requalifica-se o fato de modo a incluí-lo no âmbito de aplicação da norma. Essa segunda hipótese não é permitida. A questão é definir qual o elemento de distinção que indica quando ocorre uma ou outra situação.

³⁷² CARF, Acórdão 2301-004.133, Processo n. 16327.721628/2011-61, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Mauro José Silva, julgado em 10/09/2014.

³⁷³ CARF, Acórdão 1201-001.359, Processo n. 16327.720692/2011-24, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Marcelo Cuba Neto, julgado em 04/02/2016.

Entende-se que o uso legítimo da prerrogativa de requalificação dos atos do contribuinte encontra seu limite no âmbito de liberdade da sua autonomia privada. Assim sendo, a verificação do que o contribuinte pode ou não pode fazer em seus atos de estruturação e organização individual é essencial para a aferir se a autoridade fiscal poderá desconsiderar os atos praticados e aplicar a norma tributária.

No presente trabalho, entende-se, na forma do magistério de Derzi,³⁷⁴ que o sistema brasileiro não possui uma regra geral antielisiva. É vedada ao contribuinte, por conseguinte, apenas a pretensão de redução ilícita da carga tributária, inexistindo proibição à realização voluntária de procedimento lícito cujo resultado não integra os pressupostos para a incidência tributária.³⁷⁵

Dessa forma, a requalificação de atos de planejamento tributário lícitamente realizados – ou seja, sem que tenha havido economia fraudulenta de tributos – se equipara à tributação por analogia. Portanto, se um determinado ato é *validamente* realizado, sem violar qualquer tipo de regra de limitação do exercício da autonomia privada e sem incorrer em nenhuma ilicitude, não pode o fisco pretender requalificá-lo para fazer incidir a norma fiscal apenas com a finalidade de colmatar a lacuna normativa tributária por meio transversal.³⁷⁶

4.4 DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO DE PROIBIÇÃO DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nos itens anteriores (4.1, 4.2 e 4.3), analisou-se: (i) a previsão e o cabimento do uso da analogia no âmbito do Direito Tributário; (ii) a incompatibilidade parcial da analogia com o Direito Tributário, bem como os fundamentos para sua vedação; e (iii) a extensão da proibição de analogia, a partir do exame tópico de diferentes enfoques de aplicação.

Assim, com base no que foi apurado, viu-se que a proibição de analogia no Direito Tributário constitui uma regra eminentemente protetiva em benefício do cidadão, eis que resulta diretamente da eficácia dos princípios limitadores do poder de tributar. Por esse motivo, sua eficácia abrange diferentes situações em que se pretenda a aplicação analógica de normas que impõem uma situação desfavorável ao particular.

Por outro lado, a vedação ao uso da analogia, justamente em razão de seu caráter protetivo, não se refere a situações em que a integração analógica seja empregada para colmatar uma lacuna normativa em benefício do cidadão. A exemplo disso, pode-se citar o

³⁷⁴ Nota de atualização em BALEEIRO, 2015, p. 1107.

³⁷⁵ BOZZA, 2015, p. 250.

³⁷⁶ ÁLVAREZ, 2010, p. 149.

clássico posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito da correção monetária incidente sobre a restituição de indébito tributário. Ante a inexistência de uma norma que estabelecesse índice de correção monetária dos créditos restituíveis do contribuinte que efetuou pagamento indevido ou a maior, a Corte decidiu que deveria ser aplicada analogicamente a correção estipulada pela Lei n. 4.357/64, art. 7º, § 3º, prevista para atualização de depósitos de débitos fiscais que estivessem sendo contestados pelos contribuintes.³⁷⁷ Em julgado semelhante anterior, aliás, a 1ª Turma do Supremo chegou a ressaltar que a aplicação analógica da norma que previa critério de correção a caso diferente, mas semelhante, seria necessária, ante a *obrigatoriedade* de emprego da analogia favorável ao contribuinte.³⁷⁸

Assim, a define-se que a analogia é método de integração do Direito existente e permitido no Direito Tributário. A proibição de uso da analogia do art. 108, § 1º, do CTN é uma regra que consolida os princípios constitucionais de proteção ao contribuinte, motivo pelo qual seu âmbito de abrangência diz respeito apenas às situações em que o seu emprego tenha como objeto normas que resultem na exigência de tributos, cobrança de multas e imposição de deveres instrumentais. A vedação ao uso da analogia, portanto, não abrange situações em que a analogia seja utilizada favoravelmente ao cidadão-contribuinte, se verificados seus requisitos.

³⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 81412, Rel. Min. Antonio Neder, 1ª Turma, julgado em 12/02/1980, *DJ*, 07 mar. 1980.

³⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 80744, Rel. Min. Antonio Neder, 1ª Turma, julgado em 09/08/1977, *DJ*, 26 ago. 1977.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve início a partir de uma premissa fundamental: a compreensão da *analogia* passa, necessariamente, pela análise e pela definição da *interpretação*, da *integração* e da *aplicação* no Direito, visto que se trata de conceitos que compõem o contexto em que ela se realiza, compreendendo as atividades que a ela se relacionam.

Tal premissa serviu de parâmetro para a realização do objetivo principal deste estudo: a análise e a compreensão a respeito da realização e dos limites da analogia no Direito Tributário. A importância dessa distinção conceitual para o Direito Tributário é especialmente relevante na medida em que se trata de ramo jurídico que possui um âmbito de vedação da analogia. Por conta disso, para compreender até onde a analogia pode ou não ser utilizada foi necessário determinar o que ela *é*, mas também o que ela *não é*; qual o *momento* em que ela se realiza, mas também o que se realiza *antes dela*; e quais são os fundamentos que *legitimam* o seu uso, bem como aqueles que o *impedem*.

Assim, é possível elencar os seguintes resultados da análise realizada:

1. A *interpretação*, enquanto atividade, é um processo que tem como objeto os dispositivos textuais presentes na Constituição Federal, na legislação e nas disposições infralegais, e como resultado a norma. Ela se realiza, inicialmente, por meio de uma etapa de descrição de significado dos enunciados interpretados, e, posteriormente, por uma etapa de escolha de um significado.

1.1. O limite da atividade interpretativa é o *sentido literal possível* dos dispositivos interpretados, ou seja, o âmbito de significação que se pode associar às expressões utilizadas na redação do texto normativo. A interpretação não pode levar a uma escolha de significado que não seja compatível com o núcleo mínimo de sentido dos enunciados interpretados.

1.2. A *norma* é o resultado da interpretação, e decorre da escolha do significado que será dotado de força cogente na interpretação do texto da Constituição, lei ou dispositivo infralegal.

2. Tendo como parâmetro o significado literal *prima facie* dos dispositivos constitucionais, legais ou infralegais, a interpretação pode se dar de forma *ratificadora* ou *modificadora*.

2.1. *Ratificadora* é a forma de interpretação em que são adotadas técnicas interpretativas que conduzem à escolha do significado *prima facie* do dispositivo na formação da norma, tendo por resultado uma ratificação desse significado no

conteúdo normativo. Destaca-se a *interpretação literal* como resultado dessa opção.

2.2. *Modificadora* é a forma de interpretação em que são adotadas técnicas que conduzem à opção por um significado de maior ou menor abrangência do que a aceção literal *prima facie* do dispositivo interpretado, tendo por resultado uma modificação desse significado no conteúdo normativo. Destacam-se a *interpretação extensiva*, em que se opta por um significado tendencialmente mais amplo dentro do sentido literal possível e resultando na formação de uma norma de conteúdo mais abrangente, e a *interpretação restritiva*, em que se opta por um significado mais limitado, resultando num conteúdo normativo mais específico.

3. A *aplicação* é uma atividade que envolve o emprego de uma norma a um dado caso concreto, ensejando a implementação de seus efeitos jurídicos. O objeto da aplicação é a norma que resultou da interpretação, e sua realização envolve um problema de subsunção, com a qualificação jurídica de um caso particular para averiguar seu enquadramento e compatibilidade com a hipótese normativa.

4. A *integração* é a atividade de preenchimento de lacunas no Direito, assim entendidas como as incompletudes no sistema jurídico, e que se consubstanciam na forma de situações concretas para as quais não há um regramento jurídico, mas que demandam uma resolução.

5. Os principais meios de colmatação das lacunas no Direito são o uso do *argumento a contrario na variante produtiva* e o emprego da *analogia*.

6. A *analogia* é uma técnica de integração do Direito por meio da qual se aplica uma norma a um caso que não está abrangido pelo seu âmbito de incidência. A lacuna, portanto, é preenchida por meio da aplicação da norma a despeito do caso concreto não se subsumir à sua hipótese normativa.

6.1. Os requisitos para utilização da analogia são: (i) a constatação da efetiva ocorrência da lacuna; (ii) a existência de uma relação de semelhança relevante entre a situação que configura a hipótese normativa e o caso não regulado; e (iii) a inexistência de proibição ao emprego dessa técnica de integração.

6.2. A relação de *semelhança relevante* não se confunde com *identidade*. Ao passo que a identidade implicaria a subsunção do caso à norma, a semelhança relevante trata de uma situação em que os casos confrontados são essencialmente diferentes, mas demandam a igualdade de tratamento jurídico.

6.3. Essa relação de semelhança relevante é aferida utilizando-se a *ratio legis* como parâmetro. Uma situação pode ser considerada semelhante a outra se, tendo em conta a sua teleologia, constata-se que a finalidade geral a ser promovida pela norma será atendida em maior grau se ela for aplicada ao caso lacunoso.

7. A analogia é uma técnica de integração prevista expressamente no ordenamento jurídico brasileiro, em disposição geral sobre a integração no Direito (art. 4º da LINDB), sendo válida e passível de utilização também no Direito Tributário, em razão da disposição particular voltada especificamente a essa seara do Direito (art. 108, inciso I, do CTN).

8. Existe, no entanto, um âmbito de *incompatibilidade* entre o Direito Tributário e o uso da analogia. Essa incompatibilidade decorre do fato de que a forma como a analogia é realizada – mediante a aplicação de uma norma a um caso que não se subsume à sua hipótese normativa – colide com a eficácia de determinados princípios constitucionais de proteção ao cidadão-contribuinte.

8.1. A *Legalidade* obsta o emprego da analogia na medida em que determina que a tributação deve ocorrer dentro dos limites do que é instituído por meio de lei, impedindo que a obrigação tributária seja aplicada fora do âmbito do que foi legalmente instituído. O emprego da analogia no Direito Tributário implicaria a imposição do dever de pagar tributos a situações que estão fora do âmbito de incidência das normas que decorreram da interpretação da lei tributária

8.2. A *Tipicidade* impede o uso da analogia na medida em que determina que os aspectos constitutivos da hipótese de incidência tributária devem estar descritos e identificados na lei instituidora, vedando sua imposição sobre situações diversas. Se utilizada, a analogia levaria à aplicação da norma tributária a fatos distintos daqueles delineados na hipótese de incidência, exigindo tributo sobre situações cujas características diferem da descrição conceitual da obrigação tributária.

8.3. A *Segurança Jurídica* inibe a utilização da analogia na medida em que determina um dever de promoção de um estado de coisas em que ao cidadão-contribuinte seja viabilizada a cognoscibilidade quanto ao regramento normativo aplicável a um dado caso, a confiabilidade com relação às consequências atuais de atos praticados no passado e a calculabilidade com relação ao que resultará de fatos ocorridos no presente.³⁷⁹ A aplicação analógica de normas tributárias traz um déficit para essas três dimensões da Segurança Jurídica, visto que acarreta a

³⁷⁹ ÁVILA, H., 2016, p. 140-144.

atribuição de uma consequência jurídica determinada a um fato que não se subsume à norma que prevê e institui determinado regramento, em prejuízo da capacidade de conhecimento das consequências jurídicas de atos praticados a qualquer tempo, seja para antever suas repercussões futuras, seja para confiar na certeza dos resultados de atos passados

8.4. O *Princípio Democrático* inviabiliza a analogia na medida em que determina que os cidadãos serão tributados estritamente na proporção do que se autoimpuseram a partir da atuação de seus representantes eleitos – a quem incumbe a instituição de tributos. A possibilidade de emprego da analogia resultaria na aplicação do conteúdo normativo do dever de pagar tributos em desacordo com os limites de tributação decididos e aprovados pela coletividade dos contribuintes por meio de seus representantes.

9. A analogia é, portanto, parcialmente vedada no Direito Tributário. Essa vedação resulta da primazia dos princípios de proteção dos cidadãos-contribuintes (Legalidade, Tipicidade, Segurança Jurídica e Princípio Democrático) sobre os princípios que fundamentariam e demandariam a aplicação analógica de normas que instituem obrigações tributárias (Igualdade e Capacidade Contributiva).

9.1. A regra de proibição da analogia que decorre da interpretação do art. 108, § 1º, do CTN é a consolidação dessa primazia, vedando o emprego da analogia quando isso resultar na *exigência de tributos*.

9.2. A aplicação analógica de normas que instituem obrigações tributárias também é obstada pelo fato de que a finalidade de arrecadação não é critério idôneo para aferição da semelhança relevante.

10. Por decorrer da eficácia de princípios de proteção do contribuinte, a vedação da analogia no Direito Tributário não se limita ao emprego de normas que impõem um dever de pagar tributo, tendo abrangência sobre as demais situações em que o uso dessa técnica de integração resulte numa imposição desfavorável ao cidadão.

10.1. Por esse motivo, a proibição ao emprego da analogia também veda a sua utilização para normas que estabelecem *sanções tributárias* e *obrigações acessórias*.

10.2. No caso das *sanções tributárias*, o emprego da analogia é proibido em razão da aplicabilidade, à relação jurídica sancionadora fiscal, das garantias que limitam o exercício do poder de tributar, bem como da eficácia das normas gerais limitadoras do exercício de toda e qualquer forma de poder punitivo.

10.3. No caso das *obrigações acessórias*, o uso da analogia é vedado, de um lado, pela carência de semelhança relevante entre o caso lacunoso e a hipótese normativa, visto que os casos que não se subsumem à norma instituidora da obrigação acessória não possuem relação com a informação cujo conhecimento ela se presta a viabilizar. De outro lado, a aplicação analógica de obrigações acessórias implicaria a imposição do conseqüente normativo sancionatório pelo seu descumprimento, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

11. No entanto, em razão de se tratar de um preceito decorrente da eficácia de normas voltadas a resguardar a situação do contribuinte, a proibição ao uso da analogia não se refere a situações em que o uso da analogia resulta em cenário favorável ao cidadão, se os demais requisitos para emprego dessa técnica de integração forem devidamente constatados.

12. Por esse motivo, a proibição do emprego da analogia não veda a sua utilização para normas que estabelecem *isenções fiscais*. Em primeiro lugar, porque necessidade de *interpretação literal* dos dispositivos que as instituem (art. 111, II, do CTN) não acarreta uma vedação ao uso da analogia, e, em segundo lugar, porque, no caso das isenções, os princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva não conflitam com os princípios de proteção e resguardo do contribuinte, de modo que a aferição da semelhança relevante entre o caso que se subsume à norma isentiva e o caso lacunoso dever ser considerada fundamento idôneo para a aplicação analógica.

13. A vedação da analogia no Direito Tributário traz como consequência a necessidade de integração das lacunas por meio do argumento *a contrario* na variante produtiva, levando à criação de uma norma implícita que dá ao caso lacunoso tratamento jurídico diverso daquele previsto na norma original que resultou da etapa de interpretação.

14. Por outro lado, a proibição da analogia no Direito Tributário não constitui proibição de uma interpretação extensiva das leis tributárias, mas esta deve ser realizada dentro dos limites da atividade interpretativa, observando-se o limite do sentido literal possível dos dispositivos interpretados.

REFERÊNCIAS

ALCHOURRÓN, CARLOS; BULYGIN, EUGENIO. *Introducción a la metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1987.

ALEXY, ROBERT. *Teoria Discursiva do Direito*. Tradução Alexandre Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

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.

ANDRADE, JOSÉ MARIA ARRUDA DE. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.

ATALIBA, GERALDO. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ATIENZA, MANUEL. *Sobre la analogia en el Derecho: ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*. Madrid: Civitas, 1986.

_____. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. Cidade do México, 2005.

_____. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Trotta, 2013.

AUGUSTO FILHO, JOÃO. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979.

ÁVILA, ANA PAULA OLIVEIRA. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do art. 27 da Lei n. 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, HUMBERTO. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, agosto 2001.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 29, São Paulo, 2013.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015a.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015b.

_____. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015c.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEEIRO, ALIOMAR. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Mizabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Direito Tributário brasileiro*. 13. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BASTOS, CELSO RIBEIRO. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BECHO, RENATO LOPES. *Lições de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. As multas tributárias e princípio do não-confisco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 36, 2016.

BECKER, ALFREDO AUGUSTO. *Teoria geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BELVEDERE, ANDREA. Interpretazione estensiva e analogia: alcune considerazioni. In: *Diritto Privato*, Padova: Cedam, 2002.

BOBBIO, NORBERTO. *L'analogia nella logica del Diritto*. Torino: Memorie dell' Instituto Giuridico, Serie II, Memoria XXXVI, 1938.

_____. Analogia. In: *Contributi a un dizionario giuridico*. Torino: Giappichello, 1994.

_____. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução Márcio Pugliesi e Edson Bini. São Paulo: Ícone, 2006.

_____. *Teoria geral do Direito*. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BORGES, JOSÉ SOUTO MAIOR. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOZZA, FÁBIO PIOVESAN. Planejamento Tributário e Autonomia Privada. *Série Doutrina Tributária*, v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRASIL. Lei 5.172 (Lei Ordinária) de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *DOFC*, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Pet 7.203/PE, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, 3ª Seção, DJe, 11 out. 2011c.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1089952/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe, 08 abr. 2011d.

_____. Superior Tribunal de Justiça. MS 26969, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe, 12 dez. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1497624, Rel. Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe, 03 fev. 2015a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1546114/ES, Rel. Ministro Paulo De Tarso Sanseverino, 3ª Turma, DJe, 23 nov. 2015b.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 707.778/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma, julgado em 08/03/2016, DJe, 17 mar. 2016a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 70.469, Rel. Ministro Nilson Naves, 3ª Turma, DJ, 16 jun. 1997.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 191.393/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, 3ª Turma, DJe, 29 out. 2001a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 250387/AL, Rel. Ministro Franciulli Neto, 2ª Turma, DJe, 09 abr. 2001c.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 526.245/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 28/10/2003, DJe, 1º mar. 2004a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 526.245/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 28/10/2003, DJ, 01 mar. 2004b.

_____. Superior Tribunal de Justiça. HC 158.525/SP, Rel. Ministro Felix Fischer, 5ª Turma, DJe, 24 maio 2010a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1177453/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, DJe, 30 set. 2010b.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1089952/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, julgado em 05/04/2011, DJe, 08 mar. 2011a.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 79.073, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, 1ª Turma, DJ, 27 set. 1974.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 80744, Rel. Min. Antonio Neder, 1ª Turma, julgado em 09/08/1977, DJ, 26 ago. 1977.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 81412, Rel. Min. Antonio Neder, 1ª Turma, julgado em 12/02/1980, DJ, 07 mar. 1980.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 134509, Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ, 13 set. 2002a.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 286, Rel. Min. Maurício Corrêa, Plenário, DJ, 30 ago. 2002b.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 134509, Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ, 13 set. 2002c.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ, 14 fev. 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJ, 02 jun. 2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 129930, Relator: Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 16-08-1991 e RE 504615 AgR, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJe, 19 maio 2011b.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 4294 AgR, Relator: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe, 05 set. 2016b.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 330817, Relator: Min. Dias Toffoli, Plenário, 08-03-2017.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Apelação Cível n. 97.03.085486-9, Rel. Des. Souza Pires, 4ª Turma, DJe, 09 nov. 2001b.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação Cível n. 473357/PE, Rel. Des. Francisco Barros Dias, 2ª Turma, DJe, 20 maio 2010c.

BUSTAMANTE, THOMAS DA ROSA DE; ALVES, HENRIQUE NAPOLEÃO. A interpretação literal no Direito Tributário: uma proposta para o art. 111 do CTN. In: ÁVILA, HUMBERTO (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

CALVO ORTEGA, RAFAEL. *Curso de Derecho Financiero – Derecho Tributario (Parte General)*, v. 1. 8. ed. Madri: Civitas, 2004.

CAIANI, LUIGI. Analogia (teoria generale). In: *Enciclopedia del Diritto*. v. 2. Milano: Giuffrè, 1958.

CANALE, DAMIANO; TUZET, GIOVANNI. Analogy and Interpretation in Legal Argumentation. In: RIBEIRO, HENRIQUE JALES. *Systematic Approaches to Argument by Analogy*. New York: Springer, 2014.

CANARIS, CLAUS-WILHELM. De la manière de constater et de combler les lacunes de la loi en Droit allemand. In: PERELMAN, CHAIM (Org.). *Le problème des lacunes en Droit: essai de synthèse*. Bruxelles: Emile Bruylant, 1968.

_____. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Tradução A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

CARCATERRA, GAETANO. L'argomento a contrario. In: CASSESE, SABINO (Org) et al. *L'unità Del Diritto*. Massimo Severo Giannini e La teoria giuridica. Bologna: Il Mulino, 1994.

CARNELUTTI, FRANCESCO. *Teoria Generale del Diritto*. Roma: Foro Italiano, 1951.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CERDA, JULIO LOPES DE LA. Las Normas Penales No Pueden Interpretarse Extensivamente. *Revista de La Escuela Nacional de Jurisprudencia*, n. 15, México, 1942.

CHIASSONI, PIERLUIGI. *La giurisprudenza civile: metodi d'interpretazione e tecniche argomentative*. Milano: Giuffrè, 1999.

_____. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007.

CONTE, AMEDEO GIOVANNI. Ricerche in tema d'interpretazione analogica. *Pubblicazioni della Università di Pavia: Studi nelle scienze giuridiche e sociali*, 36, 1957.

CORNELL, DRUCILLA. *The Philosophy of the Limit*. New York: Routledge, 1992.

COSSIO, CARLOS. *La plenitud del orden jurídico y la interpretación judicial de la ley*. Buenos Aires: Losada, 1939.

COSTA, MOACIR LOBO DA. Da analogia no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 35, jan-mar. 1954.

COUTO E SILVA, ALMIRO DO. *Conceitos fundamentais do Direito no Estado constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

D'ALMEIDA, LUÍS DUARTE; MICHELON, CLÁUDIO. The Structure of Arguments by Analogy in Law. *Argumentation*, 10 set. 2016.

DICIOTTI, ENRICO. *L'ambigua alternativa tra Cognitivismo e Scetticismo Interpretativo*. Siena, [S.n.], 2003.

DWORKIN, RONALD. On Gaps in the Law. In: MACCORMICK, NEIL; AMSELEK, PAUL (Orgs.). *Controversies About Law's Ontology*. Edinburgh: University Press, 1991.

ENGISCH, KARL. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

FALCÃO, AMILCAR DE ARAUJO. Interpretação e integração da lei tributária. *Revista de Direito Administrativo*, v. 40, jan. 1955.

FERRAZ JR., TÉRCIO SAMPAIO. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GADAMER, HANS-GEORG. *Verdad y método*. v. I. Salamanca: Sígueme, 1999.

GAFFURI, GIANFRANCO. *Diritto Tributario – parte generale a parte speciale*. 7. ed. Padova: Cedam, 2012.

GARCIA AMADO, JUAN ANTONIO. Sobre el argumento *a contrario* en la aplicación del derecho. *Cuadernos de Filosofía Del Derecho*, 24, Doxa, 2001.

GARFIAS, IGNACIO GALINDO. Interpretación e integración de la ley. *Serie Estudios Juridicos*, n. 38. Ciudad de Mexico: UNAM, 2006.

GÉNY, FRANÇOIS. *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif: essai critique*. v. II. Paris: Librairie Generale de Droit et Jurisprudence, 1919.

GIANFORMAGGIO, LETIZIA. *Studi sulla giustificazione giuridica*. Torino: Giappichelli, 1986.

_____. Lógica y argumentación en la interpretación jurídica. *Doxa*, v. 4, 1987.

GIANNINI, ACHILLE DONATO. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 1951.

_____. La interpretación y la integración de las leyes tributarias. *Hacienda Pública Española*, n. 86, 1984.

GRAU, EROS ROBERTO. *Por que tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 7. ed. refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2016.

GUASTINI, RICCARDO. Antinomias y Lagunas. *Jurídica: Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, v. 29, n. 199, [S.d.].

_____. *Estudios sobre la interpretación jurídica*. Ciudad de Mexico: UNAM, 1999.

_____. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011a.

_____. Introdução a la teoria de la interpretación. In: POZZOLO, S.; ESCUDERO, R. (Org). *Disposición vs. Norma*. Palestra Editorias: Lima, 2011b.

_____. *Le Fonti del Diritto*, Fondamenti Teorici, Milano, 2010

HAGE, JAAP. The Logic of Analogy in the Law. *Argumentation*, v. 19, Issue 4, November 2005.

HART, HERBERT LIONEL ADOLPHUS. *The Concept of Law*. Oxford: Clarendon Press, 2012.

HORVATH, ESTEVÃO. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, HANS. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KLOOSTERHUIS, HARM. Analogy Argumentation in Law: a Dialectal Perspective. *Artificial Intelligence and Law*, n. 8, 2000.

KOPTEV, ALEXANDR; LASSARD, YVES. The Enactments of Justinian: the Digest or Pandects. Book IX. In: *Iustinianus Project* [SCOTT, S. P. *The Civil Law*, III-IV, Cincinnati, 1932], [S.n: ca. 2000]. Disponível em: <http://droitromain.upmf-grenoble.fr/Anglica/D9_Scott.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

LARENZ, KARL. *Metodologia da ciência do Direito*. Tradução José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

LEIBNIZ, GOTTFRIED WILHELM. *Discourse on Metaphysic*. Chicago: Open Court, 1902.

MACHADO, HUGO DE BRITO. Obrigação tributária acessória e abuso do poder dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, set. 1997.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARINONI, LUIZ GUILHERME; MITIDIERO, DANIEL; ARENHART, SERGIO CRUZ. *Novo Curso de Processo Civil: teoria do processo civil*, 2. ed. v. 1. São Paulo: RT, 2015,

MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade à Luz da Segurança Jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 119, ago. 2005.

MASINA, GUSTAVO. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MATTOS, FRANCISCO SOUZA. A interpretação da lei tributária e a analogia. *Revista de Direito Administrativo*, v. 21, jul/set. 1959.

MAXIMILIANO, CARLOS. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MITIDIERO, DANIEL. *Precedentes: da persuasão à vinculação*. Porto Alegre: RT, 2016.

MORAES, OSWALDO DE. *Analogia no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1965.

NOGUEIRA, RUY BARBOSA. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965.

_____. *Direito Financeiro: curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1971.

_____. Fato gerador e integração por analogia. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 3, 1983.

OLIVEIRA, GUSTAVO. O uso da analogia e da interpretação extensiva do Direito Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 61, mar-abr. 2005.

ORTEGA, MANUEL SEGURA. El problema de las lagunas en el derecho. *Anuario de Filosofía del Derecho*, VI, 1989.

PAFFARINI, Jacopo. O Sistema de Fontes do Direito e a Linguagem Normativa - Uma Reflexão sobre a Assimetria Entre Propostas Legislativas e Aplicação. *Revista NEJ - Eletrônica*, Vol. 18, n. 3, set-dez 2013

PAULSEN, LEANDRO. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAVČNIK, MARIJAN. Questioning the Nature of Gaps in the Law. *i-lex*. Scienze Giuridiche, Scienze Cognitive e Intelligenza artificiale, Rivista quadrimestrale, n. 16, 2012.

PECZENIK, ALEXANDER. *On Law and Reason*. New York: Springer, 2008.

PERELMAN, CHAIM. *Le problème des lacunes en Droit: essai de sythèse*. Bruxelles: Emile Bruylant, 1968.

PICARDI, NICOLA. O código de processo civil brasileiro: origem, formação e projeto de reforma. *Revista de Informação Legislativa*, v. 48, n. 190, abr./jun. 2011.

POSNER, RICHARD ALLEN. Legal Reason: the Use of Analogy in Legal Argument. *Cornell Law Review*, v. 91, Issue 3, 2006.

ROLAND, JON. The Laws of Twelve Tables: Table I. *Constitution Society*, San Antonio, [2016]. Disponível em: <http://www.constitution.org/sps/sps01_1.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

SCHAUER, FREDERICK. *Playing by the Rules: a Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon, 2002.

SCHOUERI, LUIS EDUARDO. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SERPA LOPES, MIGUEL MARIA. *Comentário teórico e prático da Lei de Introdução ao Código Civil*. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho Editoria, 1943.

SILVING, HELEN. Analogy and Extensive Interpretation. *Revista Jurídica de la Universidad de Puerto Rico*, v. 36, n. 2, 1967.

SOUSA, RUBENS GOMES DE. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

STONE, MARTIN. Focalizando o Direito: o que a interpretação jurídica não é. In: MARMOR, ANDREI (Org). *Direito e interpretação*. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

TARELLO, GIOVANNI. *L'interpretazione della legge*. Milano: Giuffrè, 1980a.

_____. Preliminari a una teoria dell'interpretazione giuridica. In: GARCIA, FAUSTO RODRIGUEZ (Org). *Estudios en Honor del Doctor Luis Recanès Siches*. UNAM, 1980b.

TENÓRIO, OSCAR. *A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.

TIPKE, KLAUS. Limites da Integração em Direito Tributário. *Direito Tributário Atual*, v. 3, 1983.

_____. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente reeditada, de Luiz Dória Furquim. v. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, RICARDO LOBO. A proibição de analogia no direito tributário. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 43, 1991.

_____. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, jan-mar. 2004.

_____. *Normas de interpretação e integração no direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2016.

VELLOSO, ANDREI PITTEN. Analogia e isonomia no direito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 62, maio-jun. 2005.

_____. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELLUZZI, VITO. Scetticismo Interpretativo Moderato e Argomenti Dell' Interpretazione. *Diritto e Questioni Pubbliche*, n. 5, 2005.

_____. La distinzione tra analogia giuridica e interpretazione estensiva. In: MANZIN, MAURIZIO (Org). *Interpretazione giuridica e retorica forense*. Milano: Giuffrè, 2006.

VIDAL, ISABEL LIFANTE. Interpretación jurídica. In: *Encyclopedia de Filosofia y Teoria del Derecho*, v. 2, 2015.

WARAT, LUIS ALBERTO. *Mitos e teorias na interpretação da lei*. Porto Alegre: Síntese, 1979.

WROBLEWSKI, JERZY. Transparency and Doubt: Understanding and Interpretation in Pragmatics in Law. *Law And Philosophy*, n. 7, 1988.

_____. Problems Related to the One Right Answer Thesis. *Ratio Juris*, v. 2, n. 3, December 1989.

_____. Los lenguajes del discurso juridico. *Cuadernos del Instituto de Investigaciones Juridicas*, v. 14, 1990.

XAVIER, ALBERTO. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.

ZITELMANN, ERNST. Las lagunas del Derecho. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, v. 70, 1922.