

*N.R.: O acórdão do MI 107-3-DF veio a ser publicado no D.J. 21.09.90, cuja íntegra se encontra nesta edição.

- (15) MI 191-0-RJ, D. J. 1.º 02.90, p. 280.
(16) MI 42-5-DF, Rel. Min. Moreira Alves, D. J. 7.02.90, p. 507. Sobre o MI 107-3-DF, v. nota 10 supra.
(17) *Idem*.
(18) D. J. 20.04.90, p. 3047.
(19) MI 7-AM, RTJ 126/871.
(20) MI 85-9-SE, D. J. 8.11.89, p. 16789.
(21) MI 171-5-RS, D. J. 14.02.90, p. 815.
(22) MI 157-0-RS, D. J. 20.04.90, p. 3047 e MI 197-9-SP, D. J. 27.04.90, p. 3422.
(23) MI 12-SP, D. J. 25.09.89. A disciplina constitucional dessa competência se limita, naturalmente, aos órgãos da Justiça federal, superior e inferior, sem menção à Justiça estadual. No Rio de Janeiro, a Constituição do Estado, em seu art. 158, IV, g, atribui competência ao Tribunal de Justiça para processar e julgar o "mandado de Injunção, quando a elaboração da norma regulamentadora for atribuição de órgão, entidade ou autoridade estadual, da administração direta ou indireta".
(24) MI 23-9-DF, D. J. 5.03.90. Tratava-se de MI requerido pela Associação dos Empregados do Estado do Rio de Janeiro em que, curiosamente, pedia-se a não aplicação dos incisos XIII, XIV e XV do art. 7.º da CF/88 — relativos à redução da jornada de trabalho — até que regulamentados por legislação ordinária.
(25) MI 19-DF, D. J. 11.06.90, p. 5347.
(26) MI 142-1-SP, D. J. 14.03.90, p. 1778.
(27) MI 38-SP, D. J. 21.06.90, p. 5818.
(28) MI 74-3-SP (RT 646/173), assim ementado: "MI para assegurar anistia da correção monetária de dívida de microempresa. Art. 47 do ADCT. O dispositivo transitório prevê meticolosamente as condições para concessão do benefício, não havendo como cogitar de norma regulamentadora de sua aplicação aos casos concretos". No mesmo sentido, versando o art. 6.º, § 1.º do ADCT, a decisão no MI 15-8-DF (D. J. 16.12.88).
(29) MI 60-3-DF, D. J. 9.03.90 (o dispositivo referido é o art. 24 do ADCT, que prevê o prazo de 18 meses para a edição de leis de implementação do regime jurídico único dos servidores, instituído pelo art. 38 da Constituição).
(30) MI 16-DF, RTJ 127/1.
(31) MI 14-0-DF, D. J. 18.11.88.
(32) MI 193-6-RJ, D. J. 28.05.90, p. 4680, onde se faz referência ao MI 81-6-DF, D. J. 24.04.90.
(33) MI 89-1-RJ, D. J. 16.05.90 (pedido de edição de norma federal que devolva aos policiais militares do antigo Distrito Federal paridade com as Forças Armadas).
(34) MI 34-DF, D. J. 7.12.89, p. 18012.
(35) MI 226-6-PI, D. J. 3.04.90, p. 2507.
(36) MI 15-DF, D. J. 4.09.90, p. 14029.
(37) MI 31-SP, D. J. 3.05.90, p. 3649.
(38) MI 60-3-DF, D. J. 9.03.90, p. 1610 e MI 81-6-DF, D. J. 30.03.90, p. 2342. Em sentido contrário e com melhores fundamentos, veja-se Sérgio Bermudes (*ob. cit.*, p. 21): "Nessa hipótese (em que a norma regulamentadora seja inconstitucional), a situação será equiparável à da ausência de norma, pela ineficácia da regra de direito contrária à Constituição. Aqui, admite-se a injunção, cabendo ao legitimado impetrá-la, arguindo a inconstitucionalidade e, por isso, a ineficácia da norma regulamentadora."
(39) Esta posição merece um temperamento, relativamente à parte que seja capaz de demonstrar que a tutela do seu direito não pode aguardar a expedição da norma regulamentadora, sob pena de dano irreparável (v. Sérgio Bermudes, *ob. cit.*, p. 23).
(40) MI 193-6-RJ, D. J. 28.05.90, p. 4680.
(41) MI 96-4-DF, D. J. 1.º 03.90, p. 1320.
(42) MI 215-1-RJ, D. J. 16.03.90, p. 1870.
(43) ADIn 130-2-DF, D. J. 1.º 02.90, p. 275.

A Proibição de Analogia no Direito Tributário *

Ricardo Lobo Torres
Professor de Direito Financeiro nas Faculdades
de Direito das Universidades do Estado do Rio
de Janeiro e Gama Filho

SUMÁRIO

1. A polêmica sobre os limites da integração. 2. O conceito de analogia. 3. A proibição de analogia desfavorável ao contribuinte. 4. A permissão de analogia. 5. Conclusão.

1. A polêmica sobre os limites da integração

Reuniu-se em 1981 a Associação Alemã de Direito Tributário para discutir o tema dos limites da integração em direito tributário.

O Prof. Ruy Barbosa Nogueira fez publicar, no vol. 3 da coletânea **Direito Tributário Atual**, o relatório de K. TIPKE⁽¹⁾ sobre aquele encontro, acompanhado do painel de conteúdo de H. W. KRUSE⁽²⁾ e precedido de seus comentários sobre o fato gerador e a integração por analogia⁽³⁾.

A publicação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, pioneira entre nós e contemporânea à divulgação promovida por prestigiosas revistas estrangeiras⁽⁴⁾, teve o mérito de chamar a atenção para a importante polêmica que se iniciava na Alemanha.

O objetivo do presente trabalho, dentro do curso sobre o Direito Tributário Atual, organizado pelo Instituto de Direito Tributário, sob os auspícios da Universidade de São Paulo, é atualizar as informações sobre a polêmica que continuou a lavar no meio universitário alemão a respeito da permissão de analogia desfavorável ao contribuinte, que dê nascimento a um débito tributário.

2. O conceito de analogia

Antes, porém, é necessário que se fixe o conceito de analogia utilizado nos debates.

Prevaleceu a tese de LARENZ⁽⁵⁾, tão importante para a doutrina e para a jurisprudência alemãs⁽⁶⁾, segundo a qual a analogia é forma de **preenchimento de lacuna**, entendida esta como incompletude contrária ao plano do legislador (**planwidrige Unvollständigkeit**). A analogia opera além da possibilidade expressiva da letra da lei, estremando-se dos métodos de interpretação⁽⁷⁾.

A analogia, como forma de integração ou complementação do direito corresponde ao **argumentum a simili**, consistindo na aplicação

* Separata da *Revista de Informação Legislativa*, a. 25, n.º 100, out./dez. 1988.

ao caso omissivo na lei de dispositivo previsto para hipótese semelhante — *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*.

3. A proibição de analogia desfavorável ao contribuinte

No Brasil predominou sempre a idéia da proibição de analogia desfavorável ao contribuinte. O princípio da legalidade (art. 153, § 29, da CF), o princípio da reserva da lei na definição do fato gerador (art. 97, do CTN) e a regra expressa de que o “emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (art. 108, § 1.º, do CTN) são claros na vedação da integração analógica. A doutrina em sua esmagadora maioria também se manifestou nesse sentido⁽⁸⁾.

Os juristas estrangeiros igualmente condenaram a analogia para a exigência de tributos.

Na Alemanha essa era a opinião majoritária, que continuou a ser defendida, no âmbito da polêmica a que nos referimos antes, entre outros, por KRUSE⁽⁹⁾, FRIAUF⁽¹⁰⁾ e FRIEDRICH⁽¹¹⁾.

4. A permissão de analogia

A partir do início desta década de 1980 é que surgiram, na Alemanha, as opiniões favoráveis à analogia gravosa, inaugurando a instigante discussão sobre o assunto.

Defendem o emprego da analogia, ainda que para o lançamento de tributos, entre outros, K. TIPKE⁽¹²⁾, M. TANZER⁽¹³⁾, W. RAINER WALZ⁽¹⁴⁾, L. WOERNER⁽¹⁵⁾ e G. CREZELIUS⁽¹⁶⁾. Cada autor dá ao problema ênfase e enfoque diferentes, mas comungam todos no reconhecimento da fragilidade metodológica da proibição de analogia. Passamos a fazer a resenha dos diversos argumentos utilizados, ligando-os aos juristas que os defendem.

Imprecação fundamental é a de que a tese da proibição da analogia é fruto de um **positivismo**, já superado hodiernamente, que se projetou para o direito tributário em função do liberalismo individualista⁽¹⁷⁾. Além disso, não existe nenhum critério seguro que permita separar a **interpretação extensiva da analogia**, de modo a tornar aquela admissível e esta proibida, posto que reina a insegurança quanto ao limite da expressividade das palavras da lei⁽¹⁸⁾.

Da mesma forma a interpretação econômica, admitida em direito tributário, muita vez se confunde com a analogia⁽¹⁹⁾; ainda mais que a interpretação teleológica, que leva à consideração econômica do fato gerador, não constitui um método específico, senão que informa todos os métodos de interpretação (literal, lógico, sistemático e histórico)⁽²⁰⁾.

Argumento importante é o de que o princípio da **tipicidade** não implica no total fechamento da norma, capaz de excluir a analogia. No direito tributário aparecem com frequência os conceitos indeterminados, as cláusulas gerais e os tipos, que, sendo lacunosos por definição, abrem-se para a colmatação pela analogia⁽²¹⁾.

Quanto ao princípio da **legalidade**, deve ser contrabalançado com o da capacidade contributiva e com a idéia de justiça e igualdade. A só legalidade, preocupação de sabor positivista, exclui a legitimidade e conduz à exacerbação da segurança jurídica e à vedação de analogia⁽²²⁾. Aliás, a segurança jurídica passa a ter o seu papel equilibrado com o da justiça. Em lugar da segurança jurídica, afirma TIPKE⁽²³⁾, é necessário que haja a **segurança da norma**, a segurança contra a arbitrariedade da falta de regra.

A segurança da norma não é prejudicada pela eventual dificuldade oferecida pela analogia, tendo em vista que também a interpretação é atividade extremamente delicada. Por isso mesmo, o contribuinte se distancia do processo e aplicação do direito tributário, cada vez mais delegado a advogados, contadores e profissionais especializados⁽²⁴⁾.

O **princípio da democracia**, entendido como emanção do Estado de direito material, não prejudica a analogia gravosa⁽²⁵⁾. O mesmo acontece com o **princípio da separação de poderes**, considerando-se que já não prevalece a exclusividade do discurso do legislador (**Dictum des Gesetzgebers**) nem o monopólio do Legislativo, que justificavam a proibição de analogia no direito tributário⁽²⁶⁾.

Impossível a separação de **analogia legis** e **analogia juris (Rechtsanalogie)**. Pela **Rechtsanalogie** penetram no preenchimento das lacunas os princípios gerais do direito e da equidade, camuflando o argumento analógico⁽²⁷⁾.

Imprecisa, também, a distinção entre a lacuna **intra legem** e a **praeter legem**, o que leva freqüentemente à analogia sob a aparência de interpretação extensiva dos conceitos constantes de uma enumeração jurídica⁽²⁸⁾.

A regra da proibição de analogia no direito penal não pode ser extrapolada para o direito tributário, porquanto neste o legislador visa à realização do fato gerador, ao passo que no direito penal a finalidade é negativa, de intimidação⁽²⁹⁾.

Os defensores da analogia vêm indicando diversos casos em que os tribunais alemães decidiram explicitamente com base na integração analógica⁽³⁰⁾. Em outros julgamentos, entretanto, embora tenha preponderado o **argumentum a simili**, os juízes apelidaram-no de interpretação⁽³¹⁾, o que levou CREZELIUS a denunciar a analogia disfarçada (**verkappte Analogie**)⁽³²⁾.

A aproximação com o direito americano também a fizeram os autores favoráveis à analogia gravosa⁽³³⁾.

5. Conclusão

Por evidente que há exagero e imprecisão nas teses contrárias à proibição de analogia para a criação do débito tributário, que não raro resvalam para a ilegalidade. Os seus próprios adeptos reconhecem que a analogia só deve ser aplicada quando possa ser reconhecida com

segurança⁽³⁴⁾, sendo a solução mais correta a procura da clareza e da segurança metodológicas⁽³⁵⁾.

De qualquer forma, embora deva ser vista com desconfiança, especialmente no que pertine ao núcleo de clareza existente nas normas fiscais, a verdade é que a tese de permissão da analogia desfavorável ao contribuinte arejou a teoria do direito tributário, compatibilizando-a com o restante da ciência jurídica.

Assim é que a aproximou do **direito civil**, ramo no qual surgiram inúmeros trabalhos importantes sobre a analogia⁽³⁶⁾.

Reconciliou-a, também, com a teoria do **direito penal**, onde o dogma da proibição de analogia começa a sofrer sérias contestações⁽³⁷⁾.

Implicou, por outro lado, no reequilíbrio com o **direito constitucional**, que admite analogia, até porque esta "não é uma questão de método, mas de Constituição"⁽³⁸⁾, bem como com o **direito administrativo**, especialmente no que concerne aos prêmios e incentivos governamentais, objeto de integração analógica⁽³⁹⁾.

Finalmente, as novas teses consoam com os progressos da teoria jurídica, que, com A. KAUFMANN⁽⁴⁰⁾, considera estar o fundamento da analogia na própria **natureza das coisas**.

A importância da divulgação dessas idéias no Brasil sobe de ponto quando se observa que a nossa teoria jurídico-tributária ainda está excessivamente impregnada do ranço positivista e autoritário, com a crença ingênua na "tipicidade fechada"⁽⁴¹⁾ ou na rigidez do sistema constitucional tributário, com suas normas "hirtas e inflexíveis"⁽⁴²⁾.

NOTAS

- (1) 1983.
- (2) 1983.
- (3) 1983.
- (4) Cf. TIPKE, 1982-a
- (5) 1960, p. 286.
- (6) Para a influência da obra de LARENZ sobre a metodologia, a interpretação e a integração do direito tributário v. TIPKE, 1983, p. 517; WOERNER, 1982, p. 27; BEISSE, 1984, p. 19.
- (7) No direito suíço, por exemplo, em que se não adotou a teoria de LARENZ, o conceito de analogia tem outro significado, confundindo-se com a interpretação — Cf. HOHN, 1984, p. 257. Concepção diferente da de que se cuida aqui é a da analogia por compreensão ou interpretação analógica, defendida entre nós por RUBENS GOMES DE SOUZA (l. p. 55), mas que refoge ao tema da integração.
- (8) Cf., por todos, RUY BARBOSA NOGUEIRA, 1983.
- (9) 1982.
- (10) 1982.
- (11) 1985.
- (12) 1981, 1982, 1983, 1985, p. 48 e 1985-a. Nas edições anteriores do seu livro **Steuerrecht**, TIPKE condenava a analogia (1978, p. 34).
- (13) 1981.
- (14) 1980, p. 142.
- (15) 1982.
- (16) 1981 e 1983, p. 162.
- (17) Cf. TIPKE, 1981, p. 191 e 1983, p. 514; TANZER, 1981, p. 202.

- (18) Cf. TIPKE, 1981, p. 193; TANZER, 1981, p. 217; CREZELIUS, 1983, p. 160.
- (19) Cf. TANZER, 1981, p. 215; CREZELIUS, 1983, p. 161.
- (20) Cf. TIPKE, 1985-a, p. 135; WOERNER, 1982, p. 39.
- (21) Cf. WALZ, 1980, p. 142; CREZELIUS, 1981, p. 121; TIPKE, 1981, p. 193; TANZER, 1981, p. 208.
- (22) Cf. TIPKE, 1981, p. 191 e 1983, p. 521; TANZER, 1981, p. 208.
- (23) 1981, p. 194: "Rechtssicherheit ist m. E aber zuerst Regelsicherheit, Sicherheit vor regelloser Willkür".
- (24) Cf. TIPKE, 1981, p. 194 e 1985-a, p. 147.
- (25) Cf. TIPKE, 1983, p. 521 e 1985, p. 49; TANZER, 1981, p. 209.
- (26) Cf. WALZ, 1980, p. 141; WOERNER, 1982, p. 43.
- (27) Cf. CREZELIUS, 1983, p. 165; WALZ, 1980, p. 138; WOERNER, 1982, p. 38.
- (28) Cf. TIPKE, 1985, p. 48; TANZER, 1981, p. 218; CREZELIUS, 1983, p. 151; WOERNER, 1982, p. 27. Embora sem admitir a analogia, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO (1959, p. 107) assinalava a dificuldade em separá-la da interpretação das situações enumeradas exemplificativamente.
- (29) Cf. WALZ, 1980, p. 144; TIPKE, 1981, p. 192.
- (30) Cf. TIPKE, 1985, p. 51.
- (31) Cf. WOERNER, 1982, p. 38. O argumento não é novo: BOBBIO, 1957, p. 606, já havia apontado idêntico procedimento por parte da jurisprudência italiana.
- (32) 1981, p. 119 e 1983, p. 162.
- (33) Cf. WALZ, 1982, p. 12; TIPKE, 1985-a, p. 147.
- (34) TIPKE, 1983, p. 522: "Além disso, a segurança jurídica exige que a analogia somente seja admissível quando a lacuna e o princípio suscetíveis de aplicação analógica possam ser reconhecíveis com segurança; caso contrário, se deve decidir *in dubio contra fisco*".
- (35) Cf. WOERNER, 1982, p. 50.
- (36) Cf. WALZ, 1980, p. 136; TIPKE, 1985-a P. 148.
- (37) Para uma ampla notícia, com farta bibliografia, sobre a permissão de analogia no direito penal contemporâneo v. A. KAUFMANN, 1982, pp. 63 e seguintes.
- (38) TIPKE, 1985-a p. 142: "Das ist keine Methodenfrage, sondern eine Verfassungsfrage."
- (39) Cf. TIPKE, 1985, p. 50; WALZ, 1980, p. 145.
- (40) 1982, p. 44.
- (41) ALBERTO XAVIER, 1973, p. 92.
- (42) GERALDO ATALIBA, 1975, p. 21.

BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo, "Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário". In: MORAES, Bernardo Ribeiro e outros. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo, Educ./Saraiva, 1975, pp. 13-34.
- BEISSE, Heinrich. "O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã". In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 1-39.
- BOBBIO, Norberto. "Analogia". In: **Novissimo Digesto Italiano**. Turim, UTET, 1957.
- CREZELIUS, Georg. "Verkappte Analogien in der Finanzrechtprechung". **Steuer und Wirtschaft** 58 (2): 117-125, 1981.
- _____. **Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung**. Berlin, Verlag Neue Wirtschaftsbrieft, 1983.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Ed. Financelras, 1959.
- FRIAUF, K. H. "Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht". In: TIPKE, Klaus (Ed.) **Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht**. Colônia, O. Schmidt, 1982, pp. 53-69.
- FRIEDRICH, Werner. "Gedanken zur verschärfenden Analogie im Steuerrecht." In: Der

- Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung. Festschrift für Hugo von Wallis. Bonn, Stollfuss, 1985, pp. 151-165.
- HÖHN, Ernst. "Gedanken zum Analogie-Problem im Steuerrecht aus schweizerischer Sicht". **Steuer und Wirtschaft** 61(3): 255-259, 1984.
- KAUFMANN, Arthur. **Analogie und Natur der Sache**. Heidelberg, v. Decker & C.F. Müller, 1982.
- KRUSE, H. W. "Steuerpezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung". In: TIPKE, Klaus (Ed.) **Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht**. Colônia, O. Schmidt, 1982, p. 71-83.
- _____. "Causas e Limites da Vinculação à Lei, específicos do Direito Tributário." In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo, IBDT/Resenha Tributária, vol. 3, pp. 524-525, 1983.
- LARENZ, Karl. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. Berlin, Springer, 1960.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Fato Gerador e Integração por Analogia." In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo, IBDT/Resenha Tributária, vol. 3, 1983, pp. 505-511.
- SOUZA, Rubens Gomes. (l) **Compêndio de Legislação Tributária**. Rio de Janeiro, Ed. Finanças, s/d.
- TANZER, Michael. "Das Analogieverbot in Steuerrecht". **Steuer und Wirtschaft** 58 (3): 201-219, 1981.
- TIPKE, KLAUS. **Steuerrecht**. Colônia, O. Schmidt, 6.ª ed., 1978.
- _____. "Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden?" **Steuer und Wirtschaft** 58(3): 189-200, 1981.
- _____. "Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung." In: _____ (Ed.) **Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht**. Colônia, O. Schmidt, 1982, pp. 1-21.
- _____. "Limites de la Integración en el Derecho Tributario." **CIVITAS — Revista Española de Derecho Financiero** 34: 181-184, 1982-a.
- _____. "Limites da Integração em Direito Tributário." In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo, IBDT/Resenha Tributária, vol. 3, 1983, pp. 513-522.
- TIPKE, Klaus. **Steuerrecht**. Colônia, O. Schmidt, 10.ª ed. 1985.
- _____. "Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung." In: **Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung. Festschrift für Hugo von Wallis**. Bonn, Stollfuss, 1985-a, pp. 133-150.
- v. Decker, 1980.
- _____. WALZ, W. Rainer. **Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung**. Heidelberg.
- _____. "Richterliche Rechtsfindung im Steuerrecht der USA." **Steuer und Wirtschaft** 59 (1): 1-13, 1982.
- WOERNER, Lothar. "Die Steuerrichterliche Rechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur." In: TIPKE, Klaus (Ed.) **Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht**. Colônia, O. Schmidt, 1982, pp. 23-51.
- XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

PARECERES ADMINISTRATIVOS