

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⁾.

(1) 1983.

(2) 1983.

(3) 1983.

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 lavrar 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 ao caso omissis 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

(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. Conceção diferente da de que se cuida aqui é a da analogia por compreensão ou interpretação analógica, defendida entre nós por RUBENS GOMES DE SOUZA (I, p. 55), mas que refoge ao tema da integração.

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,

(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.

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 de 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 o prejudica a analogia gravosa⁽²⁵⁾. O mesmo aconte-

(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.

tece 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* (*Rechtsanalogia*). Pela *Rechtsanalogia* 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⁾.

(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 ARAUJO FALCAO (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.

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

(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 fiscum*.”

(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.

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 “hírtas e inflexíveis” (42).

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 Finanzrechtsprechung”. *Steuer und Wirtschaft* 58(2): 117-125, 1981.
- . *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*. Berlim, 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 Sicher”. *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. “Steuerspezifische 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.

(41) ALBERTO XAVIER, 1978, p. 92.

(42) GERALDO ATALIBA, 1975, p. 21.

- "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. (I) *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro, Ed. Financelras, s/d.
- TANZER, Michael. "Das Analogieverbot im Steuerrecht." *Steuer und Wirtschaft* 58(3): 201-219, 1981.
- TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. Colônia, O. Schmidt, 6ª 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.
- "Límites 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, 10ª 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.
- WALZ, W. Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*. Heidelberg, v. Decker, 1980.
- "Richterliche Rechtsfindung im Steuerrecht der USA." *Steuer und Wirtschaft* 59(1): 1-13, 1982.
- WOERNER, Lothar. "Die Steuerrechtsprechung 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.