

Equidade como Razão de decidir em Matéria Tributária

Equity as a Reason to decide in Tax Matter

Clara Gomes Moreira

Mestranda em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogada no Rio de Janeiro e em São Paulo. E-mail: claramoreira@usp.br.

Resumo

Este estudo versa sobre o conceito, a finalidade, os fundamentos e o modo de aplicação da equidade como uma razão de decidir em matéria tributária, com enfoque na existência de uma vedação legal ou autorização legal ou constitucional para tanto.

Palavras-chave: equidade, interpretação, razão de decidir, ponderação, generalidade, particularismo.

Abstract

This study is concerned with the concept, the goals, the foundations and the forms of using equity as a reason for deciding for the interpretation of tax statutes, especially regarding the existence of legal prohibition or authorization for its use.

Keywords: equity, interpretation, reason for deciding, balancing, generality, particularism.

Introdução

Inúmeras são as decisões exaradas pelo Supremo Tribunal Federal¹ e pelo Superior Tribunal de Justiça², nas quais os julgadores, sob o albergue do art. 108, inciso IV e § 2º, do CTN, afirmam que “O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.” Esta proposição – que foi e é sucessivamente replicada –, comumente, encerra o exame deste argumento.

Neste estudo, pretende-se analisar a utilização da equidade como uma razão de decidir em matéria tributária pelos julgadores, das vias administrativa e judicial, diante de um comando legal. Para os fins deste estudo, esta temática é explorada sob três perspectivas. Em uma primeira, questiona-se sobre a existência de uma vedação no ordenamento pátrio a que estes julgadores apliquem a equidade como uma razão de decidir. Em uma segunda, pergunta-se se há uma autorização, expressa ou implícita, no sistema jurídico brasileiro à utilização da equidade na resolução de conflitos relativos a comandos legais tributários. E, sob uma últi-

¹ Para fim exemplificativo, mencione-se: RE 111.027/RJ, DJ 05.12.1986.

² Para fim exemplificativo, mencionem-se: REsp 1.239.203/PR, DJe 01.02.2013; REsp 1.089.952/RJ, DJe 08.04.2011; AgRg no REsp 1.055.056/RJ, DJe 30.03.2010; AgRg no REsp 786.079/SC, DJe 16.12.2009; REsp 1.089.289/ES, DJe 02.02.2010; REsp 939.709/DF, DJ 27.02.2008; REsp 953.011/PR, DJ 08.10.2007; REsp 751.368/SC, DJ 31.05.2007; REsp 93.574/RS, DJ 13.12.2004; REsp 329.328/SP, DJ 25.10.2004; REsp 572.805/SC, DJ 10.05.2004; REsp 149.989/SP, DJ 29.03.2004.

ma perspectiva, verifica-se se os julgadores nacionais, das vias administrativa e judicial, não aplicam a equidade, mesmo que de maneira implícita e/ou complementar a outro argumento.

Apresenta-se desde já uma definição provisória de equidade que deverá ser retomada ao longo das páginas que se seguem. A equidade é um instrumento para a interpretação e o controle de validade de uma regra jurídica, que visa corrigir o conteúdo e a extensão desta, por meio da constituição de uma exceção a ela, diante das circunstâncias e das características de um caso concreto. Com este conteúdo, a equidade tem fundamento em uma contraposição entre a generalidade e o particularismo, sendo ela uma atenuação da generalidade em função do particularismo. Para o seu cabimento, fala-se em uma ponderação envolvendo as “justificações” de uma regra jurídica: a “justificação substancial” (*substantial justification*) se refere à razão de ser e à finalidade deste dispositivo legal, e a “justificação para a edição de uma regra jurídica” (*rule-generating justification*) ou a justificação formal em relação à possibilidade de tomada de decisão alternativa pelo Estado, que não a edição de uma lei³. Por meio deste exame ponderativo, (i) avalia-se o peso, em abstrato, de cada um dos direitos fundamentais e dos interesses públicos identificados, (ii) analisa-se a intensidade de realização e de restrição de cada um e (iii) admite-se um exame relacional entre estes. A tradução do exame ponderativo favorável à equidade resultará, em termos concretos, em uma interpretação ampliativa ou restritiva de uma regra jurídica, com a constituição de uma nova norma jurídica que excepciona aquela originária, em havendo certas condições a serem ponderadas no caso concreto.

1. Relevância da Equidade para o Direito Tributário

Em seu subcapítulo “Interpretação moderna do direito tributário”, Rubens Gomes de Sousa⁴ o conclui mencionando um trecho de uma decisão de 1949 do então Supremo Tribunal de Justiça, atual Supremo Tribunal Federal.

“Se a lei não é suficiente para revelar tôdas as regras jurídicas, e se a analogia, em qualquer de seus graus, falhar, é preciso procurar as soluções em regiões ainda mais altas e cuja designação varia: o direito natural, a unidade orgânica do direito, a natureza das coisas, os princípios gerais de direito, tudo sem esquecer o fim social das leis e das instituições. O primeiro dever do juiz continua a ser a fidelidade à lei. Mas na interpretação desta, seria erro maior olvidar que o direito é uma expressão de justiça, eliminar dentre os dados da interpretação a idéia de causa final, o elemento teleológico. Não se pode ver num código um todo que se basta a si mesmo, uma construção abstrata que nada recebe da vida exterior.”

Alguns elementos deste trecho devem ser destacados: (i) a lei não é suficiente para “revelar” todas as regras jurídicas; (ii) a utilização da analogia para a col-

³ SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules. A philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. Clarendon Law Series.* Oxford: Oxford University Press, 1991 (reprinted 2002), p. 94 e ss.

⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária. Para uso da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas.* 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1954, p. 45-46.

matação de lacunas igualmente não o é; *(iii)* nesta circunstância, se aplica o direito natural, a natureza das coisas, os princípios gerais de direito, a unidade do Direito e a teleologia da regra jurídica; esclareça-se que *(iv)* este modo de interpretação de forma alguma implica uma autorização para o intérprete abandonar a lei, *(v)* pois esta forma de interpretação tem fundamento na Justiça e na necessidade de que o Direito reconheça a realidade, para além da mera abstração. Dito isto, pergunta-se nas páginas que se seguem:

a. A qual conceito de equidade está o legislador se referindo no art. 108, inciso IV, do CTN, considerando a sua positivação no “Capítulo IV – Interpretação e Integração da Legislação Tributária” e a sua premissa de cabimento “ausência de disposição expressa”, no *caput* do artigo?

b. A qual conceito de equidade está o legislador se referindo, considerando a “equidade de mão única” por ele instituída, uma vez que, observado o limite consequencial do § 2º, ela somente é apta a onerar o sujeito passivo?

c. Quem é o destinatário desta previsão – “a autoridade competente para aplicar a legislação tributária”?

d. O conceito de equidade do art. 108, inciso IV, do CTN, é o mesmo do art. 172, inciso IV, do CTN, – o qual, tratando sobre o modo de concessão de uma remissão tributária, faculta à “autoridade administrativa” deferir o benefício fiscal, com base nas “características pessoais ou materiais do caso”?

e. O conceito de equidade do art. 108, inciso IV, do CTN, é o mesmo que se pode extrair do art. 112 do CTN? Observe-se que, quanto a este último dispositivo, alguns doutrinadores vislumbram a equidade, como um modo de suavização das sanções, em consonância com o caso concreto.

f. Ademais deste escopo normativo tributário sobressaem duas previsões legais referidas pela doutrina tributária. O art. 5º da LINDB, estabelece que “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.” Por sua vez, o art. 127, do CPC/1973, prevê que “O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei.”

1.1. Panorama da equidade

Neste tópico, certifique-se, precipuamente, inexistir uma uniformidade de conteúdo atribuído pela doutrina à equidade⁵. Trata-se de um instituto milenar que, ao longo dos séculos, sofreu modificações, de modo a conformar-se não apenas à legalidade e à generalidade – que é intrínseca à primeira –, mas também ao arranjo institucional dos poderes e, especialmente, à margem de discricionariedade do julgador na consecução dos exames ponderativos. E mais, a equidade, em função do sistema jurídico em que inserida, ganha contornos particulares, como se verá sob a ótica do ordenamento pátrio.

⁵ BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista. Legal defesability: an introduction. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements. Essays on defesability*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 1 e ss.

1.2. Conceito da equidade

Alípio Silveira⁶ inicia o seu estudo sobre a equidade afirmando que esta pode ter três concepções distintas a depender da perspectiva adotada. São estas: (i) a equidade sob a perspectiva racional. Nesta hipótese, a equidade se equipara ao fundamento do Direito e da Justiça. Esta é a noção de Justiça como um “princípio”, em oposição à “Justiça legal”, (ii) a equidade sob a perspectiva sociológica, em consideração à realidade subjacente, (iii) e, por fim, a equidade sob a conotação, dita, vulgar, como a “Justiça do caso concreto”.

Dito isto, prossegue o autor⁷ para descrever três espécies de dissonâncias jurídicas enfrentadas pela equidade: (a) na hipótese em que a generalidade da lei não prevê todas as circunstâncias aferíveis na realidade; (b) no caso de a lei simplesmente ser omissa na apresentação de quaisquer das circunstâncias da realidade; e (c) quando há uma inadequação, total ou parcial, da lei em face das circunstâncias do caso.

Ao que pese o esforço de Alípio Silveira em distinguir os diferentes conceitos de equidade, tal como expostos, eles se mostram complementares e interpenetrados sem que as demais definições que se apresentarão possam propriamente individualizá-los. No entanto, a distinção circunstancial do cabimento da equidade parece assumir relevância em face do exame ponderativo, como se demonstrará.

Em primeiro lugar, analisam-se as origens clássicas da equidade. Em consonância com Platão, não há qualquer problema em um regime generalizante, desde que, diante da injustiça de um caso concreto, seja este regime substituído por outro⁸. Por sua vez, Aristóteles⁹ argumenta que a generalização é aconselhável, na medida em que abrange a maior parte dos casos, em razão de um pretense discurso universal. Diante de eventuais injustiças em um caso concreto, os erros não são imputados ao legislador ou ao Direito. Trata-se de uma decorrência da própria generalidade, da natureza do caso. Nestas hipóteses, uma correção por meio da equidade é “moralmente necessária”. Esta omissão ou este excesso é sanado por meio de uma “atividade legislativa” do intérprete tal como faria o legislador, caso ele próprio estivesse diante do caso ou se atentasse para esta circunstância¹⁰.

Em seu largo estudo sobre o Código de Processo Civil de 1939, Pontes de Miranda¹¹ reconhece existirem duas concepções de equidade (a) a “intuitivo-sentencial” e (b) a “indutivo-científica” ou o conceito do “como se fosse legislador”. A primeira acepção vem do *ius aequum* romano. Este possui dois elementos característicos: a igualdade de tratamento e a atenção às circunstâncias concretas. No entanto, a doutrina parece divergir com relação a estes elementos. E esclarece o jurista que à equidade romana falta, em verdade, a avaliação de igualdade. E

⁶ SILVEIRA, Alípio. *Hermenêutica no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. v. I, p. 371.

⁷ *Ibidem*, p. 371.

⁸ SCHAUER, Frederick. *Op. cit.*, p. 77-78.

⁹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 2. ed. Bauru: EDIPRO, 2007. *Idem*, *Aristóteles (v. 8). Retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

¹⁰ SCHAUER, Frederick. *Op. cit.*, p. 78-79.

¹¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 376-380.

conclui: “O conceito de equidade é, de sua natureza e origem, indeterminado”¹². Tomás de Aquino associou a noção de equidade às lacunas da lei, mas fundamentou-a no direito natural, enquanto uma liberdade de decidir do juiz, em que ele consulta o seu íntimo¹³. No entanto, Tomás de Aquino também fez referência ao julgador “como se legislador fosse”.

Quanto à equidade em sua raiz inglesa, Pontes de Miranda¹⁴ a descreve como uma decorrência de um movimento político contra o “estritismo” da interpretação dos juízes. O Rei ditava o Direito em caso de lacuna. Há uma oposição entre o *Latin Side of Chancery* e o *Common Law Side*. O *Chancer* como o guardador da consciência do Rei dá origem à *Court of Conscience*. Posteriormente, ambos os sistemas se fundem de maneira que este último tribunal passa a informar a equidade, por meio de regras jurídicas similares ao *Common Law*.

Ainda que não sendo este o enfoque de seu estudo, H. L. A. Hart é considerado o precursor do debate sobre a derrotabilidade (*defeasibility*) das regras jurídicas, em razão do seu artigo “The Ascription of Responsibility and Rights”¹⁵. Neste, o autor desconstitui a “função descritiva do direito” (*descriptive*), como sendo a única de um conceito legal. Todo conceito legal possui uma segunda função, a “atribuidora/imputadora de direitos” (*ascriptive*), atrelada à noção de derrotabilidade. O conceito legal, enquanto um conjunto de condições necessárias e suficientes para a sua aplicabilidade, é derrotável, seja porque os fatos necessários e suficientes não se verificam, seja porque existem circunstâncias particulares que o tornam uma exceção à regra. Os conceitos dependem de uma aceitação, em que se comportam exceções, e não apenas a descrição de condições.

Em consonância com Neil MacCormick¹⁶, as regras são passíveis de serem derrotadas, enquanto normas aptas a comportarem, em certas circunstâncias, exceções. Segundo a lógica dedutiva, as regras indicam as condições necessárias e suficientes para a sua aplicabilidade no caso concreto. Contudo, em vislumbreadas certas circunstâncias, elas admitem exceções. Por conseguinte, a derrotabilidade é o meio de intervenção judicial na validade das regras jurídicas e, deste modo, esta atuação judicial não é meramente dedutiva, mas é também a “determinabilidade”. Nesta, há fatores objetivos mediados com a subjetividade do julgador, de maneira a reduzir-lhe a discricionariedade.

Seguem Henry Prakken e Giovanni Sartor¹⁷ para analisar o raciocínio jurídico como sendo derrotável, no sentido de se facultar ao seu intérprete a possibilidade de trabalhar com “conclusões provisórias”, que poderão ser “conclusivas”,

¹² *Ibidem, loc. cit.*

¹³ *Ibidem*, p. 376-377.

¹⁴ *Ibidem*, p. 377-378.

¹⁵ HART, H. L. A. The ascription of responsibility and rights. *Proceedings of the Aristotelian Society*, 1948-1949, v. 49, p. 171-194.

¹⁶ MACCORMICK, Neil. Defeasibility in law and logic. In: BANKWOSKI, Zenon; WHITE, Ian; HAHN, Ulrike (eds.). *Informatics and the foundations of legal reasoning*. Law and Philosophy Library, v. 21, 1995, p. 99-117.

¹⁷ PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. The three faces of defeasibility in the law. *Ratio Juris*, March 2004. v. 17, p. 118-139. SARTOR, Giovanni. Defeasibility in legal reasoning. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements. Essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 108-136.

sob o albergue de outros fatos e premissas teóricas. Trabalha-se com “esquemas de raciocínio conclusivos e derrotáveis”, demonstrando a sua aplicabilidade no raciocínio jurídico. Em que pese a peculiaridade de cada caso de sua aplicação, um elemento parece ser comum em quaisquer das hipóteses: há um “processo dinâmico”, por meio do qual se constitui um “jogo de argumentos” – argumentos e contra-argumentos são sucessivamente confrontados para alcançar a verdade de uma afirmação.

Jaap Hage e Aleksander Peczenik¹⁸ demonstram que a derrotabilidade das regras tem por base a distinção entre as regras e os princípios, considerando, essencialmente, as diferentes razões que cada um encerra: “razões decisivas” (*decisive reason*) e “razões contributivas” (*contributing reason*). Para tanto, considera-se a estrutura de uma norma jurídica – as condições e as consequências. As regras aplicar-se-iam sob a lógica do “tudo ou nada”, de maneira que a sua inaplicabilidade depende de não se atenderem às condições necessárias e suficientes para tanto ou ainda de haver uma regra excepcional que a afaste. Ao passo que os princípios aplicar-se-iam sob a razão do “mais ou menos”, sendo sujeitos a procedimentos de ponderação. Diante de um conflito entre as regras e os princípios, as primeiras constituem uma exceção a estes últimos, afastando-os. Excepcionalmente, contudo, admite-se o contrário, ou seja, um princípio excepciona uma regra, enquanto uma “razão contributiva”.

Esclarece Brian H. Bix¹⁹ que a derrotabilidade por equidade é definida nos seguintes termos: “a criação de exceções às regras gerais, na sua aplicação a casos particulares, em que existe uma necessidade de evitar uma (extrema) injustiça ou absurdo”²⁰. Nestes casos, segundo ele, não se atingiria a validade da regra jurídica.

Em monografia específica sobre a equidade, Giulio M. Chiodi²¹ defende que a equidade possui diversas concepções: (i) a equidade como uma manifestação da Justiça concreta, em contraposição à Justiça legal, (ii) a equidade informada pela teoria geral do Direito, como sendo um valor, um princípio que possui uma racionalidade moral e que deve ser considerado receptivo à “consciência coletiva”. Fala-se em igualdade, na ponderada atribuição dos ônus e dos sacrifícios, no sentimento de humanidade, no respeito com a pessoa, nas coisas da comunidade, no bom senso comum, no sentimento de Justiça e na imparcialidade, (iii) enquanto um mecanismo de interpretação, a equidade é uma categoria “qualificada” e “reguladora-constitutiva” do Direito. A equidade dita a regra jurídica, (iv) segue ele para apresentar a equidade como um procedimento para um juízo do julgador, que decidirá em conformidade com “a própria consciência”. Há um “processo

¹⁸ HAGE, Jaap; PECZENIK, Aleksander. Law, morals and defeasibility. *Ratio Juris*, September 2000, v. 13, p. 305-325. PECZENIK, Aleksander. Scientia juris. Legal doctrine as knowledge of law and as a source of law. In: PATTARO, Enrico (ed.). *A treatise of legal philosophy and general jurisprudence*. Springer, 2005. v. 4.

¹⁹ BIX, Brian H. Defeasibility and open texture. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements. Essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

²⁰ “(...) creating exceptions to general rules, in their application to particular cases where this is required to avoid (extreme) injustice or absurdity” (tradução livre) (*Ibidem*, p. 198).

²¹ CHIODI, Giulio M. *Equità: la regola costitutiva del Diritto*. Torino: Giappichelli, 2000.

discricionário de valoração”. Neste sentido, a equidade é substitutiva da norma positiva ausente, mas ao mesmo tempo conforme o espírito da norma vigente. Decide de acordo com o critério e o objetivo que o legislador teria adotado, caso fosse se pronunciar sobre este caso. Isto posto, a equidade em sua acepção formal possui uma natureza pragmática. Um “juízo relacional arbitral”, em que a decisão judicial assume uma natureza legislativa ou indiretamente consuetudinária. Distingue-se de um juízo judicial, que observa a normativa predefinida. Em outras palavras, o juízo de equidade não está vinculado a um precedente, a um costume, nem a uma lei. Trata-se de um critério valorativo do discernimento e da discricionariedade do julgador. E assim, o juízo de equidade “atualiza o Direito”.

Com efeito, a equidade formal é uma modalidade jurídica de pensar, de argumentar, de interpretar, de precisar e de determinar. Raciocinar juridicamente significa relacionar de maneira “calibrada” e equitativa os interesses. Admite-se a sua utilização no momento constitutivo, no momento autocrítico e no momento interpretativo do Direito. O autor italiano afirma que a equidade enseja uma “valoração relacional de interesses”, destinada a estabelecer um “equilíbrio equitativo” destes. Haverá, logo, uma “relação de interesses” (*relazione di interessi*). Explica-se a equidade por meio da metáfora de um “campo de força”: os vários interesses são os vetores que deverão ser equilibrados entre si. A natureza relacional deste juízo pode ser traduzida nos seguintes termos: “Quais destes interesses são tuteláveis e quais não o são?”

1.3. Fundamento da equidade

De acordo com Riccardo Guastini²², classicamente, em face da equidade contrapõem-se dois posicionamentos doutrinários: (i) em um lado, há a doutrina da legalidade associada à doutrina moral do universalismo; (ii) em outro, a doutrina da equidade ou da Justiça do caso concreto, relacionada à doutrina moral do particularismo.

Sob o albergue da primeira concepção, os casos submetidos ao tribunal devem ser resolvidos com base nas normas gerais aplicadas de modo uniforme, sem exceção. “Isto equivale a dizer que os juízes devem, simplesmente, aplicar o Direito, e não o violar”²³. Assim, a possibilidade criativa do intérprete, em razão da equidade, equivale a (a) promover uma violação à norma, (b) violar o princípio da igualdade, e (c) violar o princípio da certeza do Direito. Traduzindo estas consequências, há a “recomendação” de não praticar a interpretação restritiva e, em todo caso, não tratar as regras jurídicas como derrotáveis, ou seja, não instituir repetidamente exceções (implícitas) a elas.

Com fundamento na doutrina da equidade, o juiz não pode aplicar as regras gerais cegamente, sem considerar as circunstâncias do caso. Há que se buscar uma solução justa. Introduzem-se, deste modo, nas normas jurídicas, à luz da sua

²² GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 377-379.

²³ “(...) esto equivale a decir que los jueces deben, simplemente, aplicar el derecho y no violarlo” (tradução livre) (*Ibidem*, p. 377).

finalidade (sua *ratio*, sua “justificação subjacente”), exceções implícitas, quando a sua aplicação estrita promover consequências que ao juiz pareçam ser irrazoáveis ou injustas. Pretende-se privilegiar a finalidade em face da literalidade. Sumariamente, todas as regras jurídicas são derrotáveis, ou seja, sujeitas a exceções.

Neste ponto, analisa-se um questionamento formulado por Frederick Schauer²⁴: “É a derrotabilidade uma propriedade essencial da regra jurídica?” Em resposta, o autor sustenta que “a derrotabilidade não é uma propriedade das regras jurídicas, mas sim uma característica de como um sistema jurídico decide tratá-las”²⁵. E ele completa: “às vezes, a derrotabilidade pode ser uma parte desejável de um sistema jurídico, mas ela está longe de ser uma propriedade essencial de uma regra jurídica”²⁶.

Para sustentar este posicionamento, Frederick Schauer argumenta que as palavras podem possuir um pleno e literal significado, independentemente do contexto particular em que inseridas²⁷. Por conseguinte, linguística e conceitualmente, é possível haver regras jurídicas não derrotáveis²⁸. Em sentido contrário, neste artigo, sustenta-se que a interpretação originária de uma regra jurídica sempre será de certo modo criativa. Desta forma, a sua não derrotabilidade resta sob a hipótese em que o legislador, expressamente, a limita ou a veda. Maiores análises sobre este tema resvalam ao objeto deste estudo. De qualquer modo, uma noção deve restar clara: este entendimento não determina a constituição de uma exceção a uma regra jurídica de maneira arbitrária e aleatória. A esta possibilidade aplica-se um elevado ônus argumentativo, como se verá.

O autor admite o papel da equidade na seguinte hipótese: toda regra se estrutura, linguisticamente, como sendo generalizadora. Esta norma possui uma “justificativa subjacente” (uma finalidade, uma razão de ser). A equidade atua como um mecanismo de correção das hipóteses de “sobreinclusão” e de “subinclusão”. Isto é, nestes casos, ela permite que se atinja a “justificação” da regra jurídica com a sua correção.

Na obra *Profiles, Probabilities and Stereotypes*²⁹, Frederick Schauer indica quatro razões que justificariam a defesa da generalidade em comparação com o particularismo. São estas: (i) há a redução dos erros, através da diminuição da discricionariedade do julgador, ou seja, ainda que a generalidade provoque equívocos, eles serão menores do que o particularismo. Há um temor da “tirania da liberdade” (*tyranny of freedom*) e da “paralisia da discricionariedade” (*paralysis of discre-*

²⁴ SCHAUER, Frederick. Is defeasibility an essential property of law? In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements. Essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

²⁵ “One less obvious implication of the foregoing is that defeasibility is not a property of rules at all, but rather a characteristic of how some decision-making system will chose to treat its rules.” (Tradução livre) (*Ibidem*, p. 87)

²⁶ “Defeasibility may well be a desirable component of parts of some legal systems at sometimes, but it is far from being an essential property of law itself.” (Tradução livre) (*Ibidem*, p. 88).

²⁷ *Ibidem*, p. 84.

²⁸ *Ibidem*, p. 86.

²⁹ SCHAUER, Frederick. *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge, Massachusetts; London: The Belknap Press of Harvard University Press, 2006.

tion) do intérprete³⁰. Porém, o autor³¹ admite que estes erros – os decorrentes da discricionariedade e os decorrentes da generalidade das regras jurídicas – possuem naturezas diversas e, portanto, formas de controle distintas, (ii) há uma generalização imperfeita em um mundo imperfeito. A uniformidade é uma finalidade importante, na medida em que permite que se ignorem as reais diferenças, de maneira que o Direito seja largamente compreendido da mesma forma³², (iii) pode haver um valor ainda mais importante na uniformidade que produz uma similaridade ou uma identidade, diante de uma realidade de diferenças e de igualdades genuínas. A igualdade é uma generalização, uma vez que se desconsideram características relevantes, conforme as finalidades do sistema de Justiça³³⁻³⁴. No entanto, admite-se a necessidade de que haja uma válvula de escape das presunções legais decorrentes das normas gerais³⁵, (iv) por fim, o autor sustenta que, ainda que o particularismo tenha alguma natural epistemologia ou primazia moral sobre o generalismo, a Justiça não recai, necessariamente, sobre a particularidade³⁶⁻³⁷. Isto é, nem a generalidade é sinônimo de injustiça, nem o particularismo, de Justiça³⁸.

Para concluir este ponto, cabe uma última observação feita por Frederick Schauer³⁹: uma decisão absolutamente particularista é impossível. Admitir que toda decisão individual tem algum caráter generalizante não é negar a distinção entre o geral e o particular. Todavia, é reconhecer que a maior distinção entre o particularismo e o generalismo é o grau, e não propriamente o tipo decisional. Toda decisão será, mais ou menos, generalista.

1.4. Finalidade da equidade

Como antes mencionado, as diferentes concepções sobre a equidade importam a imputação a ela de distintas funções. Não parece ser interessante, neste momento, rememorar cada uma das finalidades em função das definições. Todavia, cabe mencionar a enumeração apresentada por Alípio Silveira⁴⁰ das funções exercidas pela equidade: (i) no atendimento das disposições contratuais e das práticas costumeiras; (ii) na interpretação das fontes do Direito, havendo o predomínio da finalidade da lei sobre a sua letra e entre as várias interpretações possíveis de um texto, aquela que seja mais benigna e humana; (iii) na adaptação da regra jurídica às circunstâncias de um caso concreto; (iv) na integração das lacunas da norma jurídica; e (v) na decisão fora das regras jurídicas.

Por assim dizer, fala-se, basicamente, na equidade com quatro funções: (a) a equidade como método de interpretação da regra jurídica; (b) a equidade como

³⁰ *Ibidem*, p. 52.

³¹ *Ibidem*, p. 54.

³² *Ibidem*, p. 216.

³³ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁴ *Ibidem*, p. 218.

³⁵ *Ibidem*, p. 234.

³⁶ *Ibidem*, p. 106.

³⁷ *Ibidem*, p. 121.

³⁸ *Ibidem*, p. 288.

³⁹ *Ibidem*, p. 105-106.

⁴⁰ SILVEIRA, Alípio. *Op. cit.*, p. 372-373.

método de integração da regra jurídica, na colmatação de lacunas; (c) a equidade como método de controle de validade da regra jurídica; e (d) a equidade como método de decisão, independentemente da existência de qualquer regra jurídica.

1.5. *Modo de aplicação da equidade*

A exposição sobre a forma de aplicação da equidade dar-se-á em conformidade com a definição de equidade assumida neste estudo, ou seja, a equidade que se presta como um instrumento de interpretação e de controle de validade de uma regra jurídica.

Para este fim, percorrem-se alguns momentos: (i) a análise e a qualificação de uma situação concreta; (ii) a identificação da regra jurídica aplicável; (iii) a extração das justificações (formal e substancial) de uma regra jurídica; (iv) a verificação de que a aplicação da regra jurídica, nos seus termos, contraria a sua justificação substancial e de que a modificação da sua hipótese ou da sua consequência jurídica, em verdade, a aperfeiçoa; (v) a atribuição de peso, em abstrato, aos direitos fundamentais e aos interesses públicos em conflito; (vi) a indicação da intensidade de realização e de restrição de cada qual; (vii) a verificação do cabimento das medidas alternativas; e (viii) a realização de um exame relacional entre os direitos e os interesses.

Dito isto, cabe uma observação. Quando da consecução de um exame de equidade, é essencial a identificação da finalidade de uma regra jurídica. Esta é legítima e o conduz. Inúmeras são as correntes doutrinárias desenvolvidas ao redor da forma de identificação da finalidade legal, mas a sua compreensão transborda deste estudo. Para os fins aqui adotados, a finalidade deve ser aferida, objetivamente, em conformidade com a estrutura da regra e a intenção objetivada pelo legislador no texto legal.

Analisando a estrutura e o modo de aplicação da equidade, Giulio Chiodi⁴¹ afirma que o inter-relacionamento entre os interesses (públicos e os direitos fundamentais) em conflito não pode ser ilimitado. Desta feita, será um “interesse relevante” aquele circunscrito ou passível de circunscrição no interior de uma relação ou de mais de uma relação diretamente pertinente. Ademais, não cabe à equidade imputar a um interesse a natureza de absoluto ou incondicional, esta qualificação é uma decorrência de uma escolha moral ou política que, como explica Aharon Barak⁴², será expressa no ordenamento jurídico, sob pena de presumir-lhe a relatividade. Segundo ainda Giulio Chiodi, o interesse é identificado e valorado como sendo equitativamente relevante em função da moral e da utilidade. Explique-se: a identificação e o peso de um direito e de um interesse dependem em grande medida da observação do próprio julgador, mas com alguns temperamentos. A valoração de um interesse varia de acordo com a circunstância, o tempo, o lugar e, principalmente, a qualidade do outro interesse.

Por assim expor, o autor italiano pretende quebrar a natureza deste juízo como sendo “indeterminado” e “imprevisível”. O juízo de motivação é “lógico e

⁴¹ CHIODI, Giulio M. *Op. cit.*

⁴² BARAK, Aharon. *Proportionality*. Cambridge: University of Cambridge Press, 2012, p. 27 e ss.

ideológico”. Assim, ainda que se atenua a discricionariedade do julgador, o aspecto ideológico é um componente inafastável. Deve-se, contudo, buscar ao máximo a uniformidade do juízo. Fala-se na equidade como uma característica particular do jurista, “um especialista do justo”. A variabilidade, a oscilação e a incerteza coincidem com aquelas características presentes no Direito e na doutrina. E mesmo assim este juízo é desprendido do “psicológico-subjetivismo”, uma vez que o julgador resolve o caso orientado pelo princípio do costume, na ideia, mais ou menos, convincente de uma consciência comum, observada pela doutrina, pela ciência ou pelo patrimônio cultural. Busca-se o fundamento nos textos legislativos ou em uma autoridade institucional reconhecida.

Importa analisar as balizas traçadas por Humberto Ávila na obra *Teoria dos Princípios. da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*⁴³. Afirma o autor que na derrotabilidade há sempre um valor substancial em conflito com um valor formal, necessariamente, a segurança jurídica. O exame ponderativo entre estes valores deve aferir os ganhos e as perdas promovidos em cada um. No que tange à segurança jurídica, assume relevância a possibilidade de aquela situação vir a se repetir, pois esta frequência fragilizaria a regra jurídica e contrariaria a razão de ser da derrotabilidade⁴⁴.

Não se pretende, neste estudo, tal como defendido por Giulio Chiodi, sustentar uma posição idealista sobre a capacidade de “objetivação” do processo decisório do julgador lastreada em um “senso comum”. Admite-se a discricionariedade inerente ao exame ponderativo. No entanto, translada-se o debate para a transparência decisional: a identificação dos institutos envolvidos e as razões para o sopesamento. Isto porque, se os julgadores agem em uma função atípica, neste caso, o ônus argumentativo é mais elevado e as hipóteses do seu cabimento deverão estar circunscritas às zonas de certeza positiva, salvo forte argumentação em contrário. Em igual sentido, parece ser o entendimento de Humberto Ávila⁴⁵, de acordo com o qual, a maior resistência à derrotabilidade de uma regra jurídica implica a necessidade de uma maior fundamentação, a demonstrar a incompatibilidade entre a aplicação da regra em um caso e a sua finalidade subjacente, e que o seu afastamento não provocará expressiva insegurança jurídica.

2. Equidade e o Direito Tributário

Como referido no início deste artigo, o estudo sobre o tratamento tributário da equidade será conduzido sob três perspectivas, quais sejam: (i) a compreensão da existência ou não de uma vedação à utilização da equidade; (ii) a verificação quanto à existência ou não de uma autorização a esta aplicação; (iii) a análise de decisões, judiciais e administrativas, em que, mesmo que de maneira implícita, houve ou poderia haver o emprego da equidade.

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 142-144.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 147.

2.1. *Perspectiva proibitiva: inexistência de vedação legal à utilização da equidade*

Com relação à existência ou não de uma vedação legal à utilização da equidade em matéria tributária, como antecipado, analisa-se, primeiramente, o conteúdo e a extensão do art. 108, inciso IV, do CTN, especialmente, considerando (a) a sua compreensão no “Capítulo IV – Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, (b) a premissa fática para o seu cabimento prevista no *caput* deste preceito legal (“ausência de disposição expressa”) e (c) a limitação à consequência da sua aplicação determinada no § 2º (“não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”). A doutrina diverge sobre esta questão, apresentando-se abaixo apenas alguns posicionamentos sobre a matéria.

No entender de Luciano Amaro⁴⁶, a equidade referida encerra um ideal de correção do rigor da lei, em face de um caso concreto, podendo ocasionar (a) a alteração do consequente da norma jurídica, em vista de uma interpretação benigna ao contribuinte e *in dubio pro reo* ou *in dubio pro libertate*, e (b) a constituição de uma exceção à regra jurídica ou o preenchimento de uma lacuna legal, tal como faria o legislador, caso diante da situação concreta. Com relação à limitação do § 2º, o autor esclarece que se trata de uma manifestação da reserva de lei e da indisponibilidade do interesse público. Luís Eduardo Schoueri⁴⁷ afirma que o art. 108, inciso IV, distingue-se do art. 172, inciso IV, na medida em que, no primeiro caso, há uma lacuna da lei que é preenchida pela equidade; ao passo que, no segundo, a lei regulamenta a situação, mas autoriza a criação de uma exceção, em conformidade com os elementos da situação concreta. Hugo de Brito Machado⁴⁸ argumenta que “pela restrição imposta no § 2º do art. 108, parece haver o CTN usado a palavra equidade no sentido de suavização, de humanização, e benevolência na aplicação do Direito”. Isto com a finalidade de corrigir “a insuficiência decorrente da generalidade da norma”⁴⁹. Paulo de Barros Carvalho⁵⁰ compreende que a equidade se trata de “aplicar o direito, sopesar refletidamente seus valores e os da sociedade em que vive, observar os fatos sociais e examinar-lhes as proporções na sua grandeza real, abrandando os rigores da lei e imprimindo-lhes ares de maior suavidade e dimensão humanitária”. Por fim, ele conclui que esta é um “instrumento de realização dos ideais de bem comum”. José Eduardo Soares de Melo⁵¹ defende que a equidade se presta ao:

“predomínio da finalidade da lei sobre sua letra; a preferência, entre várias interpretações possíveis, pela mais benigna e humana; o relacionamento com o fim da norma; a harmonização do abstrato e rígido da norma com a realidade concreta; a suplementação da lei (ante possíveis lacunas) e a outorga de poder discricionário ao magistrado”.

⁴⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 241-242.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 751.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 127-128.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 127.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 105.

⁵¹ MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da legislação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 183.

Apesar da vagueza do conceito de equidade, Aliomar Baleeiro⁵² sustenta que não há menor indeterminação na definição de princípio geral do Direito. E conclui dizendo que “Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impessoalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.” Isto é, assume a equidade uma função de colmatagem de lacunas, de interpretação e de correção. É interessante comparar um trecho do entendimento deste autor com aquele de sua atualizadora, Misabel Abreu Machado Derzi:

“Não parece conter-se na ‘lógica razoável’, p. ex., a tributação exigida em caso de absoluta inexistência de capacidade econômica do contribuinte de determinado fato gerador, dado que essa capacidade tributária serve de fundamento político e ético dos impostos. Não parece conter-se na ‘lógica razoável’, por outro lado, eximir-se do tributo quem adquira essa capacidade econômica numa situação mal definida pelo fato gerador sob a jurisdição fiscal do Poder tributante.” (Aliomar Baleeiro⁵³)

“(…) (§§ 1º e 2º) essas disposições se referem a áreas do ordenamento jurídico em que o próprio constituinte atribuiu peso especial ao princípio da segurança jurídica, já que eles ficam inteiramente vinculadas ao princípio da legalidade (artigo 150, I, da CF/1988) e não admitem integração criativa por parte do intérprete, seja pela analogia, pela equidade ou por considerações fundamentadas em princípios jurídicos (...)” (Misabel Abreu Machado Derzi⁵⁴)

Inúmeras poderiam ser as considerações sobre estas citações. No entanto, note-se que Aliomar Baleeiro admite que a equidade, em atenção à capacidade contributiva, onere ou desonere o sujeito passivo; por outro lado, Misabel Derzi defende que a legalidade tributária impede que, independentemente do resultado pretendido (a oneração e a desoneração tributárias), possa o intérprete criar uma norma jurídica, inclusive para excepcioná-la.

A posição de Ricardo Lobo Torres⁵⁵ sobre o art. 108 do CTN é categórica: “O dispositivo seria perfeitamente dispensável, por confuso e problemático.” Segundo o autor, a equidade como forma de integração não se confunde com a equidade como um instrumento de correção do Direito, de interpretação ou de suavização de penalidades fiscais⁵⁶. E segue ele afirmando que, na sua modalidade de integração, a equidade não tem grande valia ao Direito Tributário, o qual, em razão da legalidade estrita, se utiliza apenas de “conceitos determinados e enumerações taxativas”⁵⁷. Daí o entendimento exarado, segundo o qual: “A integração por equidade é limitadíssima, e praticamente se esgota nas autorizações

⁵² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.061.

⁵³ *Ibidem*, p. 1.062.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 1.065.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 115.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 116.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 117.

para a concessão de incentivos, remissões e favores fiscais”⁵⁸. Portanto, somente no caso do art. 172, inciso IV, do CTN, haveria a “equidade como integração e como correção”, na medida em que a concessão de um benefício fiscal, mesmo que de maneira limitada, se dá por um juízo discricionário do administrador⁵⁹.

Por todo o exposto, neste artigo, posiciona-se no sentido de que o art. 108, inciso IV, do CTN, se refere à possibilidade de aplicação da equidade em sua vertente integrativa. Esta não se presta a onerar, em razão da legalidade tributária – não necessita de uma previsão legal neste sentido –, nem para desonerar, por expressa previsão legal (§ 2º). E mesmo que assim não fosse, em termos práticos, a oneração do sujeito passivo, com fundamento na equidade, geralmente, esbarra na aplicação analógica, limitada pelo § 1º (“O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”).

Quanto aos destinatários do art. 108, inciso IV, a doutrina parece ser unívoca no sentido de admitir que não poderia a literalidade deste preceito limitar a sua aplicação apenas ao administrador público. Todos aqueles que se prestam a integrar a regra tributária estão sujeitos ao seu comando legal. Passa-se a demonstrar os posicionamentos doutrinários sobre a questão.

Luciano Amaro⁶⁰ defende que o art. 108 do CTN, aplicar-se-ia a qualquer “aplicador da lei”, “qualquer pessoa a quem incumba identificar o direito aplicável a determinada situação”. Marciano Seabra de Godoi⁶¹ argumenta, em conformidade com o autor anterior, que o Projeto de Lei do Código Tributário Nacional em sua redação original referir-se-ia à “autoridade administrativa ou judiciária competente”. Entretanto, na sua redação final, resolveu-se excluir a menção ao Poder Judiciário. Com relação a este fato, o autor argumenta que a exclusão seria uma mera “eclipse”. Isto porque “não faria sentido que o Fisco estivesse adstrito a aplicar a lei de uma maneira, e o contribuinte ou o juiz devesse (ou pudesse) aplicá-la de modo diverso”⁶². Ainda em uma análise histórica, Aliomar Baleeiro⁶³ recorda que antes “As leis e regulamentos fiscais brasileiros não raro, admitiam a equidade em sua interpretação, mas a reservavam ao Ministro da Fazenda na dispensa das multas. O CTN a estendeu a qualquer ‘autoridade competente’.” E conclui: “A autoridade fiscal (é) destinatária do art. 108 do CTN, e também o juiz da causa fiscal (...)”⁶⁴. Em igual sentido, Paulo Carvalho⁶⁵ sustenta que “O preceito tem endereço certo: a autoridade competente para aplicar a legislação tributária, seja ela o funcionário da Fazenda, seja o órgão judicial (...)”. No mesmo sentido, Ricardo Torres⁶⁶ defende que os métodos de integração do art. 108 se aplicam a todas as classes de intérpretes: o juiz, o administrador e os cidadãos.

⁵⁸ *Ibidem, loc. cit.*

⁵⁹ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁰ AMARO, Luciano. *Op. cit.*, 236.

⁶¹ GODOI, Marciano Seabra de. *Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André. Curso de direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 249.

⁶² *Ibidem, loc. cit.*

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 1.061.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 1.062.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 103.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 98-100.

Em face desta exposição, uma concepção resta clara: a equidade do art. 108, inciso IV, ainda que destinada a todas as classes de intérpretes, atua com uma finalidade específica: a integração da lei diante de uma lacuna. E se assim é, este preceito não constitui uma limitação à equidade interpretativa e controladora de validade de uma regra jurídica, em face das circunstâncias do caso concreto.

2.2. *Perspectiva autorizadora: limites à utilização da equidade*

Considerando a inexistência de uma vedação à aplicação da equidade como um método de interpretação e de controle de validade da regra jurídica, em face dos elementos de um caso concreto, pergunta-se qual seria o fundamento da equidade como um argumento de decidir em matéria tributária. Para esta exposição, poderiam ser aportados todos os argumentos antes utilizados para fundamentar a equidade, em geral. Mas, neste ponto, dois dispositivos parecem ganhar um destaque maior, a justificar uma breve análise destes. São estes: o art. 5º da LINDB, e o art. 127 do CPC/1973⁶⁷.

Enquanto o primeiro preceito institui uma regra ampla de interpretação do Direito, em conformidade com os “fins sociais a que (ele) se dirige e às exigências do bem comum”; o segundo traça um limite à possibilidade de interpretação por meio da equidade. Fala-se na exigência de uma autorização legal para tanto. Para a compreensão do escopo do art. 127 do CPC/1973, Pontes de Miranda⁶⁸ sustenta que este preceito legal encampa a equidade como “intuitivo-sentencial”, negando a noção “indutivo-científico”. Antes que se prossiga nesta explicação, é necessário compreender as origens da equidade no ordenamento nacional.

A primeira previsão normativa ocorreu na Constituição Federal de 1934, art. 113, n. 37⁶⁹. Posteriormente, foi introduzido o art. 114 do CPC/1939⁷⁰. Este teve influência do art. 1º do Código Civil Suíço⁷¹, que estabelecia que: “na falta de uma disposição legal aplicável, o juiz decidirá segundo o direito costumeiro e, na falta de um costume, segundo as regras que estabeleceria o legislador caso houvesse feito”. Este preceito encerra a noção de equidade “indutiva-científica”. Por assim dizer, Pontes de Miranda⁷² sustenta que o legislador brasileiro, no caso do CPC/1939, “pôs uma perna no caminho intuitivo-sentencial e outra no indutivo-científico”. Porém, “é difícil andar” assim. Em razão disto, os juízes têm mais se “embaraçado” do que se auxiliado na equidade, preferindo meios de interpretação “cientificamente mais recomendáveis”. E esclarece Pontes de Miranda⁷³ que o

⁶⁷ Preceito similar ao art. 140, parágrafo único, do novo Código de Processo Civil, de 2015 (“O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei.”).

⁶⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Op. cit.*, p. 375.

⁶⁹ Art. 113, n. 37, da CRFB/1934: “Nenhum Juiz deixará de sentenciar por motivo de omissão na lei. Em tal caso, deverá decidir por analogia, pelos princípios gerais de direito ou por equidade.”

⁷⁰ Art. 114 do CPC/1939: “Quando autorizado a decidir por equidade, o juiz aplicará a norma que estabeleceria se fosse legislador.”

⁷¹ Art. 1º, n. 2., do CC suíço: “A défaut d’une disposition légale applicable, le juge prononce selon le droit coutumier et, à défaut d’une coutume, selon les règles qu’il établirait s’il avait à faire acte de législateur.” (Tradução livre)

⁷² MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Op. cit.*, p. 375.

⁷³ *Ibidem. loc. cit.*

condicionante da decisão do juiz pela equidade à autorização legal é uma limitação conveniente, pois a equidade possui um conceito indeterminado.

Em que pese a previsão do art. 127 do CPC/1973 limitar a possibilidade de o juiz decidir em conformidade com a equidade, nos casos em que a lei assim autorize, sustenta-se, neste artigo, que duas seriam as hipóteses de sua aplicação: em primeiro lugar, quando diante de uma lacuna da lei – o que, em matéria tributária, é objeto do art. 108, inciso IV, CTN –, e, em segundo lugar, quando a decisão é proferida, a despeito de qualquer preceito legal regulamentar; trata-se de uma decisão em consonância com a consciência do julgador. Entretanto, pelos próprios fundamentos da equidade, antes expostos, não faz sentido estender esta previsão aos casos em que o intérprete promove a interpretação de um preceito, corrigindo-o a um caso concreto, para a instituição de uma exceção a ele. E se assim é, não restam dúvidas de que há uma autorização a que o julgador considere a equidade como uma das razões de decidir em matéria tributária, sendo para tanto, passível de ser suscitada, diriam alguns, a previsão do art. 5º da LINDB.

Independentemente do raciocínio supraexposto, há uma segunda perspectiva para analisar este questionamento autorizativo. Quando se decide pela aplicação da equidade, na conformação de uma regra jurídica, ao fim e ao cabo, se realiza certo direito fundamental ou interesse público, sendo este o seu verdadeiro fundamento. Em outras palavras, a autorização do intérprete resta sob a regra jurídica prevalente em face da segurança jurídica.

2.3. Análise de decisões administrativas e judiciais

Este ponto não pretende exaurir as decisões proferidas em matéria tributária, em que o julgador, mesmo que de maneira implícita, assumiu a equidade como uma razão de decidir em matéria tributária. Trata-se apenas de reconhecer a sua aplicação ou a possibilidade de assim o fazer. Importa, contudo, admitir que grande parte dos debates sobre a aplicação da equidade centra-se na própria delimitação do conteúdo e da extensão de uma regra jurídica. Isto porque, ao revés de assim definir-lhe, muitas vezes, o julgador prende-se aos fatos suscitados no caso para constituir uma exceção à regra, quando, em verdade, esta é simplesmente inaplicável.

Para fins exemplificativos, mencione-se um caso ainda pendente de julgamento definitivo no Supremo Tribunal Federal. Trata-se do Recurso Extraordinário com Agravo 668.974/DF. Este versa sobre o aproveitamento do crédito tributário de ICMS pela concessionária, na hipótese de o usuário de um serviço de telecomunicação ser absolutamente inadimplente. Neste caso, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que não há a desconfiguração do fato gerador do ICMS, mas inexistente a autorização legal para o aproveitamento do crédito pela concessionária. Toda a argumentação que se segue poderia recair sobre as noções de confisco e de não cumulatividade. Todavia, ela também pode se desenvolver em torno da própria regra que autoriza este direito, para entender que, neste caso, os elementos peculiares da hipótese justificariam que houvesse um tratamento diverso, a admitir-lhe o direito ao aproveitamento do crédito tributário.

No Acórdão 202-12.527, proferido pelo Segundo Conselho do então Conselho de Contribuintes, decidiu-se que, pela “razoabilidade”, não poderia uma pe-

quena sociedade produtora de sofás e participante do Simples Nacional ser excluída deste porque efetuou a importação de quatro pés de sofás, em contrariedade à regra⁷⁴ que lhe impede a tanto. Admitiu-se, por assim dizer, a constituição de uma exceção a esta regra, por meio da qual se a manteve no programa. Embora sob esta argumentação admita-se ser este um caso de derrotabilidade da regra jurídica, um elemento parece demonstrar o inverso. No caso, também se discutia que o sofá produzido com os pés importados, em verdade, seria um bem do ativo fixo da sociedade, não sendo, portanto, destinado ao comércio, razão pela qual a regra em questão seria inaplicável⁷⁵.

Na Apelação Cível 5038072-80.2014.4.04.7000, proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, analisou-se a possibilidade de a tributação de uma sociedade pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) ser facultativa, quando ela promova um aumento da carga tributária. Nesta, o julgador inicia o seu voto analisando a Exposição de Motivos da Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011. Nos seus termos, a instituição da CPRB buscou atender a dois objetivos: incentivar certos setores econômicos e a regularização das relações de emprego. Afirma-se, expressamente, que a CPRB se trata de um benefício fiscal. Entretanto, em certos casos, este regime tributário se mostrou danoso ao sujeito passivo. Assim, conclui o julgador que não é “razoável” a utilização desta medida, quando no caso concreto o seu efeito for o contrário ao desejado. Neste caso, haveria uma “lacuna” a ser colmatada pelo Poder Judiciário, pela introdução de uma exceção à regra. Contudo, em razão do caráter generalizante deste entendimento a todos os casos em que haja uma elevação da tributação, a noção de derrotabilidade poderia ser fragilizada, a vislumbrar não uma Justiça do caso concreto, mas sim uma verdadeira conformação da regra a sua finalidade.

No julgamento do Recurso Especial 492.247/RS, o Superior Tribunal de Justiça compreendeu que, por equidade, não poderiam os proventos de aposentadoria recebidos acumuladamente, após decisão transitada em julgado, serem objeto de tributação sobre a renda, nos termos do art. 12 da Lei 7.713/1988 (redação original)⁷⁶. Para tanto, foram expostos dois argumentos: um primeiro sobre a inaplicabilidade da regra ao caso, pois pela “tipicidade cerrada” esta seria restrita aos “rendimentos recebidos acumuladamente”. Um segundo reconhece que, ainda que assim não fosse, não seria “equitativo” tributar acumuladamente aquilo que mensalmente seria isento.

⁷⁴ Art. 9º, inciso XII, alínea “a”, da Lei 9.317/1996: “Não poderá optar pelo Simples, a pessoa jurídica que realize operações relativas à importação de produtos estrangeiros.”

⁷⁵ Não é por outra razão a referência ao Ato Declaratório Normativo COSIT 06/1998: “(...) a exclusão do Simples decorrente da importação de produtos estrangeiros somente será efetivada, mediante comunicação da pessoa jurídica ou de ofício, quando a importação se referir a produtos destinados à comercialização”.

⁷⁶ Art. 12 da Lei 7.713/1988 (redação original): “No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.”

Conclusão

Por todo o exposto, é possível sumarizar as conclusões alcançadas nos seguintes termos:

- i) a equidade não possui uma unicidade de conteúdo, de fundamento, de finalidade e de limites à sua aplicação, variando estes três últimos elementos em função daquele primeiro;
- ii) neste artigo, adotou-se a concepção de equidade como um método de interpretação e de controle de validade das regras jurídicas, em conformidade com a ponderação entre a justificação desta e os direitos e interesses do caso concreto. Esta hipótese fundamenta-se na correção da generalidade;
- iii) em matéria tributária, não há uma vedação à aplicação da equidade, mas sim uma autorização implícita para tanto;
- iv) as decisões judiciais e administrativas mencionadas não possuem a clareza com relação à hipótese e ao modo de aplicar a equidade, mas demonstram que este argumento não se encerra na mera proposição de que “O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ARISTÓTELES. *Aristóteles (v. 8). Retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2012.
- . *Ética a Nicômaco*. 2. ed. Bauru: EDIPRO, 2007.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARAK, Aharon. *Proportionality*. Cambridge: University of Cambridge Press, 2012.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista. Legal defesability: an introduction. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements. Essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- BIX, Brian H. Defeasibility and open texture. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements. Essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CHIODI, Giulio M. *Equità: la regola costitutiva del Diritto*. Torino: Giappichelli, 2000.
- GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- HAGE, Jaap; PECZENIK, Aleksander. Law, morals and defeasibility. *Ratio Juris*, september 2000, v. 13.

- HART, H. L. A. The ascription of responsibility and rights. *Proceedings of the Aristotelian Society*, 1948-1949, v. 49.
- MACCORMICK, Neil. Defeasibility in law and logic. In: BANKWOSKI, Zenon; WHITE, Ian; HAHN, Ulrike (eds.). *Informatics and the foundations of legal reasoning*. Law and Philosophy Library, v. 21, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da legislação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- PECZENIK, Aleksander. Scientia juris. Legal doctrine as knowledge of law and as a source of law. In: PATTARO, Enrico (ed.). *A treatise of legal philosophy and general jurisprudence*. v. 4. Springer, 2005.
- PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. The three faces of defeasibility in the law. *Ratio Juris*, March 2004, v. 17.
- SARTOR, Giovanni. Defeasibility in legal reasoning. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements. Essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- SCHAUER, Frederick. Generality and equality. *Law and Philosophy*, May 1997, v. 16.
- . Is defeasibility an essential property of law? In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements. Essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- . Playing by the rules. A philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. *Clarendon Law Series*. Oxford: Oxford University Press, 1991 (reprinted 2002).
- . *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge, Massachusetts; London: The Belknap Press of Harvard University Press, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SILVEIRA, Alípio. *Hermenêutica no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, v. I.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária. Para uso da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1954.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.