

Analogia no Direito Tributário Brasileiro

Analogy in Brazilian Tax Law

Daniela Gueiros Dias

Doutoranda em Direito pela University of Cambridge. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. *E-mail*: dg563@cam.ac.uk.

Recebido em: 20-08-2019

Aprovado em: 17-10-2019

Resumo

O objetivo do presente artigo é examinar criticamente o emprego da analogia no Direito Tributário brasileiro. Para tanto, este artigo está dividido em duas partes. Na primeira, define-se o que é analogia, quais são os seus fundamentos, e quais critérios devem ser observados para que se possa considerar um argumento por analogia logicamente válido. Na segunda, a partir das normas reconstruídas a partir dos dispositivos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, examina-se qual é o espaço para a analogia no Direito Tributário brasileiro. A tese, a ser aqui defendida, é a de que em razão dos princípios da legalidade e da igualdade, o emprego da analogia, de um lado, é obrigatório para integração de lacunas nos casos relativos ao estabelecimento de procedimentos no âmbito tributário e à ampliação de direitos dos contribuintes e, de outro lado, é proibido nos casos que resultem em exigência ou aumento de tributos.

Palavras-chave: analogia, legalidade, igualdade, art. 108 do Código Tributário Nacional.

Abstract

The aim of the present paper is to critically examine the use of analogy in Brazilian Tax Law. In order to do so, this paper is divided into two parts. In the first, we define what analogy is, what its foundations are, and what criteria must be fulfilled for an analogy to be considered a logically valid argument. In the second, considering the rules reconstructed from the provisions of the Federal Constitution and the National Tax Code, we examine the extent to which the use of analogy is admitted in Brazilian Tax Law. The thesis, to be defended here, is that due to the principles of legality and equality, the use of analogy, on one hand, is obligatory for solving normative gaps concerning the establishment of tax procedures and the extension of taxpayers' rights and, on the other hand, is prohibited for the establishment or increase of taxes.

Keywords: analogy, legality, equality, article 108 of the National Tax Code.

Considerações introdutórias

Analogias são utilizadas com finalidade explicativa (ou descritiva) e argumentativa. Analogias podem ser utilizadas para expressar significados que não

seriam facilmente compreensíveis sem a sua utilização, com finalidade explicativa ou descritiva¹. Aquele que emprega uma analogia não emite um juízo prescritivo, acerca do que deve ser feito, mas visa tão somente a tornar claro e inteligível algum ponto por meio da utilização de um exemplo.

No entanto, analogias também podem ser utilizadas como argumento para suportar determinada conclusão. Nesse cenário, aquele que emprega uma analogia busca, a partir de uma semelhança relevante entre dois casos, sustentar que a conclusão de um caso é igualmente verdadeira para outro, emitindo, portanto, um juízo prescritivo a respeito do que deve ser feito. O argumento por analogia não é um tipo de argumento peculiar ao Direito: segundo Aarnio, praticamente toda a argumentação humana, à exceção dos argumentos dedutivos, é baseada, em grande medida, na utilização de argumentos pautados na semelhança e na expectativa de pouca variação entre os eventos².

Argumentos por analogia no Direito diferenciam-se de argumentos por analogia em outros tipos de discursos da vida humana devido ao contexto no qual estão inseridos³. No Direito, o uso de argumentos por analogia é limitado pelas normas do ordenamento jurídico, que, de um lado, proíbem o recurso a analogias em determinadas hipóteses e, de outro lado, fixam critérios que necessariamente devem ser observados para a sua utilização. Isso quer dizer que embora não haja qualquer diferença na estrutura lógica dos argumentos por analogia utilizados no Direito e em outros tipos de discurso, as normas do ordenamento delimitam o espaço da analogia no âmbito jurídico e, conseqüentemente, proíbem, permitem, ou mesmo obrigam a sua utilização em determinadas situações.

Analogia jurídica, procedimento por analogia, extensão analógica, interpretação analógica, analogia por extensão, argumento por analogia, argumento *a simili*: todos esses termos e expressões são utilizados no Direito para fazer referência à analogia, de modo que discussões quanto à sua definição, alcance e limites não são recentes⁴. Argumenta-se que porque determinado fato, não regulado expressamente por nenhuma norma do ordenamento jurídico, é semelhante, em um aspecto relevante, a outro fato, regulado expressamente por determinada norma do ordenamento jurídico, então a ele deve ser aplicada a mesma consequência, tendo em vista o dever de tratar de modo idêntico casos idênticos⁵. Aliomar Baleeiro, por exemplo, sustentava que, em determinados casos, o ordenamento jurídico permite a aplicação por analogia das normas de direito administrativo no âmbito tributário, já que “o Direito Tributário não se considera excep-

¹ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 487.

² AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 150.

³ SCHAUER, Frederick; e SPELLMAN, Barbara A. Analogy, expertise, and experience. *University of Chicago Law Review* v. 84, issue 1, article 12, 2017, p. 250.

⁴ BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2011, p. 47; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 119.

⁵ BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2011, p. 47.

cional, oposto ou inteiramente diverso dos demais ramos jurídicos. Ele é especial, não porém excepcional”⁶.

A questão que se coloca, portanto, é: por que examinar o uso da analogia no Direito Tributário de novo e agora? Duas razões podem ser fornecidas. Em primeiro lugar, porque o uso da analogia no Direito Tributário brasileiro tem ganhado força atualmente, embora com nomes diferentes. Importações de teses estrangeiras têm levado alguns a sustentarem que uma das formas de combater planejamentos tributários abusivos seria por meio da extensão analógica dos fatos imponíveis⁷. Nesse sentido, a analogia tem aparecido mais recentemente disfarçada do que os autores chamam de “consideração econômica”: o aplicador, ao se deparar com dois fatos econômicos idênticos, estaria supostamente autorizado a estender o mesmo tratamento tributário àquele que não tivesse sido tributado⁸. Para usar uma analogia descritiva, esses autores trocaram o rótulo, embora o conteúdo da garrafa seja o mesmo. O problema disso é que, ao assim proceder, o intérprete e aplicador no âmbito tributário viola as normas prescritas pela Constituição, sejam elas as regras atributivas de competência tributária, sejam elas as regras e princípios que conferem direitos e garantias aos contribuintes.

Em segundo lugar, porque é necessário fornecer critérios racionais que permitam controlar o emprego da analogia no Direito Tributário brasileiro atualmente⁹. Da perspectiva da Administração Tributária, é preciso saber se é permitida ou não a analogia para instituição ou majoração de tributos. Da perspectiva do contribuinte, é preciso saber se é permitida ou não a analogia para ampliação de direitos e garantias fundamentais. Da perspectiva dos juízes e tribunais, é preciso saber em quais casos é permitido o emprego da analogia no Direito Tributário, de que forma, e observados quais limites. Sem a delimitação dessas questões, não é possível afirmar que o uso da analogia no Direito Tributário observa o próprio fundamento que lhe serve de justificação ou, mais especificamente, o dever de tratar de modo semelhante casos semelhantes.

Deste modo, o objetivo do presente artigo é examinar o espaço que a analogia, enquanto método para integração, encontra no âmbito do Direito Tributário brasileiro. Conforme Guastini, trata-se de analisar a analogia “enquanto argumento para construção de normas implícitas”¹⁰. Para tanto, este artigo está dividido em duas partes. Na primeira parte, define-se o que é analogia, quais são os seus fundamentos, e quais critérios devem ser observados para que se possa considerar um argumento por analogia logicamente válido. Na segunda parte, a

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 679.

⁷ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de ley y el abuso de las formas em el derecho tributario. *Monografias jurídicas*. Madrid: Marcial Pons, 1994, p. 87 e ss.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 150-151.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 291.

¹⁰ GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomia* n. 43, octubre 2015, p. 20.

partir das normas reconstruídas a partir dos dispositivos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, determina-se qual é o espaço para o uso de argumentos por analogia no Direito Tributário brasileiro. A tese, a ser aqui defendida, é de que as normas do ordenamento jurídico brasileiro obrigam o uso da analogia no Direito Tributário desde que não seja para restringir direitos do contribuinte por meio da instituição ou majoração de tributos. Isso quer dizer que o recurso à analogia, como decorrência da aplicação do princípio da igualdade, não só é permitido, mas obrigatório para integração de lacunas nos casos que digam respeito ao estabelecimento de procedimentos no âmbito tributário ou mesmo à ampliação de direitos dos contribuintes. É o que se passa a demonstrar.

1. Parte geral

O objetivo desta parte do trabalho é definir analogia jurídica. Para tanto, esta parte divide-se em quatro subpartes. Na primeira, define-se analogia jurídica enquanto método para integração de lacunas. Na segunda, diferencia-se analogia de outras figuras com as quais ela costuma ser frequentemente confundida. Na terceira, apontam-se os fundamentos normativos que autorizam a utilização da analogia no Direito. E, na quarta, examinam-se os critérios que devem ser observados para que um argumento por analogia possa ser considerado logicamente válido no Direito.

1.1. Definição positiva. O que é analogia?

A analogia jurídica consiste na operação mediante a qual se atribui a um fato não regulado expressamente por uma norma do ordenamento jurídico a mesma consequência jurídica prevista por uma norma expressa para um fato semelhante. Por meio do argumento por analogia conclui-se que dada uma norma que estabelece uma consequência normativa a um fato F1, é existente e válida uma norma diferente que estabelece a mesma consequência normativa a outro fato F2, que tem com o fato F1 uma semelhança relevante para a finalidade da norma¹¹. Para fins analíticos, e seguindo desenvolvimento similar àquele proposto por Guastini, o argumento por analogia pode ser descrito do seguinte modo:

- i) Momento 1. O intérprete e aplicador identifica uma lacuna normativa no ordenamento jurídico: o fato F2 não é regulado por nenhuma norma do ordenamento jurídico.
- ii) Momento 2. O intérprete e aplicador reconstrói, a partir das formulações normativas, uma norma que regula o fato F1. É válida no ordenamento jurídico a norma “Se F1, então Q”.
- iii) Momento 3. O intérprete e aplicador identifica uma semelhança relevante entre os fatos F1 e F2: o fato F2 é análogo ao fato F1.

¹¹ TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1980, p. 351.

iv) Momento 4. O intérprete e aplicador cria uma norma que prescreve a mesma consequência jurídica do fato F1 ao fato F2. É válida no ordenamento jurídico a norma “Se F2, então Q”¹².

Para o propósito do presente artigo, três aspectos distintos do argumento por analogia acima retratado merecem uma análise mais aprofundada. O primeiro é a identificação de uma lacuna normativa. O segundo é a identificação de uma semelhança relevante entre os fatos F1 e F2. E o terceiro é a criação de uma norma que prescreve a mesma consequência jurídica do fato F1 ao fato F2. Passa-se a examinar cada um desses aspectos.

Em primeiro lugar, o uso do argumento por analogia no Direito pressupõe a identificação de uma lacuna normativa. Segundo Guastini, lacunas normativas não são prévias à interpretação, entendida esta como a atividade por meio da qual se atribui sentido a um dispositivo normativo. Elas são, na verdade, mais bem retratadas como resultado da própria atividade interpretativa, na medida em que os dispositivos normativos podem ser interpretados de modo a reconstruir-se normas mais ou menos abrangentes¹³.

Um exemplo singelo permite entender este ponto. Imagine-se um dispositivo assim redigido: “é proibida a entrada de veículos no parque”. Um intérprete poderia, com base no argumento literal, reconstruir a partir deste dispositivo uma norma restritiva, que proíbe a entrada de viaturas motorizadas. Ao se deparar com um caso no qual se questiona se essa proibição também seria aplicável às bicicletas, o aplicador concluiria que essas não foram reguladas por nenhuma norma do ordenamento jurídico, embora devessem tê-lo sido. Haveria, portanto, uma lacuna no ordenamento jurídico. Um outro intérprete, no entanto, com base no argumento teleológico, por exemplo, poderia reconstruir a partir desse mesmo dispositivo uma norma ampliativa, que proíbe a entrada de qualquer meio de transporte no parque. Ao se deparar com o caso em que se questiona se essa proibição também seria aplicável às bicicletas, o aplicador concluiria de forma afirmativa, uma vez que bicicletas enquadrar-se-iam na hipótese da norma. Esse exemplo, conquanto simples, permite perceber que lacunas são resultado da interpretação, e não prévias a essa.

Ainda que lacunas sejam resultado da própria atividade interpretativa, o mais relevante é perceber que a sua produção pressupõe não apenas a adoção de determinada postura interpretativa, como também a identificação de um caráter incompleto do ordenamento jurídico. Isso porque somente se pode falar em lacuna normativa quando não há, embora devesse haver, de acordo com “o plano da regulação ou o contexto global da lei”, uma norma regulando expressamente

¹² GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, octubre 2015, p. 38.

¹³ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 144, 145.

determinado fato¹⁴. Nem todos os fatos da vida são objeto de regulação pelo Direito. Isso quer dizer que quando o legislador intencionalmente não regula um fato da vida, não é possível afirmar que há uma lacuna normativa¹⁵. Daí a afirmação acertada de Larenz, no sentido de que “uma lacuna da lei não representa algo de semelhante a um ‘nada’, mas significa a falta de uma regra determinada”¹⁶.

O segundo aspecto distinto do argumento por analogia é a identificação de uma semelhança relevante entre os fatos F1 e F2 que permita concluir que a consequência atribuída por uma norma a um fato deve ser igualmente aplicada ao outro. Este ponto será abordado de modo mais minucioso na parte 1.4, em que serão examinados quais critérios devem ser observados para que se possa dizer que o argumento por analogia no Direito é logicamente válido. Por ora, é suficiente dizer que a identificação de uma semelhança relevante entre dois fatos necessariamente pressupõe a adscrição de uma finalidade à norma. Dois fatos somente podem ser considerados semelhantes em relação a algo para se alcançar determinada finalidade. O argumento por analogia pressupõe a determinação da *ratio legis*¹⁷. Tanto é assim, que a própria palavra “analogia”, de origem grega, faz referência à *ratio*. O sufixo “ana” significa “de acordo com”, ao passo que o prefixo “logia” deriva de *logos*, que é a *ratio*, o fim¹⁸. De acordo com a *ratio*, portanto.

O terceiro aspecto distinto da argumentação por analogia é a criação de uma norma que prescreve a mesma consequência jurídica do fato F1 ao fato F2. A rigor, a analogia não consiste em um método de interpretação, mas sim em um método de integração. Significa dizer que não há a atribuição de sentidos a dispositivos preexistentes, mas verdadeira criação de norma no momento da sua aplicação visando fechar uma lacuna¹⁹. O argumento por analogia, portanto, diz respeito à produção de normas no Direito, e não à interpretação dos dispositivos jurídicos²⁰.

1.2. Definição negativa. O que não é analogia?

Uma vez definido o que é analogia, é necessário diferenciá-la de outras figuras afins com as quais ela costuma ser confundida. Para o propósito deste traba-

¹⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 532.

¹⁵ NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 252. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 533.

¹⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 532.

¹⁷ GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, octubre 2015, p. 38.

¹⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1974, p. 45.

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 119. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 105.

²⁰ TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1980, p. 351.

lho, é suficiente estabelecer a distinção entre analogia, de um lado, e interpretação extensiva, analogia *iuris*, argumento *a contrario* e argumento *a fortiori*, de outro. Espera-se, com isso, demonstrar que analogia não se confunde, em nenhuma medida, com essas outras figuras.

Em primeiro lugar, a analogia diferencia-se da interpretação extensiva. Para alguns, a distinção entre essas figuras seria de grau: na interpretação extensiva, o intérprete atribuiria um sentido a uma formulação normativa que, conquanto mais amplo do que o sentido literal (seja ele identificado como o sentido *prima facie* da formulação, seja ele identificado como o sentido acontextual da formulação), ainda assim constituiria um dos sentidos possíveis admitidos pela formulação normativa²¹. Daí a afirmação de Letizia Gianformaggio, para quem “a interpretação extensiva é uma analogia fácil, aceitável do senso comum do jurista, enquanto a analogia é uma extensão que requer justificação”²².

Para esses, na interpretação extensiva o intérprete e aplicador meramente demonstraria que determinado fato já estaria compreendido dentro da norma, embora a formulação normativa não o indicasse com precisão²³. Como o legislador teria dito menos do que o efetivamente pretendido, caberia ao intérprete e aplicador, diante de uma situação concreta, ampliar o sentido da norma, de modo a declarar o seu verdadeiro sentido e fazê-la compreender o caso que aparentemente nela não estaria compreendido²⁴. Esse entendimento foi expressamente criticado por Ricardo Lobo Torres, para quem não seria possível distinguir plenamente entre interpretação extensiva e analogia, já que “inexiste fronteira clara entre a extensão dos sentidos possíveis da letra da lei e a complementação além daqueles sentidos”²⁵.

A despeito dessa discussão, não parece que seja possível confundir interpretação extensiva e analogia. Na realidade, a primeira diz respeito ao *resultado* da atividade interpretativa, enquanto que a segunda diz respeito a um *argumento* utilizado na atividade interpretativa para integrar lacunas²⁶.

Em segundo lugar, a analogia objeto deste trabalho (analogia *legis*) não se confunde com a analogia *iuris*. Na analogia *iuris* o intérprete e aplicador cria uma

²¹ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 109-111.

²² GIANFORMAGGIO, Letizia. *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*. Torino: G. Giappichelli, 2008, p. 144.

²³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 105.

²⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1974, p. 48-49.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 106.

²⁶ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 72.

regra jurídica a partir de princípios gerais do direito²⁷. A analogia iuris pode ser definida como a operação mediante a qual a partir de um princípio geral implícito, ao qual se chega por meio de processos de inferências dedutivas ou indutivas de outras normas do ordenamento jurídico, cria-se uma regra específica aplicável a um caso concreto não regulado expressamente por qualquer outra norma do ordenamento jurídico²⁸.

A analogia *iuris* assemelha-se à analogia *legis* na medida em que ambas têm como propósito a integração de lacunas. No entanto, na analogia *iuris* não há a identificação de uma semelhança relevante entre um caso regulado e um caso não regulado expressamente por uma norma do ordenamento. Há, na realidade, um argumento de subsunção da espécie no gênero ou, mais precisamente, de um caso no princípio geral invocado para regulá-lo²⁹. Daí por que a analogia *legis* não se confunde com a analogia *iuris*.

Em terceiro lugar, a analogia é diferente do argumento *a contrario*. De um lado, pode-se falar no argumento *a contrario* na sua função interpretativa. Nesta função, a um dispositivo que tenha a forma “Se F, então Q”, reconstrói-se uma norma que se aplica somente aos fatos que se enquadrem na classe F, de modo que aqueles que se enquadrem na classe de fatos não-F não são regulados por qualquer norma. Em termos mais singelos: a norma aplica-se “só” a fatos que se enquadrem na classe F e nada dispõe quanto à classe de fatos que lhe é complementar (não-F)³⁰. Deste modo, na função interpretativa, o argumento *a contrario* cria uma lacuna porque estabelece que uma classe de fatos não é objeto de qualquer regulação³¹. Aqui, são nítidas as diferenças com o argumento por analogia, que resulta precisamente na integração de lacunas e não na sua produção.

De outro lado, pode-se falar no argumento *a contrario* na sua função construtiva. Nesta função, a um dispositivo que tenha a forma “Se F, então Q”, reconstrói-se duas normas: (i) “Se F, então Q”, aplicável aos fatos que se enquadrem na classe F; (ii) e “Se não-F, então não-Q”, aplicável aos fatos que não se enquadrem na classe F. A norma (ii) regula a classe de fatos complementar à norma (i), atribuindo-lhe consequência oposta. Deste modo, na função construtiva, o argumento *a contrario* fecha uma lacuna mediante a criação de uma norma implícita que regula todos os casos que se enquadrem na classe de fatos complementar a F³². Aqui, apesar de o argumento *a contrario* resultar na criação de uma norma, assim como ocorre quando se utiliza o argumento por analogia, seu fundamento é di-

²⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. Tomo I. 4. ed. São Paulo: RT, 1974, p. XIV.

²⁸ BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2011, p. 57.

²⁹ BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2011, p. 57.

³⁰ GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, octubre 2015, p. 29.

³¹ GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, octubre 2015, p. 29.

³² GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, octubre 2015, p. 29-30. BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2011, p. 54.

verso: o argumento *a contrario* pauta-se na diferença³³. Porque a classe de fatos não-F é diferente da classe de fatos F, a ela deve ser atribuída a consequência oposta. O argumento por analogia, por sua vez, fundamenta-se na semelhança: a dois casos idênticos deve ser atribuída a mesma consequência normativa.

Em quarto lugar, o argumento por analogia diferencia-se do argumento *a fortiori*. Com base no argumento *a fortiori* sustenta-se a aplicação de uma norma a um caso nela não previsto porque as razões que ditaram a elaboração desta aplicam-se, com ainda maior intensidade, ao caso não regulado³⁴. Em outras palavras: a partir de um dispositivo qualquer é possível reconstruir a norma “Se F1, então Q”. A hipótese F2, apesar de não prevista na norma, merece, com ainda mais intensidade à luz das razões que ditaram a elaboração da norma, a mesma consequência Q. Assim, estende-se a consequência Q também à hipótese F2³⁵.

Assim como no argumento por analogia, o argumento *a fortiori* resulta na criação de uma norma nova (“Se F2, então G”). Isso quer dizer que também o argumento *a fortiori* diz respeito a um argumento para produção de normas jurídicas e não para a sua interpretação e também ele pressupõe o exame das razões que justificam determinada norma, isto é, a *ratio legis*³⁶. No entanto, o argumento *a fortiori* diferencia-se do argumento por analogia na medida em que ele não pressupõe a identificação da semelhança entre dois casos. É suficiente que um caso mereça “com ainda mais razão” a mesma consequência jurídica atribuída a outro caso qualquer. O relevante é a *ratio* da norma e não a comparação com um caso semelhante³⁷.

Todas as considerações acima permitem afirmar que a analogia (ou argumento por analogia) não se confunde, em nenhum aspecto, com interpretação extensiva, analogia *iuris*, argumento *a contrario* e argumento *a fortiori*. Tudo quanto dito pode ser demonstrado por meio de um exemplo simples. Imagine-se uma lei hipotética que determina que todo proprietário de cachorro de estimação deve passear com seu animal preso em uma coleira. Seria possível reconstruir a seguinte norma: “Se cachorro de estimação, então deve ser mantido na coleira na rua”. Essa norma seria aplicável ao proprietário de um lobo de estimação³⁸? Conforme visto nesta parte do trabalho, cinco cenários seriam possíveis.

Primeiro, seria possível sustentar que o proprietário do lobo de estimação deve passear com o seu animal também preso na coleira. Com base nas razões que justificam a aplicação da norma aos cachorros (proteção das pessoas, por exemplo), pode-se concluir que lobos de estimação são semelhantes a cachorros:

³³ PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht: Springer, 2008, p. 323.

³⁴ ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013, p. 180.

³⁵ GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmática delle fonti*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1998, p. 267.

³⁶ GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo. Studi di teoria e metateoria del diritto*. Torino: G. Giappichelli, 1996, p. 182.

³⁷ TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1980, p. 355-356.

³⁸ CÔTE, Pierre-André. *Interprétation des lois*. 3. ed. Montréal: Éditions Thémis, 1999, p. 422-423.

os dois podem causar danos às pessoas ao fugirem de seus donos. Assim, aplica-se ao proprietário de lobo de estimação a mesma regra aplicável ao proprietário de um dono de cachorro. Trata-se, aqui, do argumento por analogia cujo resultado é a criação de uma norma nova, aplicável aos proprietários de lobo de estimação (“Se lobo de estimação, então deve ser mantido na coleira na rua”).

Segundo, seria possível sustentar que o proprietário do lobo de estimação deve passear na rua com o seu animal preso na coleira porque o lobo está incluído dentro da norma. A norma reconstruída a partir dos dispositivos legais, com base na adoção de determinado método interpretativo, não seria “Se cachorro de estimação, então deve ser mantido na coleira na rua”, mas sim “Se animal de estimação do gênero *canis*, então deve ser mantido na coleira na rua”. Como lobos são espécies do gênero *canis*, então o dono de um lobo de estimação deve mantê-lo na coleira na rua. Atribui-se um sentido mais amplo à norma do que aquele que resultaria se adotada uma interpretação literal. Trata-se, aqui, de um resultado expansivo e, portanto, da interpretação extensiva.

Terceiro, seria possível sustentar que o proprietário do lobo de estimação deve passear na rua com o seu animal preso na coleira porque, a partir das normas do ordenamento, chega-se a um princípio geral que prescreve o dever de proteger, na maior medida possível, pessoas e animais. A partir deste princípio, por sua vez, é possível deduzir uma regra para o caso concreto do proprietário do lobo de estimação que o obriga a manter o animal na coleira ao passear pela rua. Trata-se, aqui, da analogia *iuris*.

Quarto, seria possível sustentar que o proprietário do lobo de estimação não deve passear na rua com o seu animal preso na coleira. A partir dos dispositivos da lei, duas normas distintas podem ser reconstruídas. A primeira delas é: “Se cachorro de estimação, então deve ser mantido na coleira na rua”. E a segunda é a norma implícita que regula toda a classe de fatos complementar, isto é, a de não proprietários de cachorro de estimação, e que pode ser expressa do seguinte modo: “Se não cachorro de estimação, então não deve ser mantido na coleira na rua”. Como ser proprietário de um lobo de estimação é diferente de ser proprietário de um cachorro de estimação, a ele não se aplica esta norma. Trata-se, aqui, do argumento *a contrario* em sua função construtiva.

E, quinto, seria possível sustentar que o proprietário do lobo de estimação deve passear na rua com o seu animal preso na coleira. Como lobos representam um risco ainda maior à proteção das pessoas do que cachorros, com mais razão aplica-se aos proprietários de lobo de estimação o dever de mantê-los presos na coleira na rua. Trata-se, aqui, do argumento *a fortiori*.

O objetivo deste exemplo não é analisar a compatibilidade da interpretação extensiva, da analogia *iuris*, do argumento *a contrario* e do argumento *a fortiori* com as normas do Direito brasileiro. O objetivo é tão somente evidenciar que a analogia (ou argumento por analogia), ao contrário das outras figuras analisadas, pauta-se na semelhança relevante entre dois casos para com base nisso construir

uma norma nova. E isso porque o fundamento para analogia é o princípio da igualdade, como se passa a demonstrar.

1.3. *Fundamento para analogia. Qual é a base da analogia?*

O argumento por analogia funda-se no princípio da igualdade, que prescreve o dever de tratar de modo semelhante situações semelhantes e o dever de tratar de modo diferente situações diferentes. Um antigo brocardo latino, segundo o qual onde existir a mesma razão, deve-se aplicar a mesma norma (“ubi eadem ratio, ibi eadem iuris dispositio”), já enunciava o dever de tratamento isonômico na aplicação das leis³⁹. Este dever é decorrência do próprio Estado de Direito e de considerações de justiça, que exigem que as leis não sejam aplicadas de forma arbitrária⁴⁰.

O princípio da igualdade pode ser analisado em sua dimensão formal ou em sua dimensão material. Na dimensão formal, este princípio visa garantir a aplicação uniforme da lei, de modo que indivíduos semelhantes recebam o mesmo tratamento, sem qualquer distinção⁴¹. Na dimensão material, este princípio visa assegurar que a própria lei não estabeleça uma “distinção arbitrária em seu conteúdo”, tratando indivíduos de modo diverso com base em medidas de comparação irrelevantes para os fins que a própria lei pretende alcançar⁴². Assim, para determinar se dois indivíduos, ou dois casos, estão sendo tratados de modo igual, é necessário averiguar, com base na finalidade norma, se eles estão em situação comparável, ou não, de acordo com algum critério⁴³. Esse exame, no entanto, só é possível se o critério comparativo adotado mantiver um vínculo de pertinência lógica com a própria finalidade da norma.

É importante destacar também que do princípio da igualdade decorre o dever de coerência do legislador. Ainda que o legislador tenha uma margem de configuração da sua liberdade, tendo optado por exercê-la de determinada forma, ele se vincula a essa escolha, não podendo dela se afastar, salvo mediante uma justificação contundente que assim o autorize. Em outras palavras: se o legislador optou, no passado, por regular determinado fato de determinada forma, não poderá, agora, se afastar dessa regulação, sob pena de atuar de forma arbitrária, incongruente com sua atuação anterior⁴⁴.

Isso significa que, de um lado, o dever de coerência do legislador limita a utilização do argumento por analogia. Não é *qualquer* semelhança entre um caso

³⁹ BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2011, p. 51.

⁴⁰ PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht: Springer, 2008, p. 322. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 531.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 77.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 78.

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. XI, p. 175-183 (178).

regulado expressamente e um caso não regulado expressamente que autoriza a criação de uma norma que estabelece a mesma consequência normativa para o caso não regulado expressamente. De outro lado, o dever de coerência do legislador fornece parâmetros para a utilização do argumento por analogia. Somente as *semelhanças relevantes*, que digam respeito a propriedades que guardem um vínculo de correlação lógica com a finalidade que determinada norma pretende alcançar, autorizam a criação de uma norma que estabelece a mesma consequência normativa para o caso não regulado expressamente. E, ainda assim, desde que o recurso à analogia não seja incompatível com outras normas do ordenamento jurídico. É o que se pretende demonstrar nos tópicos seguintes.

1.4. Critérios para analogia. Como se deve argumentar por analogia no Direito?

A fim de examinar *como* se deve argumentar por analogia no Direito, deve-se analisar, primeiramente, qual é a estrutura lógica deste tipo de argumento. O argumento por analogia apresenta a seguinte estrutura:

1. Se F1, então Q.
2. F1 e F2 são semelhantes.
3. Se F2, então Q.

Essa estrutura deixa nítido que no argumento por analogia dois fatos (ou casos) distintos estão sendo comparados. O argumento por analogia pretende suportar a conclusão de que “Se F2, então Q” porque F2 é semelhante a F1. Ocorre que a relação entre F1 e F2 não é uma relação lógica tradicional. De um lado, F1 não é uma classe mais ampla que inclui a subclasse F2, como ocorreria em um silogismo categórico. De outro lado, F1 não é uma subclasse da classe F2, como ocorreria em uma generalização indutiva⁴⁵. Retomando o exemplo: se proprietários de lobos (F2) não são uma classe de proprietários de cachorros (F1) e se proprietários de cachorros (F1) também não são uma classe de proprietários de lobos (F2), como é possível que a conclusão válida para os proprietários de cachorros (dever de manter os cachorros em coleiras) também seja válida para os proprietários de lobos?

A resposta reside na premissa 1, segundo a qual “F1 e F2 são semelhantes” (proprietários de lobos de estimação e proprietários de cachorros de estimação são semelhantes)⁴⁶. Isso quer dizer que para que o argumento por analogia possa chegar à conclusão “Se F2, então Q”, F1 e F2 devem ser semelhantes em algum aspecto, o que significa que eles devem compartilhar alguma propriedade em comum. Assim, o argumento poderia ser reescrito do seguinte modo:

1. Se F1, então Q.
2. F1 e F2 têm a propriedade S.

⁴⁵ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 488.

⁴⁶ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 488.

3. Se F2, então Q.

É a propriedade S que torna F1 e F2 semelhantes, que permite concluir que a mesma consequência aplicável a F1 também é aplicável a F2. Ocorre que como mencionado no item 1.3, não é *qualquer* semelhança e, portanto, não é qualquer propriedade S que fornece razões suficientes para suportar esta conclusão, mas tão somente aquelas que guardem um vínculo de pertinência lógica com a finalidade que a norma pretende alcançar.

Dois aspectos são, então, relevantes. De um lado, é relevante a relação entre a propriedade S e a consequência Q. Se entre a propriedade e a consequência não houver qualquer relação, então a conclusão do argumento por analogia não decorre das suas premissas⁴⁷. Mais precisamente: a questão diz respeito à relevância da propriedade S, para a finalidade que a norma “Se F1, então Q” visa alcançar, de modo a permitir concluir que F2, por ter a propriedade S, também deve merecer a mesma consequência Q. Daí a afirmação de Bobbio de que “é necessário que a semelhança seja relevante” e que o termo a favor do qual se pretenda operar a extensão (F2) tenha em comum com o outro termo (F1) *aquilo que constitui a razão suficiente* para atribuição da consequência Q⁴⁸. Razão suficiente pode ser entendida aqui como aquela razão cuja presença assegura a ocorrência da consequência Q⁴⁹.

Se a finalidade da norma que obriga os proprietários dos cachorros a manterem seus animais na coleira na rua é proteger as pessoas e os animais, poder-se-ia sustentar que é uma razão suficiente para o desencadeamento da consequência normativa o fato de determinado indivíduo ser proprietário de um animal que corra. Uma tartaruga ou uma cobra, por exemplo, não precisariam ser mantidas em coleiras, mas o lobo, pelo simples fato de correr, deveria ser mantido na coleira. Nesse caso, o fato de um indivíduo ser proprietário de um animal que corre é razão suficiente para desencadear a consequência normativa. À luz da finalidade que a norma pretende alcançar (proteger pessoas e animais), todo o proprietário de animal que corre teria que manter seu bicho de estimação em uma coleira na rua, inclusive o proprietário de um lobo de estimação, por exemplo.

De outro lado é relevante saber a *quem* incumbe determinar qual é a propriedade S suficiente para atribuição da consequência Q. Diante do caso concreto, cabe ao aplicador apenas identificar qual propriedade é suficiente para a atribuição da consequência. Não lhe cabe, contudo, exercer discricionariedade para escolher, dentre as inúmeras propriedades semelhantes que dois casos eventualmente tenham, aquela que na sua opinião deveria ser a propriedade suficiente para atribuição da consequência. É o legislador quem seleciona, dentre os fatos

⁴⁷ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 488.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2011, p. 50.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11-12.

da vida, aqueles que são suficientes para desencadear determinada consequência normativa. Entendimento contrário seria contrário à separação dos poderes, na medida em que permitiria ao aplicador criar uma norma no momento da aplicação com base em juízos subjetivos concernentes às supostas propriedades relevantes para desencadeamento da consequência normativa.

Alguns critérios, portanto, podem ser utilizados pelo aplicador para identificar quais propriedades foram selecionadas pelo legislador como suficientes para assegurar a consequência. Primeiro, cabe ao aplicador considerar o número e a variedade dos casos expressamente regulados pelo legislador e a partir dos quais se sustenta haver uma semelhança com o caso não expressamente regulado. Mais comumente, o argumento por analogia partirá de um único caso regulado e, com base nele, pretenderá chegar a uma conclusão para um caso não expressamente regulado. Aqui será necessário um juízo hipotético para responder à seguinte pergunta: se houvessem mais casos e esses fossem mais variados, seria possível ainda assim sustentar que a mesma consequência normativa deveria ser aplicada para o caso não expressamente regulado⁵⁰?

Segundo, cabe ao aplicador considerar o número de propriedades S suficientes para a ocorrência da consequência normativa e compartilhar entre os dois casos. Mais uma vez, ressalta-se que a identificação dessas propriedades somente pode ser feita à luz da *ratio* da norma, isto é, do propósito objetivo que a norma visa alcançar. Quanto maior o número de propriedades suficientes compartilhadas, maior é o número de semelhanças relevantes entre os dois casos e, deste modo, mais robusto é o argumento por analogia⁵¹.

E, terceiro, cabe ao aplicador considerar casos que possam infirmar a conclusão do argumento por analogia. O aplicador deve examinar o número e a natureza das diferenças das propriedades entre os casos expressamente regulados e os casos não expressamente regulados. Quanto maior o número de diferenças entre eles, e quanto mais relevantes essas diferenças forem para o desencadeamento da consequência normativa, à luz da finalidade que a norma pretende alcançar, mais fraco será o argumento por analogia⁵².

Em que pese o exposto, ainda que um argumento por analogia possa ser válido logicamente ou conforme uma norma isoladamente considerada, isso não quer dizer que o seu uso é permitido, ou mesmo obrigatório, em determinados contextos e ramos jurídicos. É preciso examinar, portanto, no âmbito tributário, qual é o espaço para o uso do argumento por analogia. Este é o objeto da segunda parte deste trabalho, e que será agora analisado.

⁵⁰ SOCCIO, Douglas J.; e BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5. ed. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998, p. 319.

⁵¹ SOCCIO, Douglas J.; e BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5. ed. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998, p. 319.

⁵² SOCCIO, Douglas J.; e BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5. ed. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998, p. 319.

2. Parte especial – analogia no Direito Tributário brasileiro

2.1. O que dispõem as normas reconstruídas a partir dos dispositivos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional?

A determinação do espaço de utilização do argumento por analogia no Direito Tributário perpassa necessariamente pela análise das normas do ordenamento jurídico, pois são elas que delimitam *se e em que medida* a analogia jurídica é permitida no âmbito tributário. Deste modo, é necessário examinar, em primeiro lugar, o que dispõem as normas reconstruídas a partir dos dispositivos da Constituição Federal e, em segundo lugar, o que dispõem as normas reconstruídas a partir do Código Tributário Nacional.

Em primeiro lugar, deve-se analisar as normas reconstruídas a partir da Constituição Federal. Para o propósito do presente trabalho, é relevante examinar os dispositivos constitucionais a partir dos quais se pode reconstruir as normas relativas à legalidade, de um lado, e as normas relativas à igualdade, de outro lado. Como se pretende demonstrar, os limites ao uso da analogia no Direito Tributário brasileiro decorrem, em certa medida, do próprio modo como a legalidade e a igualdade foram positivadas na Constituição Federal.

A Constituição Federal estabelece, no art. 5º, inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Na seara tributária, especificamente, a legalidade foi posta como limitação expressa ao poder de tributar, de modo que o art. 150, inciso I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

A despeito das múltiplas considerações que poderiam ser tecidas acerca da legalidade no âmbito tributário, é suficiente, para os fins deste trabalho, a compreensão de que a partir dos dispositivos acima mencionados é possível reconstruir ao menos quatro regras distintas. Primeiro, é possível reconstruir uma regra que atribui ao Poder Legislativo competência para elaborar leis que exijam ou aumentem tributos. Segundo, é possível reconstruir uma regra que proíbe a qualquer outro Poder exigir ou aumentar tributos. Terceiro, é possível reconstruir uma regra que obriga o Poder Legislativo a adotar determinado procedimento para exigir ou aumentar tributo. Quarto, é possível reconstruir uma regra que proíbe a exigência ou aumento de tributo senão mediante a adoção de determinado procedimento⁵³. Essas regras limitam, de um lado, *quem* pode exigir ou aumentar tributos e, de outro lado, *como* podem exigir ou aumentar tributos.

Além disso, a Constituição Federal também estabelece, no art. 5º, *caput*, que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Especificamente na parte destinada às limitações ao poder de tributar, o art. 150, inciso II, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir trata-

⁵³ ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 283-285.

mento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

A partir desses dispositivos é possível afirmar que a Constituição Federal prescreveu não apenas o dever de tratar de modo isonômico os indivíduos perante a lei, como também proibiu a criação, pelo legislador, de distinções arbitrárias, especificamente em razão da ocupação profissional, ou da função exercida. Isso significa que a Constituição Federal assegurou tanto a igualdade formal quanto a igualdade material entre os contribuintes, estabelecendo expressamente *em que medida* os tributos podem ser exigidos.

Essa breve análise das normas reconstruídas a partir dos dispositivos constitucionais é suficiente para evidenciar que a exigência e o aumento de tributos somente pode se dar por meio da adoção de um procedimento específico por um Poder específico. Isso quer dizer que não pode o aplicador, diante de um caso concreto não regulado expressamente por lei, exigir ou aumentar tributo por meio de uma norma criada pela atividade interpretativa com base na suposta eficácia direta do princípio da igualdade. Como a obrigação tributária necessariamente decorre de lei, o fato de dois contribuintes estarem em situações semelhantes e ainda assim serem submetidos a cargas tributárias distintas não é razão suficiente para a criação, no momento da aplicação, de uma nova norma tributária obrigando ao pagamento do suposto tributo devido.

No entanto, em diversos casos não relacionados ao aumento ou à exigência de tributo (estabelecimento de procedimentos no âmbito tributário e ampliação dos direitos do contribuinte, por exemplo), a Constituição Federal não prescreve a obrigatoriedade de lei. Em outras palavras: não são somente as leis que regulam os fatos da vida, de tal sorte que quando estas não forem expressamente exigidas pela Constituição, é obrigatório, em nome do princípio da igualdade, o tratamento das situações de modo isonômico. Como afirma Luís Eduardo Schoueri, em algumas situações, “em nome da igualdade, busca-se uma solução não contemplada pelo legislador, dentro do raciocínio de coerência: se uma situação recebe determinado tratamento, então situação análoga deve receber igual tratamento”⁵⁴. Essa é afirmação no âmbito tributário especificamente nos casos nos quais a Constituição Federal não estabeleceu uma reserva legal para regulação de uma determinada matéria.

Em segundo lugar, deve-se analisar as normas reconstruídas a partir dos dispositivos do Código Tributário Nacional. O dispositivo mais relevante para o objeto deste trabalho é o art. 108, que dispõe que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará su-

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 776.

cessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; [...] § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

A partir da leitura do art. 108 do Código Tributário Nacional percebe-se que se, de um lado, é previsto expressamente o recurso à analogia como forma de integração da legislação tributária, de outro lado, seu uso é limitado aos casos que não digam respeito à exigência ou o aumento de tributo, dada a reserva legal para tanto. Assim as normas reconstruídas a partir deste dispositivo nada mais fazem do que repetir as normas já reconstruídas a partir dos dispositivos da Constituição Federal por meio da interpretação sistemática. Daí as afirmações no sentido de que tal dispositivo prevê normas implicadas e de que “não faria a menor falta, se extirpado do CTN” porque simplesmente “repete proibições constitucionais”⁵⁵.

Todas essas considerações permitem afirmar que, no ordenamento jurídico brasileiro, o recurso à analogia no âmbito tributário é limitado principalmente pela proibição de eficácia positiva do princípio da igualdade para instituição e majoração de tributos, uma vez que a Constituição expressamente reservou à lei essas funções. Isso quer dizer que, dentro desse limite, o recurso à analogia não apenas é permitido, como em algumas situações obrigatório.

Os casos submetidos à apreciação do aplicador não são todos iguais: eles dependem, para a sua solução, da aplicação das normas do ordenamento jurídico, que, por sua vez, são diferentes entre si em relação à sua estrutura, função e finalidade⁵⁶. Por esse motivo, não é possível afirmar, genericamente, que o argumento por analogia é permitido, obrigatório ou proibido no âmbito tributário. Somente a partir da análise do caso concreto, e da identificação de qual norma teria que ser construída pelo intérprete e aplicador para solucioná-lo, é possível determinar a constitucionalidade da integração por analogia. Por isso, nos tópicos seguintes, serão analisados três casos distintos com o objetivo de demonstrar o que ora se afirma.

2.2. Analogia para restringir direitos dos contribuintes

No âmbito tributário é proibido o uso da analogia para restringir direitos dos contribuintes, de modo geral, e para instituição e majoração de tributos, de modo mais específico. Duas razões fundamentam essa conclusão.

Em primeiro lugar, porque o pressuposto necessário para o recurso à analogia, qual seja, a identificação de uma lacuna normativa, é necessariamente incompatível com a definição de uma regra constitucional atributiva de competência para tributar. No presente trabalho, adota-se a definição de Humberto Ávila de regra de competência, segundo a qual esta consiste no “significado de um

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 327. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 94.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 625.

enunciado prescritivo, com eficácia comportamental direta e indireta e qualificado como abstrato, heterônomo e coativo”⁵⁷. O mais relevante desta definição para delimitar o escopo da analogia no Direito Tributário brasileiro é entender o que significa “eficácia comportamental direta e indireta sobre a conduta do destinatário”.

A eficácia comportamental direta e indireta das regras de competência tributária diz respeito aos limites subjetivos, procedimentais e substanciais por elas impostos para o exercício do poder de tributar⁵⁸. Tais limites circunscrevem a atuação do ente tributante e, por esse motivo, afetam direta ou indiretamente o seu comportamento. Sob essa perspectiva, as regras de competência tributária podem ser qualificadas juridicamente de duas formas distintas: de um lado, como regras que instituem uma faculdade e, de outro lado, como regras que estabelecem proibições⁵⁹. Enquanto regras que instituem uma faculdade, as regras de competência autorizam um ente federado a instituir um tributo por meio de lei. Enquanto regras que estabelecem proibições, as regras de competência proíbem um ente federado de instituir um tributo sobre um fato que não recaía no âmbito material delimitado pela Constituição Federal⁶⁰.

Desse modo, é possível perceber que as regras de competência autorizam os entes a instituírem ou majorarem um tributo, mas não o obrigam a tanto. A implicação lógica disso é que o não exercício da competência tributária não permite concluir pela existência de uma lacuna normativa. Como o ente federado não é obrigado a instituir tributos sobre todos os fatos do mundo, o não exercício da competência não equivale à ausência de uma regulação que deveria existir.

Muito pelo contrário: o fato de as regras de competência poderem ser qualificadas juridicamente como regras que simplesmente autorizam a instituição de tributos permite concluir que o não exercício desse poder representa uma escolha consciente do ente tributante de não tributar determinado fato. À escolha do ente tributante liga-se uma norma implícita segundo a qual “Se não X, então não Y”, sendo X um fato expressamente regulado pelo legislador e Y o dever de pagar o tributo. Desse modo, as regras de competência regulam por completo os fatos da vida: ao conferir uma faculdade para tributar, elas estabelecem que (i) para determinada classe de fatos, deve ser o pagamento do tributo (“Se X, então Y”) e (ii) para a classe de fatos que lhe seja complementar, não deve ser o pagamento do tributo (“Se não X, então não Y”).

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 21.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 22.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 22-23.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 22-23.

Justamente por esse motivo não é possível afirmar que a condição necessária para a utilização da analogia – a existência de lacuna normativa – é satisfeita nos casos relativos à exigência ou majoração de tributos. Simplesmente não há “nada a ser integrado” e, conseqüentemente, qualquer razão para a utilização do argumento por analogia nesses casos.

Em segundo lugar, ainda que se sustentasse que a existência de lacunas é compatível com as regras atributivas de competência, a integração por analogia nos casos ora discutidos resultaria na exigência ou majoração de tributo sem lei⁶¹. Como mencionado repetidas vezes ao longo deste trabalho, a analogia jurídica resulta na *criação* de uma norma jurídica no momento de sua aplicação. O intérprete e aplicador, diante de um fato que não se enquadra na hipótese de incidência tributária, reputa-o semelhante a um outro fato que se enquadra na hipótese de incidência tributária. Com base no princípio da igualdade, o intérprete e aplicador cria uma norma que atribui a mesma consequência jurídica ao fato que não se enquadra expressamente na hipótese de incidência tributária. No entanto, ao assim proceder, há violação ao princípio da legalidade. De um lado, porque é o intérprete e aplicador, e não o legislador, quem impõe a tributação. De outro lado, porque a exigência do tributo decorre de uma norma criada não por meio do procedimento formal previsto pela Constituição Federal (lei aprovada pelo Poder Legislativo), mas por meio de procedimento diverso (integração para fechar supostas lacunas).

Um exemplo recente permite evidenciar como estas considerações, conquanto singelas, ainda hoje são relevantes. A Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) teve que decidir quanto à legalidade da incidência de IOF sobre os recursos financeiros disponibilizados em contas correntes por pessoas jurídicas pertencentes ou não a um mesmo grupo empresarial⁶². O CARF entendeu que tal incidência era legal, porque a disponibilização de recursos financeiros em contas correntes consistira em uma operação de crédito em uma acepção mais ampla.

O argumento que prevaleceu no julgamento foi o de que o correntista, ao utilizar valores disponibilizados na conta corrente em montante superior à sua contribuição para a formação do saldo desta conta, estaria na mesma situação daquele que celebra um contrato de mútuo. Nesse sentido, é relevante a seguinte passagem do voto do redator designado:

“Portanto, nos termos do já referido art. 13 da Lei nº 9.779/99, nestas operações de crédito, correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pes-

⁶¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 109.

⁶² BRASIL, CARF, 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Processo n. 10675.002273/2005-22, Acórdão n. 3401-002490, Rel. Cons. Fernando Marques Cleto Duarte, Red. designado Cons. Robson José Bayerl, j. 29.01.2014.

soas jurídicas, há sujeição à incidência de IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, razão porque não há qualquer reparo a ser feito no lançamento ou na decisão sob vergasta.”⁶³

Este trecho evidencia que, com base na suposta semelhança entre dois fatos distintos (disponibilização de recursos financeiros em conta corrente por pessoas jurídicas e mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas), o aplicador estendeu a um fato não expressamente regulado (disponibilização de recursos financeiros em conta corrente por pessoas jurídicas) a mesma consequência normativa (obrigação de pagar o IOF) prevista para outro fato semelhante (mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas). Ao assim proceder, no entanto, o CARF agiu de modo ilegal por duas razões distintas. Primeiro, porque recorreu a um argumento por analogia mesmo diante da ausência de lacunas normativas. A ausência de previsão expressa de tributação da disponibilização de recursos financeiros em conta corrente por pessoas jurídicas deve ser entendida como querida pelo legislador tributário, na medida em que diz respeito à aplicação de uma regra de competência, que confere uma faculdade para instituição do IOF. Segundo, porque ao decidir, no caso concreto, que um fato não expressamente regulado deveria ser tributado da mesma forma que aquele expressamente regulado, o CARF *criou* uma norma jurídica, exigindo um tributo sem lei.

Esse exemplo, ao qual outros poderiam ser somados, serve somente para evidenciar que apesar de a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional proibirem a exigência ou aumento de tributo sem lei, ainda assim, com base no argumento por analogia, o contribuinte tem sido obrigado a recolher diversos tributos. Tal exigência, no entanto, é nitidamente inconstitucional, motivo pelo qual deve ser rechaçada pelos tribunais e continuar a ser combatida pela doutrina.

2.3. Analogia para estabelecer procedimentos no âmbito tributário

No âmbito tributário, é permitido e, em alguns casos, obrigatório, o uso da analogia jurídica para estabelecimento de procedimentos. É possível que a legislação tributária prescreva determinada obrigação ou confira determinado direito ao contribuinte sem, no entanto, determinar qual é o meio ou o procedimento a ser adotado para concretização desses. Uma norma que obrigasse o contribuinte a prestar determinadas informações ao Fisco, a fim de permitir a fiscalização e o controle da arrecadação, poderia não dispor sobre os formulários a serem utilizados para tanto, por exemplo.

⁶³ BRASIL, CARF, 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Trecho do voto do Conselheiro Robson José Bayerl no Processo n. 10675.002273/2005-22, Acórdão n. 3401-002490, Rel. Cons. Fernando Marques Cleto Duarte, Red. designado Cons. Robson José Bayerl, j. 29.01.2014, p. 10 do acórdão.

Nesse caso e em outros semelhantes, há uma lacuna normativa na medida em que o legislador, apesar de ter determinado um fim (o dever de prestar a informação), não estipulou de que forma esse pode ser satisfeito. Aqui, a não atuação do legislador *não* equivale à existência de uma norma implícita: assume-se que aquele que prescreve uma obrigação e confere um direito também determina de que modo esses podem ser concretizados, motivo pelo qual é permitido concluir pela existência de uma lacuna.

O uso da analogia, no entanto, adquire o caráter de obrigatoriedade quando os procedimentos a serem aplicados a um caso não expressamente regulado forem necessários para a efetivação, em maior medida, dos direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes. Um exemplo permite ilustrar este ponto. Atualmente, o Fisco e o contribuinte divergem acerca da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica também às hipóteses de responsabilização tributária dos sócios pelos débitos da pessoa jurídica.

A divergência pode ser descrita, sucintamente, do seguinte modo. O Código de Processo Civil de 2015 prevê, nos arts. 133 e seguintes, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. No entanto, antes da sua entrada em vigor, o ordenamento jurídico brasileiro não tratava desta questão. Assim, embora o art. 50 do Código Civil e o art. 28 do Código de Defesa do Consumidor autorizassem expressamente a desconsideração da personalidade jurídica, nenhuma outra lei, incluindo o Código de Processo Civil de 1973, disciplinava o procedimento a ser adotado para tanto. Nesse cenário, alguns tribunais permitiam a desconsideração da personalidade jurídica de modo incidental, nos autos da execução. Bastava ao credor comprovar a satisfação dos pressupostos legais para a desconsideração que os sócios eram chamados ao processo para integrar a lide. Os direitos ao contraditório e à ampla defesa dos sócios, portanto, somente eram exercidos em momento posterior à desconsideração da personalidade jurídica, quando a estes era permitida a interposição dos recursos cabíveis.

Entretanto, com a aprovação do Código de Processo Civil de 2015, este cenário foi alterado. Por meio do incidente de desconsideração de personalidade jurídica estabeleceu-se um procedimento específico e prévio à própria desconsideração. Tal procedimento assegura a dilação probatória necessária para que o juiz possa concluir pela satisfação dos requisitos que autorizam a desconsideração e, mais do que isso, confere maior efetividade aos direitos ao contraditório e à ampla defesa dos sócios, na medida em que permite, desde já, questionar sua eventual inclusão no processo como parte demandada.

Em face dessas alterações, o Fisco e o contribuinte manifestam entendimentos opostos quanto à aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica também à hipótese de atribuição de responsabilidade tributária aos sócios. Isso porque, de modo semelhante ao Código Civil e ao Código de Defesa do Consumidor, o Código Tributário Nacional prevê expressamente quais são as hipóteses nas quais os sócios podem ser responsabilizados pelos débitos tributários

da pessoa jurídica, mas não prescreve qualquer procedimento que permita verificar se houve a sua satisfação.

Assim, de um lado, o Fisco sustenta que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica seria incompatível com a execução fiscal, dentre outras razões, porque levaria à dilação probatória em um processo cuja finalidade seria simplesmente cobrar um crédito líquido, certo e exigível, com base em um título que gozaria de presunção de legitimidade. De outro lado, o contribuinte sustenta que a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica seria obrigatória para atribuição de responsabilidade tributária aos sócios, na medida em que este procedimento asseguraria, em maior medida, o contraditório e a ampla defesa.

Aqui é plenamente aplicável o argumento por analogia, que poderia ser reconstruído do seguinte modo:

1. Se desconsideração da personalidade jurídica (F1), então obrigatoriedade da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (Q).
2. A desconsideração da personalidade jurídica (F1) é semelhante à atribuição de responsabilidade tributária aos sócios (F2).
3. Se atribuição de responsabilidade tributária aos sócios (F2), então obrigatoriedade da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (Q).

Como dito anteriormente, não basta que F1 e F2 sejam semelhantes. É necessária a existência de uma semelhança relevante, o que significa que eles devem compartilhar alguma propriedade que guarde um vínculo de pertinência lógica com a finalidade que a norma pretende alcançar. No caso analisado, a finalidade da norma que obriga à aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica é garantir os direitos dos sócios à ampla defesa e ao contraditório, por meio de um procedimento que permita a dilação probatória desde o início do processo. O relevante para o desencadeamento da consequência normativa é a possibilidade de os sócios terem seus patrimônios afetados em detrimento do da pessoa jurídica sem que haja o devido processo legal. Esta é, portanto, a razão suficiente que prescreve a consequência normativa.

À luz da *ratio* da norma que obriga a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, vê-se que os fatos F1 e F2 são semelhantes. Ambos tratam de hipóteses nas quais (i) o patrimônio dos sócios pode responder por dívidas da sociedade, e (ii) a instrução probatória é necessária para demonstração de que os requisitos previstos em lei para a sua aplicação foram satisfeitos. O argumento por analogia poderia, então, ser reescrito do seguinte modo:

1. Se desconsideração da personalidade jurídica (F1), então obrigatoriedade da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (Q).

2. Na desconsideração da personalidade jurídica (F1) e na atribuição de responsabilidade tributária aos sócios (F2) o patrimônio dos sócios pode responder por dívidas da sociedade desde que demonstrada a satisfação dos requisitos legais para tanto (propriedade S).

3. Se atribuição de responsabilidade tributária aos sócios (F2), então obrigatoriedade da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (Q).

O argumento por analogia evidencia a obrigatoriedade de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica também à hipótese de atribuição de responsabilidade tributária aos sócios. O princípio da igualdade proíbe a submissão de dois fatos semelhantes, à luz da finalidade da norma, a consequências normativas distintas. Como em F1 e F2 os sócios podem ter seus patrimônios afetados em detrimento do patrimônio da pessoa jurídica, sem que haja o devido processo legal, isso é suficiente para desencadear a consequência normativa. O recurso à analogia, neste caso, é obrigatório, porquanto decorre da eficácia direta do princípio da igualdade para solucionar um caso não submetido à reserva de lei pela Constituição Federal.

Esse exemplo, aos quais outros poderiam ser somados, serve para demonstrar que ao se analisar casos que digam respeito a procedimentos no âmbito tributário, não há qualquer vedação para que se utilize o argumento por analogia. Muito pelo contrário: em se tratando de um argumento que encontra fundamento no princípio da igualdade, sua utilização se torna obrigatória como forma de garantir que situações semelhantes serão tratadas de modo semelhante.

2.4. Analogia para conferir direitos aos contribuintes

No âmbito tributário a integração por analogia também é obrigatória nos casos em que se discute a ampliação dos direitos dos contribuintes e em que não há reserva de lei. Também aqui os efeitos diretos do princípio da igualdade exigem a extensão do mesmo tratamento mais protetivo conferido a um contribuinte cujo caso foi expressamente regulado àquele contribuinte cujo caso não tenha sido objeto de regulação específica. Um exemplo é suficiente para demonstrar isso.

O art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal prevê que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre [...] livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. A questão que se coloca é: esta norma poderia ser aplicada aos suportes de livros eletrônicos (*e-readers* ou aparelhos confeccionados exclusivamente para leitura digital)? Esta pergunta foi formulada ao Supremo Tribunal Federal, que respondeu de modo afirmativo⁶⁴.

⁶⁴ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 595.676, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, *DJe*-291 18.12.2017; BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 330.817, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, *DJe*-195 31.08.2017.

Embora o Ministro Gilmar Mendes tenha afirmado que “não se trata de ampliar uma exceção nem de criar uma imunidade por analogia”⁶⁵, foi exatamente isto que ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário n. 330.817. Nas palavras do Ministro Dias Toffoli, aparelhos eletrônicos especializados na leitura de livros digitais estariam “igualmente abrangidos pela imunidade em tela, já que se equiparam aos tradicionais corpos mecânicos dos livros físicos”⁶⁶. Assim, embora não tenha sido disciplinado pela Constituição, o caso dos suportes para livros eletrônicos foi considerado semelhante, em seus aspectos relevantes, àquele expressamente regulado pela norma reconstruída a partir do art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal. A analogia poderia ser expressa do seguinte modo:

1. Se papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos (F1), então é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre ele (Q).
2. O papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos (F1) é semelhante aos suportes de livros eletrônicos ou digitais (F2).
3. Se suporte de livro eletrônico ou digital (F2), então é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre ele (Q).

Novamente, para que se possa concluir que F1 é semelhante a F2, é necessário examinar, à luz da finalidade da norma reconstruída a partir do art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal, se os casos F1 e F2 compartilham as propriedades relevantes para o desencadeamento da consequência normativa (direito à imunidade). Conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, os aparelhos de suporte de livros eletrônicos “imitariam a leitura em papel físico”, exercendo a mesma função deste ao permitir a livre circulação de ideias, a livre manifestação do pensamento, o acesso à informação, o incentivo à educação e o incentivo à cultura. Por essa razão, a mesma razão que justificou a instituição da imunidade para o papel também justificaria a concessão da imunidade ao suporte do livro eletrônico.

Portanto, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, o relevante para o desencadeamento da consequência normativa (direito à imunidade) seria que o suporte eletrônico exercesse a mesma função do papel, isto é, servisse precipuamente de meio para a divulgação de livros, jornais e periódicos, permitindo a livre circulação de ideias. Esta foi a propriedade considerada necessária e suficiente pelo Tribunal para estender a imunidade ao suporte eletrônico. O argumento por analogia poderia, então, ser reescrito do seguinte modo:

⁶⁵ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 330.817, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, *DJe*-195 31.08.2017, p. 80 do acórdão.

⁶⁶ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 330.817, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, *DJe*-195 31.08.2017, p. 26 do acórdão.

1. Se papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos (F1), então é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre ele (Q).
2. O papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos (F1) é semelhante aos suportes de livros eletrônicos ou digitais (F2) porque ambos servem de meio para divulgação de livros, jornais e periódicos, permitindo a livre circulação de ideias.
3. Se suporte de livro eletrônico ou digital (F2), então é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre ele (Q).

Neste exemplo, o emprego da analogia para assegurar a imunidade também aos suportes de livros eletrônicos encontra fundamento no princípio da igualdade. Como os casos F1 e F2 são semelhantes, à luz da finalidade da norma imunitante, eles necessariamente devem ser regulados do mesmo modo. Desta forma, o recurso à analogia, nesta hipótese, equivale à aplicação direta do princípio da igualdade para solucionar um caso não submetido à reserva de lei pela Constituição Federal. Esse caso, aos quais outros poderiam ser adicionados, serve para demonstrar que o emprego da analogia não só é permitido, mas obrigatório, em situações relativas à ampliação dos direitos do contribuinte no âmbito tributário em que não haja reserva de lei.

Conclusões

O objetivo do presente artigo foi demonstrar que, no Direito Tributário brasileiro, o emprego da analogia é obrigatório para “fechar” lacunas nos casos em que (i) o ordenamento jurídico brasileiro não estabeleceu reserva de lei e (ii) o caso expressamente regulado e aquele não regulado compartilham as propriedades necessárias e suficientes para o desencadeamento da consequência normativa.

É por esta razão que o art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional é expletivo: como a Constituição Federal estabeleceu que todo o tributo somente pode ser exigido por meio de lei, não é permitida a criação de uma norma por via interpretativa. Também por esta razão, o emprego da analogia é obrigatório para estabelecimento de procedimentos e ampliação dos direitos do contribuinte, quando a Constituição não tiver estabelecido reserva de lei.

Essas considerações, embora pareçam simplórias, são relevantes porque contribuem para desmistificar dois mitos. O primeiro, de que o emprego da analogia seria proibido em toda e qualquer hipótese no Direito Tributário. E, o segundo, de que os julgadores, seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial, não empregam a analogia. Juízes e tribunais podem até atribuir um nome diverso ao argumento por analogia, mas isso não altera a conclusão de que eles efetivamente empregam este tipo de argumento para solucionar controvérsias existentes entre a Fazenda Nacional e o contribuinte. Justamente por isso, é necessário saber no que consiste a analogia, já que somente assim é possível controlar o seu emprego disfarçado em julgamentos tributários.

Referências bibliográficas

- AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011.
- ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013.
- ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. XI.
- _____. *Competências tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- _____. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2011.
- CÔTE, Pierre-André. *Interprétation des lois*. 3. ed. Montréal: Éditions Thémis, 1999.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1974.
- GIANFORMAGGIO, Letizia. *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*. Torino: G. Giappichelli, 2008.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo. Studi di teoria e metateoria del diritto*. Torino: G. Giappichelli, 1996.
- _____. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, octubre 2015.
- _____. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- _____. *Teoria e dogmática dele fonti*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1998.
- KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. Tomo I. 4. ed. São Paulo: RT, 1974.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965.
- NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht: Springer, 2008.

- ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de ley y el abuso de las formas em el derecho tributario. *Monografias juridicas*. Madrid: Marcial Pons, 1994.
- SCHAUER, Frederick; e SPELLMAN, Barbara A. Analogy, expertise, and experience. *University of Chicago Law Review* v. 84, issue 1, article 12, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- SOCCIO, Douglas J; e BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5. ed. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998.
- TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1980.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.