

SOBRE A ANALOGIA NO DIREITO, ESPECIAL-
MENTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

ON ANALOGY IN LAW, ESPECIALLY IN TAX LAW

MAURÍCIO CEZAR ARAÚJO FORTES¹

1. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

RESUMO

O artigo tem por objetivo principal diferenciar a analogia da interpretação extensiva, especialmente considerando a proibição do uso da analogia para criar tributos no ordenamento jurídico brasileiro. Inicialmente, a analogia é definida em contraposição à existência de lacunas jurídicas, cujo estudo é aprofundado, apresentando diferentes perspectivas doutrinárias sobre a completude do sistema jurídico. Em contraposição à doutrina apresentada, as lacunas jurídicas são definidas como etapa do processo de enunciação da norma jurídica, em que o intérprete aplica a norma geral inclusiva ou a norma geral exclusiva. A partir da definição, analisa-se a analogia no âmbito do processo de inclusão de classe (ou subsunção), fazendo especial referência à estrutura lógica dos antecedentes normativos, que podem ser entendidos como “tipos” ou “conceitos”.

Palavras-chave: analogia; lacunas jurídicas; inclusão de classes; definição conceitual; definição tipológica.

ABSTRACT

The main objective of this article is to differentiate analogy from broad interpretation, especially considering the prohibition on the use of analogy to create taxes in the Brazilian legal system. Initially, analogy is defined in contrast to the existence of legal gaps, which are studied in depth, presenting different doctrinal perspectives on the completeness of the legal system. In contrast to the doctrine presented, legal gaps are defined as a stage in the process of enunciating a legal norm, in which the interpreter applies the general inclusive norm or the general exclusive norm. Based on this definition, analogy is analyzed within the process of class inclusion (or subsumption), with particular reference to the logical structure of normative antecedents, which

can be understood as “types” or “concepts.” The conclusion, in the end, is that, despite the advantages of a more dynamic tax law, the Brazilian legal system, especially the National Tax Code, limits the use of analogy to create or expand taxes, favoring a conceptual rather than a typological approach.

Keywords: analogy; legal gaps; inclusion of classes; conceptual definition; typological definition.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO. 2. ANALOGIA: UMA PRIMEIRA DEFINIÇÃO. 3. SOBRE LACUNAS JURÍDICAS. 4. A FÓRMULA ANALÓGICA. 5. ANALOGIA VERSUS INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 6. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a conformação teórica da analogia e em especial estabelecer a diferenciação, para o direito tributário, entre analogia – proibida pelo nosso ordenamento com a finalidade de criar tributo – e interpretação extensiva.

Para tanto, pretendemos perfazer uma incursão na teoria geral do direito, de modo a retirarmos os elementos distintivos da analogia perante as demais fórmulas de integração ou interpretação do direito.

Falaremos, também, das diferenciações, ou melhor, das condições ou pressupostos teóricos segundo os quais uma diferenciação entre analogia e interpretação extensiva seria possível, relacionando os aspectos positivos e negativos que circundam a adoção de um ou outro modelo.

2 ANALOGIA: UMA PRIMEIRA DEFINIÇÃO

Segundo Bobbio (1999, p. 151)², analogia pode ser definida como o procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulamentado a mesma disciplina que a um caso regulamentado semelhante. O conceito é repetido por Larenz, para quem analogia é a “transposição de uma regra, dada na lei para a hipótese legal (A), ou para várias hipóteses semelhantes, numa outra hipótese B, não regulada na lei, ‘semelhante’ àquela”³.

2. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 151.

3. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 540-541. No mesmo sentido: ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968, p. 223; FERRAZ, Tércio Sampaio. *Direito, retórica e comunicação*. São Paulo: Saraiva, 1973, p. 70.

Como se vê, a analogia está intimamente ligada à ideia de não regulação ou falta de normas, é dizer, lacuna do direito. Se o pressuposto da analogia é a existência de lacunas jurídicas, a definição de analogia passa, necessariamente, pelo estudo das lacunas. Estudemo-las, então.

3 SOBRE LACUNAS JURÍDICAS

3.1 Existem lacunas jurídicas?

Afirmar a possibilidade de existência de lacunas jurídicas é o mesmo que afirmar que o Direito, apesar de pretender regular a vida em sociedade, não é completo, ou seja, não é capaz de regular todos os comportamentos intersubjetivos. A completude do sistema jurídico é tema que sempre preocupou a doutrina. Há posições extremadas segundo as quais o sistema jurídico seria completo, sem lacunas.

Kelsen (1998, p. 276) entendia que o sistema jurídico era completo. Para o jurista, a afirmação de que o Direito somente poderia ser completado face a uma lacuna era, antes de tudo, um argumento utilizado pelo legislador para limitar a aplicação, pelos tribunais, do seu poder de criar direito:

“A suposição do Tribunal de que um caso não foi previsto pelo legislador ou que teria formulado o Direito de diferente modo se estivesse previsto o caso, funda-se quase sempre numa presunção não demonstrável. A intenção do legislador somente é apreensível com suficiente segurança quando adquira expressão no Direito por ele criado. Por isso, o legislador, para limitar a atribuição deste poder aos tribunais, atribuição essa considerada por ele como inevitável, recorre à ficção de que a ordem jurídica vigente, em certos

casos, não pode ser aplicada – não por razão ético-política subjetiva, mas por razão lógica-objetiva –, de que o juiz somente pode se fazer de legislador quando o Direito apresenta uma lacuna”⁴.

Ocorre que, para Kelsen, a existência de lacunas implicaria forçar o aplicador do Direito a buscar o fundamento de validade fora do Direito, fato este que contraria toda a teoria jurídica do autor. Segundo Kelsen⁵ ou a ordem jurídica prevê uma regra ou proíbe uma conduta, imputando uma sanção ao seu descumprimento, ou então a conduta é permitida. Assim, ou a ordem jurídica prevê a existência de uma obrigação jurídica, ou não há obrigação jurídica nenhuma.

Os que negam a existência de lacunas terminam por fundar-se, assim como faz Kelsen, na existência da chamada “**regra geral exclusiva**”: tudo aquilo que não está regulado é permitido. Admitindo-se a existência desta regra, há que se afirmar que o Direito regula todas as condutas, seja por uma norma específica, seja pela norma geral exclusiva.

Larenz (2005, p. 532) critica tal posição, afirmando que a lacuna não é o mesmo que silêncio da lei – o chamado silêncio eloquente – mas silêncio quando se esperaria uma regra, de acordo com o contexto global de determinado regramento:

“(...) uma lacuna não representa algo de semelhante a um ‘nada’, mas significa a falta de uma regra determinada a esperar, segundo o plano da regulação ou o contexto global da lei. Isto é frequentemente ignorado. Uma lei é ‘lacunosa’ ou incompleta sempre apenas em atenção à regulação

4. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 276.

5. Idem, p. 273.

por ela almejada, materialmente exaustiva e, neste sentido, ‘completa’, bem como materialmente adequada”⁶.

Bobbio ⁷ complementa este raciocínio afirmando que as lacunas não seriam propriamente ausência de regulação jurídica. Para o autor, além da norma geral exclusiva, haveria uma norma geral inclusiva, segundo a qual aos casos não regulados – ou seja, aqueles a que não se aplica nenhuma norma – deve ser dado o mesmo tratamento de casos semelhantes. Assim, uma lacuna seria não a ausência de norma, mas a ausência de critério jurídico para a escolha de qual das normas (geral exclusiva ou geral inclusiva) deveria ser aplicada ao caso concreto.

Tal construção parece resolver o problema da existência das lacunas, não fosse ela baseada em uma premissa que nos parece evidente: a de que o intérprete e aplicador do direito não constrói normas jurídicas, cabendo-lhe, no máximo, revelá-las.

Ora, se o juiz não constrói normas jurídicas, como se explica a possibilidade de suprir lacunas? Perelman (2004, p. 63) argumenta que “(...) a obrigação de preencher as lacunas da lei concede, ipso facto, ao juiz a faculdade de elaborar normas”⁸. Vê-se, portanto, que a defesa da existência de lacunas termina por minar as premissas daqueles que defendem não ser o juiz capaz de criar normas.

Dworkin (1999, p. 276) também entende ser o Direito completo, mas com base em outros argumentos. Segundo o autor, a integridade do sistema jurídico decorre do fato de os juízes interpretarem o Direito tal como um romance em cadeia, em que os juízes seriam, ao mesmo tempo, autores e críticos:

6. LARENZ, Karl. Op. cit., p. 532.

7. BOBBIO, Norberto, op. cit., p. 135-139.

8. PERELMAN, Chaim. *Lógica jurídica*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 63.

“(...) cada romancista da cadeia interpreta os capítulos que recebeu para escrever um novo capítulo, que é então acrescentado ao que recebe o romancista seguinte, e assim por diante (...)”⁹

Nesse processo, o intérprete e aplicador do Direito, assim como faz o romancista, cria a melhor interpretação possível – ou aquela que se lhe apresenta como a melhor possível – tal como se fosse obra de um único autor. Tem-se, então, a continuidade e não de um novo começo, o que limitaria a liberdade criativa.

A teoria de Dworkin termina por afirmar a existência de apenas uma norma possível de ser exarada para cada caso concreto. Tal tarefa, contudo, é incapaz de ser efetuada pelo Judiciário, salvo se o imaginarmos como um Hércules, exatamente como o faz Dworkin. E, ao fazer tal afirmação, termina por admitir os limites de sua teoria, de modo que as respostas dadas por diversos juízes poderiam divergir das respostas dadas pelo juiz hercúleo às questões jurídicas que lhe fossem propostas.

A teoria de Dworkin oferece à questão ora discutida um novo argumento: não há lacunas no direito, mas apenas lacunas na lei. Tal afirmação parte do suposto de que as normas jurídicas não têm com os enunciados legais uma relação de correspondência exata. Norma jurídica seria, neste sentido, a interpretação do texto legal, construída a partir do texto da lei. Em sendo a norma jurídica o resultado de um processo de criação do direito, não haveria lacunas no direito, posto que, ou haveria direito ou não. É dizer: ou o direito se positiva, resultando na emissão de um enunciado deontico, ou não há que se falar em lacuna, mas em ausência do direito.

Tal argumento pode parecer igual ao anteriormente trazido, mas não é. Quando se falou em lacunas, afirmou-se a

9. DWORKIN, Ronald M. *O império do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 276.

pré-existência, perante o aplicador do direito, de três opções: uma norma que não se amoldava a um determinado caso concreto; a norma geral exclusiva e; a norma geral inclusiva. Aqui o argumento é diferente: antes da ação do aplicador do direito, direito não há. Nesse sentido, falar em lacunas é desconhecer que o juiz não pode se negar a emitir uma norma quando lhe seja apresentado um caso concreto e muito menos poderá fazê-lo por não existir regramento específico¹⁰.

Também pensamos estar o raciocínio acima equivocado: se é verdade que o intérprete é quem constrói a norma, também é verdade que o faz em um contexto – pelo menos entre nós – em que é necessário convencer o destinatário da norma de que sua interpretação (ou construção de sentido) é correta. Mas tal atividade, a que podemos chamar de argumentação jurídica, sujeita-se, ela própria, a regras específicas, dentre as quais destacamos a necessidade de justificação. E, ao enunciar a norma aplicável ao caso concreto, uma das formas de justificação da decisão adotada poderá ser a existência ou não de uma lacuna e a decisão consequente à sua identificação: opção pela norma geral exclusiva ou norma geral inclusiva.

Assim é que pensamos ser possível afirmar, segundo os pressupostos acima, que **a lacuna é, na verdade, uma etapa do processo de enunciação normativa em que o intérprete justifica – ante a ausência de norma geral e abstrata que se amolde ao caso concreto – a não incidência normativa (norma geral exclusiva) ou a incidência da norma geral inclusiva.**

A inserção de uma norma nesses moldes não se faz com referência a critérios extrajurídicos, conforme combatido Kelsen: se o próprio Direito permite que o aplicador utilize de analogia para *dizer* o direito, é com base no próprio Direito, e não em critérios extrajurídicos, que a norma analógica é criada. Dizer

10. Neste sentido, aliás, o art. 4º da LINDB e o art. 140 do CPC.

que o fato de ser dada ao juiz a possibilidade de criar normas enfraquece o Direito por submeter sua criação à ideologia do indivíduo responsável pelo caso concreto é desconhecer que não apenas nos casos em que ocorram lacunas, mas em todos os casos, a produção normativa sempre será influenciada pela ideologia de seu emissor.

Cabe aqui frisar que, ainda que o aplicador do direito possa, em tese, emitir qualquer norma para o caso concreto – e negar este fato é o mesmo que negar a existência de decisões teratológicas que, como sabemos, existem – há que se lembrar que a criação normativa é um dos meios pelos quais o sistema normativo, e em última análise o aparelho estatal, se legitima. Neste sentido, emitir decisões contrárias aos usos linguísticos e às expectativas normativas dos súditos do Estado contraria a própria função do Direito, que é generalizar e estabilizar estas expectativas¹¹. Ou seja, o juiz pode emitir qualquer norma; mas não emitirá uma norma qualquer se quiser manter a legitimidade do sistema judiciário ao qual pertence.

As lacunas ocorrem, portanto, no decorrer do processo de enunciação de normas jurídicas, ou incidência normativa, processo este decomponível em duas operações formais que o Prof. Paulo de Barros Carvalho¹² chama de subsunção e implicação. A primeira, também conhecida como “inclusão de classes”, consiste em se reconhecer que uma ocorrência concreta (um fato jurídico, relatado na linguagem competente instituída pelo sistema) inclui-se na classe de fatos conotados no antecedente de outra norma. Na segunda operação temos a implicação

11. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito I*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 167.

12. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 11-12.

da tese devido à ocorrência da hipótese, o que, no direito, implica no necessário surgimento de uma relação jurídica.

No decorrer do processo de positivação – ou das releituras do romance a que se refere Dwokin –, as palavras vagas ganham sentido. Mas não qualquer sentido, pois mesmo na indeterminação semântica existem sentidos que não podem ser dados a certos vocábulos. É que a língua é tanto uma instituição social quanto um sistema de valores. Instituição social, pois não se confunde com um ato, ou seja, um indivíduo sozinho não cria ou modifica uma língua: ou se adere a um contrato linguístico ou a comunicação é impossível. E é um sistema de valores, posto ser constituída por um “pequeno número de elementos de que cada um é, ao mesmo tempo, um vale-por e o termo de uma função mais ampla onde se colocam, diferencialmente, outros valores correlativos”¹³.

3.2 Classificação das lacunas

Apesar de utilizarem nomenclaturas diferentes, a maioria dos autores entende que as lacunas são basicamente de dois tipos: lacunas reais ou autênticas, que seriam aquelas em que não há regra específica que se amolde ao caso concreto; as lacunas ideológicas (Bobbio¹⁴) ou não autênticas, que ocorrem nas situações em que, apesar de existir regra disciplinando o caso, sua aplicação ao caso concreto apresenta-se injusta. Maria Helena Diniz¹⁵ estabelece, ao lado das lacunas “normativas” (reais, autênticas) duas subclasses: i) ontológicas, quando há norma,

13. BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. 16. ed. Trad. Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 17-18.

14. BOBBIO, Norberto, op. cit., p. 138.

15. DINIZ, Maria Helena. *As lacunas no direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 88.

mas não corresponde aos fatos sociais e; ii) axiológicas, quando há norma, mas a aplicação poderia ser injusta.

Ainda segundo a autora¹⁶, a doutrina alemã distinguiu as lacunas em primárias ou originárias e secundárias, posteriores ou derivadas. As primeiras existem desde o surgimento da norma e as segundas são as que aparecem posteriormente, decorrendo de modificações nos valores ou das situações de fato, respectivamente.

4 A FÓRMULA ANALÓGICA

4.1 Analogia na presença de lacunas reais

Na presença de uma lacuna real a analogia funciona segundo a seguinte fórmula de raciocínio:

Norma N1: $A1 \rightarrow C1$ (se ocorrer A1 deve ser C1)

A1 é semelhante a A2

Norma N2: $A2 \rightarrow C1$ (se ocorrer A2, deve ser C1)

Poderia parecer que a analogia teria a mesma estrutura de um silogismo comum, apenas diferenciando-se quanto ao fato de a proposição menor apresentar uma relação de semelhança e não de equivalência.

Tal redução é falsa¹⁷: a analogia, em verdade, esconde um quarto termo (chamado vício do *quaternion terminorum*): **A2 só implicará C1 se a semelhança entre A1 e A2 for relevante**, ou seja, se A1 e A2 tiverem características comuns que justifiquem a atribuição a A2 do mesmo predicado atribuído a A1.

16. Idem, p. 84-85.

17. BOBBIO, Norberto, op. cit., p. 137.

Dito de outra forma: a analogia, no caso de lacunas reais, pressupõe a escolha de fatores relevantes de um caso “A1” para a solução de um caso concreto “A2”, ao qual não se associa uma norma jurídica específica e atribuição, a este caso “A2”, da mesma solução dada ao caso “A1”, que apresenta os mesmos fatores relevantes do caso “A2”.

Há, portanto, nos casos em que se deve utilizar a analogia para solucionar uma lacuna real, um problema de incidência normativa verificado no momento da operação de inclusão

e classes, posto não haver uma classe pré-existente de antecedentes normativos a que se possa subsumir a situação de fato posta perante o aplicador da norma.

Além disso, a analogia requer a incidência da chamada norma geral inclusiva, que determina que, para um caso não regrado, deve ser dada uma solução analógica. Caso contrário, a simples verificação de que o caso concreto não é regulamentado por nenhuma norma resultaria na emissão de uma norma, pelo intérprete, no sentido de que a conduta seria permitida (norma geral exclusiva). Sempre haverá, antes da utilização da analogia, um juízo prévio no sentido de que, apesar de não haver norma para o caso, deveria haver.

4.2 Analogia na presença de lacunas ideológicas

Em termos formais, o raciocínio subjacente à analogia ideológica é o seguinte:

Norma N1: $A1 \rightarrow C1$ (se ocorrer A1 deve ser C1)

Norma N2: $A2 \rightarrow C2$ (se ocorrer A2 deve ser C2)

A1 é semelhante a A2

Norma N3: $A2 \rightarrow C1$ (se ocorrer A2 deve ser C1)

Apesar de resultar num raciocínio muito próximo ao verificado na analogia em face de lacuna real, o pressuposto da analogia em face de lacuna ideológica é a inexistência de uma regra justa para o caso concreto. Pode-se até mesmo igualar as duas fórmulas de incidência se considerarmos que todas as normas jurídicas emitidas pelos aplicadores do Direito devem ser justas, donde se conclui que, inexistindo norma justa para o caso não há norma jurídica nenhuma. Tal consideração esbarra na regra comumente aceita de que alguns aplicadores do Direito não têm a prerrogativa de deixar de aplicar uma norma por considerá-la injusta, como, por exemplo, os tribunais administrativos. A este argumento podemos opor que, não havendo competência para deixar de aplicar norma injusta, tampouco haverá para aplicação da analogia ante a presença de lacuna ideológica¹⁸.

Utilizando a fórmula acima, percebe-se que a analogia como forma de integrar lacunas ideológicas representa um problema de incidência normativa verificado no momento da operação de implicação, decorrente do fato de não ser justo o consequente normativo atribuído ao caso concreto. Há necessidade, portanto, de procurar uma norma jurídica “pré-existente” que apresente antecedente normativo semelhante, de acordo com critérios determinados pelo intérprete.

5 ANALOGIA *VERSUS* INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA

A teoria geral do direito adentra um de seus lados mais obscuros quando se trata de diferenciar o método analógico da interpretação extensiva. Segundo parcela expressiva da doutrina¹⁹, a diferença reside no fato de que, na analogia, a lei não

18. De onde se conclui que, com base nas premissas comumente adotadas, a analogia como método para suprir lacunas ideológicas tem seu âmbito de aplicação restrito ao Poder Judiciário.

19. Por todos, BOBBIO, Norberto. Op. cit.

leva em conta uma determinada hipótese, mas, se o tivesse feito, ter-lhe-ia dado o mesmo tratamento; já na interpretação extensiva, a lei quer abranger a hipótese, mas deixou a situação fora do alcance expresso da norma por razões textuais. A distinção depende, em última análise, de uma incursão pela mente do legislador: se o legislador “não pensou” no caso, aplica-se a analogia; caso tenha “pensado”, aplica-se a interpretação extensiva.

Se partirmos do princípio de que o ato de aplicação é também um ato de criação do direito – ainda que suscetível de controle – não há como diferenciar os institutos. Não há que se falar que o legislador pensou ou não pensou em algo: o ato de vontade determinante para a emissão do comando normativo não é do legislador, mas do aplicador do Direito ao caso concreto. Assim, o pensar ou não o direito de uma determinada forma pressupõe uma interpretação dada pelo aplicador ao texto legislado. Ao final, temos o mesmo resultado, mas justificativas diferentes.

Mais ainda: a omissão da lei (que permite a analogia) não difere substancialmente do fato de a lei ter sido mal escrita (o que permite a interpretação extensiva): se houvesse sido “bem escrita”, a lei não teria omissões. E a omissão pode significar que a lei tenha sido bem escrita: poderia o legislador querer justamente excluir a hipótese analisada pelo intérprete do campo de aplicação da lei.

Não se pode querer utilizar como critério distintivo entre analogia e interpretação extensiva a vontade do legislador, dado ser impossível recuperar aquilo que foi por ele pensado. Em última análise, adotar tal critério é abrir as portas para a total discricionariedade na aplicação da lei: onde couber analogia, poderá ser a mesma utilizada; quando impossível a sua aplicação, justifica-se a incidência normativa por meio de interpretação extensiva.

Pensamos que a distinção possível entre os dois conceitos depende do modo de pensar a hipótese de incidência normativa. Se pensarmos que as hipóteses de incidência descrevem

tipos, teremos uma diferenciação possível entre analogia e interpretação extensiva; caso entendamos que a hipótese descreve conceitos, tal diferenciação não é possível.

5.1. Sobre tipos e conceitos, em especial no direito tributário

Segundo Torben Spaak²⁰, termos são fenômenos linguísticos, ao passo que conceitos são fenômenos semânticos, não linguísticos. Aqueles são utilizados para expressar conceitos aproximadamente, da mesma forma que enunciados descritivos expressam proposições. Segundo o autor: “mais precisamente, um conceito é aquilo que uma pessoa apreende quando entende uma expressão linguística, especialmente termos gerais, tais como ‘gato’, ‘amarelo’, ‘equitativo’”²¹.

Carnap, entende que (SPAACK, 1994, p. 29):

“A tarefa de tornar mais exato um conceito vago ou pouco exato usado no dia a dia ou em um estágio anterior do desenvolvimento científico ou lógico, ou, do contrário, substituí-lo por um conceito recém-construído, está entre as mais importantes tarefas da análise e da construção lógicas. Chamamos a esta tarefa de explicar, ou dar uma explicação para o conceito prévio; este conceito prévio, ou às vezes, o termo utilizado em seu lugar, é chamado de explicandum; e

20. SPAACK, Torben. *The concept of legal competence: an essay in conceptual analysis*. Londres: Ashgate Pub Co., 1994.

21. Idem, p. 31. No original: “more precisely, a concept is that which a person is in possession of when he understands a linguistic expression, especially a general term like ‘cat’, ‘yellow’, ‘equitable’”.

o novo conceito, ou seus termos, é chamado de *explicatum* do primeiro”²².

A Teoria Geral do Direito desenvolveu, basicamente, dois modelos teóricos segundo os quais o *explicatum* poderá ser entendido: tipos e conceitos.

A fórmula conceitual é uma forma de pensamento com a qual se apreende um significado. Representa uma soma rígida de elementos distintivos à qual um conjunto de fatos deve ou não ser subsumido. Equivaleriam os conceitos, segundo esta forma de pensamento, aos conceitos classificatórios.

“Se o conceito A possui as notas ‘a, b, c’, na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características ‘a, b, c’. Diz-se, então, que há subsunção. *Tertium non datur*. Não tem cabida aqui o mais ou menos, mas a relação de exclusão ‘ou um... ou outro’. Porque o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele se subsumindo, ou não” (DERZI, 1988, p. 36)²³.

22. CARNAP, Rudolph *apud* SPAAK, Torben. Op. cit., p. 29. No original: “The task of making more exact a vague or not quite exact concept used in everyday life or in an earlier stage of scientific or logical development, or rather of replacing it by a newly constructed, more exact concept, belongs among the most important tasks of logical analysis and logical construction. We call this the task of explicating, or of giving an *explication* for, the earlier concept; this earlier concept, or sometimes the term used for it, is called *explicandum*; and the new concept, or its term, is called *explicatum* of the old one”.

23. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 36.

Conceitos (ou conceitos classificatórios) podem ser representados como a soma de elementos distintivos conclusivos que se subsumem ou não a um conjunto de fatos.

A palavra “tipo” comporta diversos significados. De acordo com Humberto Ávila (2004, p. 171):

“(...) a palavra ‘tipo’ pode referir-se a fenômenos distintos: uma forma de pensamento contraposta ao conceito (tipo ou conceito de tipo); um método de aplicação do direito, também caracterizado como ‘pensamento tipológico’; uma determinada forma de apreciação, identificada com a generalização ou esquematização (modo tipificante de apreciação)”²⁴.

É como forma de pensamento que nos referimos aos tipos: uma totalidade graduável e aberta, relativa, em maior ou menor grau, a um conjunto de fatos. O tipo estaria em oposição ao conceito: enquanto este permite uma definição exata, aquele seria apenas descritível, não apresentando tal descrição elementos necessários à sua diferenciação, mas os traços característicos, ou típicos. A definição de um conceito não precisaria apresentar todas as suas características, tão somente aquelas necessárias à diferenciação de outros conceitos. A definição de um conceito implicaria, portanto, na escolha de algumas características do tipo²⁵.

24. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 171.

25. STRACHE, Karl-Heinz apud SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 109.

Por não admitir limites à sua descrição, os tipos estão em constante evolução, podendo ocorrer que algumas características, com o tempo, passem a preponderar sobre outras, ou mesmo desaparecer. E o tipo resta alterado com o reconhecimento de que determinado objeto inclui-se na classe por ele conotada, que passa a adotar na sua descrição as características da nova inclusão²⁶.

A diferença entre tipo e conceito reside, segundo a doutrina²⁷, nos métodos de combinação dos elementos distintivos e sua aplicação: subsunção para os conceitos e correlação para os tipos. Na correlação existe mera semelhança entre a descrição e os fatos; na subsunção, devemos ter igualdade entre os elementos distintivos e os elementos presentes na descrição do fato.

5.1.1 Conceitos e tipos no direito tributário

Muito se discute sobre a possibilidade de as hipóteses de incidência tributária poderem abrigar tipos. Misabel Derzi, Alberto Xavier, Geraldo Ataliba e Yonne Dolácio de Oliveira estão entre os que acreditam que os termos utilizados pela Constituição para designar a competência material tributária devem ser entendidos como conceitos de classe. No sentido contrário, Ricardo Lobo Torres e Luís Eduardo Schoueri, que afirmam a possibilidade de tipos constitucionais tributários.

26. SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p. 110.

27. ÁVILA, Humberto. Op. cit.; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal...* op. cit; ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004; LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. n. 235, jan.-mar. 2004. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

O argumento da primeira corrente refere-se à incompatibilidade entre tipos e a rígida discriminação constitucional de competências: se há tipos constitucionais, não há discriminação “rígida”, mas flexível. Ou bem se tem características rígidas e irrenunciáveis de conceitos constitucionais, ou separação rígida não há²⁸.

Schoueri²⁹ também entende que o sistema constitucional é rígido. No entanto, a própria Constituição, ao prever a possibilidade de conflitos de competência, revelaria que os termos a que se refere seriam tipos e que, como tais, poderiam interpenetrar-se. Segundo este raciocínio, a Constituição imporia a redução conceitual dos tipos por meio de normas introduzidas por lei complementar, com função de norma geral de direito tributário³⁰.

Os termos utilizados pelo constituinte são em larga medida indeterminados. Esta indeterminação pode causar conflitos de competência, sejam tais termos vistos como conceitos ou tipos. Prova disso é que, mesmo após a “conceitualização” realizada pela Lei Complementar 116/2003 – e antes pelo Dec.-lei 406/68 – acerca de serviços gráficos, continuam a existir dúvidas sobre a exata determinação do “conceito” de serviço gráfico e do “conceito” de mercadoria³¹.

É dizer: mesmo na presença de conceitos – e não apenas de tipos, como argumenta o Prof. Schoueri – podem subsistir dúvidas quanto à extensão dos termos de seu *explicatum*, e, conseqüentemente, conflitos de competência. A rígida

28. DERZI, Misabel. Op. cit., p. 103.

29. SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p. 113.

30. Idem, *ibidem*.

31. REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo. Definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da LC 116/03. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 107-122.

repartição de competência revela-se, portanto, justificativa insuficiente para adoção deste modelo classificatório em relação aos termos utilizados pela Constituição: os termos que designam classes são expressos em linguagem e, por esta razão, sua exata determinação restará, em maior ou menor grau, vaga.

Mas a rígida repartição de competência e o princípio federativo não são os únicos argumentos a justificar a “tendência conceitual prevalente” em Direito Tributário: a estes se juntam a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade³².

Objeta-se que a teoria dos princípios, tal como formulada pela doutrina alemã, não contempla uma regra de primazia absoluta entre princípios, nem mesmo em termos preliminares, senão uma técnica para sua ponderação, quando colidentes, na solução de um caso concreto³³. É dizer: não se pode atribuir, *a priori*, supremacia ao princípio da segurança jurídica, ao qual devem ser contrapostos outros princípios, tais como igualdade e capacidade contributiva, que deverão ser necessariamente ponderados na solução de um caso concreto.

É que, sendo os princípios de natureza fluida, não se pode querer amoldá-los segundo uma rígida ordem de prevalência. Daí a necessidade de, na necessária ponderação entre princípios colidentes, existir a referência a um caso concreto. Portanto, serão as circunstâncias do caso e suas relações com os princípios colidentes, e não uma prévia relação de prevalência entre princípios, que determinarão como se realizará a ponderação. A própria ideia de proporcionalidade como comando de otimização – dar a cada princípio colidente o máximo de efetividade possível – pressupõe um caso concreto, em relação ao qual a maximização de aplicação se operará.

32. DERZI, Misabel. *Direito tributário, direito penal...* op. cit., p. 248.

33. ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 190-191.

No mais, a adoção de tipos não resta incompatível com a segurança jurídica. Segundo Humberto Ávila (2004, p. 191):

“Também não há como ignorar que a própria segurança jurídica tem uma dimensão material que está efetivada ‘se a aplicação das leis obedece à transformação das relações’. Segurança jurídica não significa apenas planejabilidade, mas, para citar Tipke, ‘segurança de princípios ou regras’. Um desses princípios é o da capacidade contributiva, compatível com a abertura normativa (normalmente atribuível apenas ao tipo)”³⁴.

Também a praticabilidade não pode ser utilizada para justificar a redução dos termos constitucionais a conceitos. A uma porque não se trata de princípio constitucional sustentador da tributação. A duas porque sua legítima aplicação só ocorre *praeter legem*, é dizer, não é porque a redução conceitual possa diminuir incertezas, facilitando a normatização de um tributo, que ela deva ser considerada válida, assim como acontece, por exemplo, com o brocardo *in dubio pro fisco*.

Há ainda entendimento segundo o qual, embora os tipos não sejam compatíveis com o sistema de distribuição de competências, não quer isto significar que os somente os conceitos é que o seriam:

“Preferencialmente ao emprego de conceitos e categorias preestabelecidas – como as de conceito abstrato, tipo e conceito determinado pela função –, deve o intérprete reconhecer a vagueza da linguagem, em suas diferentes espécies e graus, e a abertura, maior ou menor, que certos

34. Idem, p. 191.

ramos jurídicos e signos linguísticos conferem às considerações teleológicas e à axiologia presente na realidade social” (VELLOSO, 2005, p. 259) ³⁵.

Ricardo Lobo Torres³⁶ – citando o labor da Corte Constitucional alemã, que vem aprovando o processo de “tipificação” levado a cabo pelo legislador segundo princípios como proporcionalidade, praticabilidade, simplificação fiscal e igualdade – entende existirem tipos nos antecedentes das regras tributárias. Mas não só tipos: conceitos determinados, conceitos indeterminados e cláusulas gerais também integrariam as hipóteses normativas.

A conclusão a que chegamos é que não se pode estabelecer, *a priori*, que os termos utilizados pela Constituição para designar a competência material tributária devam ser entendidos como tipos ou conceitos. E mesmo defendendo a inaplicabilidade do pensamento tipológico em Direito Tributário, Misabel Derzi³⁷ reconhece que os conceitos indeterminados representariam um ponto de transição entre o conceito fechado e o tipo, especialmente na chamada zona de penumbra.

“(...) no Direito Tributário, mesmo quando em presença de indeterminação e de uma ‘zona de penumbra’, os casos-limites são submetidos, assim como aqueles claramente identificáveis, a uma subsunção alternativa. Ou se está em presença de uma taxa ou de um preço; ou imposto sobre

35. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 259.

36. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário* – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II, p. 480 e 493.

37. DERZI, Misabel. *Direito tributário, direito penal...* op. cit., p. 248.

serviço ou sobre operação de circulação de mercadorias” (DERZI, 1988, pp. 248-249)³⁸.

Ora, mas se as zonas de penumbra são dificilmente caracterizáveis como conceitos ou tipos e, geralmente existindo no Direito Tributário a possibilidade de se estabelecerem “subsunções alternativas”, cai por terra o argumento de que o pensamento tipológico conduz necessariamente à insegurança. A insegurança é, antes de tudo, característica da indeterminação linguística.

6 CONCLUSÃO

Como dito acima, somente se pensarmos que os antecedentes das normas tributárias são tipos é que será possível diferenciar analogia de interpretação extensiva, fazendo com que, mesmo em um caso em que não seja cabível analogia, caiba a interpretação extensiva.

Isto porque, além de o tipo permitir uma evolução “dinâmica” por meio da semelhança, o pensamento analógico e a interpretação extensiva trazem as mesmas premissas – falta de regra específica onde deveria haver regra – e chegam à mesma conclusão: ao caso não regrado, deve ser dado o regramento de um caso semelhante. Parte-se de dois polos distintos para se chegar ao mesmo lugar: no caso da analogia, atribuindo a uma situação não regradada o mesmo tratamento de outra situação regradada; no caso da interpretação extensiva, aumentando a zona de incidência da situação regradada de modo a alcançar a situação não regradada.

Explicamos.

38. Idem, p. 248-249.

Imagine-se a seguinte situação: há uma regra de incidência tributária (digamos de um imposto), que exige, para sua incidência, a ocorrência de um fato X, cuja descrição deve ser compreendida como tipo. Em uma primeira análise, o tipo X não abarcaria determinada hipótese concreta “y”. No entanto, a hipótese concreta “y” assemelha-se, de acordo com algumas características, à situação “x”, para a qual há previsão de incidência tributária referente ao tipo X. Nosso direito impede que se proceda, via analogia, à imputação de obrigação tributária para a situação “y” pelo fato de ser análoga à situação “x”.

No entanto, dado que o antecedente do imposto acima descrito é um tipo, existe a possibilidade de se fazer uma operação de inclusão do caso “y” na classe X, o que faz com que o tipo X evolua. Assim, mesmo que a analogia seja proibida em nosso direito, o pensamento tipológico permite que inclusões de classe sejam feitas, estendendo a zona de abrangência do tipo, que passa a abarcar novas possibilidades de incidência.

Tal possibilidade não está presente caso seja utilizada a fórmula conceitual. Na mesma situação acima teríamos: o imposto X tem como antecedente a ocorrência de um fato X, compreendido como conceito com as características x1, x2 e x3. O fato “y” tem as mesmas características x1 e x2 que são as mais importantes para a análise do caso, mas não a característica x3. Se o direito tributário pátrio permitisse, seria possível tratar a situação “y” como análoga à situação designada pelo conceito X. No entanto, como sabemos, tal fórmula não é possível. Tampouco a ampliação do conceito X: para que “y” fosse abrangido pelo conceito X, deveria haver uma mudança do próprio conceito de X, que não mais poderia conter a característica x3. Tal mudança, ao contrário do tipo, que comporta alterações “dinâmicas”, só poderia realizar-se por meio de lei. Isto porque, se partimos do

modelo conceitual, analogia e interpretação extensiva são rigorosamente iguais, não havendo como distingui-las.

Do que se disse acima podemos concluir que o entendimento dos antecedentes tributários como tipos ou conceitos gera consequências distintas: longe de afigurarem maior ou menor segurança jurídica, as configurações tipológicas permitem que se pense em um direito tributário mais dinâmico e menos dependente da intervenção legislativa para evoluir segundo critérios como o de tratamento isonômico entre pessoas que se encontrem em situações jurídicas similares.

Por outro lado, o entendimento dos antecedentes tributários como conceitos torna a tributação menos dinâmica, facilitando os esquemas de planejamentos tributários lícitos e diminuindo o poder de ação do Fisco perante os casos concretos.

Há boas razões para se adotar um ou outro modelo e discuti-las não constitui objeto do presente estudo. No entanto, **a principal conclusão a que podemos chegar é que a adoção de modelo teórico que conceba hipóteses de incidência abrangendo tipos esbarra em norma geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional que proíbe o uso de analogia para fazer incidir em uma situação concreta um tributo não previsto em lei.** E tal possibilidade, como se demonstrou acima, seria possível se adotássemos o modelo tipológico conjugado a uma interpretação extensiva.

Assim, as hipóteses de incidência estabelecidas em normas gerais e abstratas devem, em nosso ordenamento, serem entendidas como conceitos. O que não implica dizer que a competência tributária seja estabelecida constitucionalmente por meio de conceitos³⁹. A natureza necessariamente conceitual de hipóteses de incidência não exclui a possibilidade de tipos constitucionais,

39. Neste sentido, VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos.. op. cit.*

desde que intermediados por norma infraconstitucional que promova “redução conceitual de tipos”⁴⁰.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BARTHES, Roland. **Elementos de semiologia**. 16. ed. Trad. Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.
- DWORKIN, Ronald M. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968.
- FERRAZ, Tércio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação**. São Paulo: Saraiva, 1973.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.
- LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.
- PERELMAN, Chaim. **Lógica jurídica**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- SPAACK, Torben. *The concept of legal competence: an essay in conceptual analysis*. Londres: Ashgate Pub Co., 1994.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de competências e competência residual**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

40. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Op. cit.*, p. 113.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.