

ou expedição do precatório, dispondo de tempo suficiente para a adoção daquelas medidas. Por fim, é desproporcional em sentido estrito, não se justificando, de modo algum, o acau-relamento de crédito tributário, muitas vezes constituído unilateralmente, em detrimento da satisfação do crédito do contribuinte já reconhecido, em caráter definitivo, por sentença transitada em julgado²⁴.

Tendo o direito tributário seu objeto peculiar, de grande relevância são os princípios que traduzem, para a tributação, os valores como a liberdade, a segurança e a justiça. Em capítulo próprio, cuidamos dos grandes princípios de direito tributário: o **princípio da segurança jurídica**, o **princípio da isonomia** e o **princípio da capacidade contributiva**, especificando o conteúdo normativo de cada qual. Também abordamos o **princípio da praticabilidade da tributação**.

81. Analogia e equidade

A **analogia** constitui método de integração da legislação tributária mediante aplicação da lei a situação de fato nela não prevista, mas cuja análise revele a identidade dos elementos essenciais e a adequação da norma para também em tal situação alcançar o fim pretendido pelo legislador²⁵. Não se pode confundi-la com a chamada **interpretação extensiva** em que não há integração da legislação tributária, pois se trabalha dentro dos lindes que a lei originariamente pretendeu estabelecer, ainda que não o tenha feito de modo taxativo e inequívoco.

A analogia, embora vá além da interpretação extensiva, também tem largo campo de aplicação no direito tributário.

É certo que, em face da legalidade absoluta que deve ser observada para a instituição e a majoração de tributos (art. 150, I, da CF), a analogia não pode ser aplicada para estender a exigência de tributo a situação não prevista expressamente na lei, conforme vedação inequívoca constante do § 1º do art. 108 do CTN.

Mas o direito tributário não se exaure nas normas impositivas, não se limita às leis instituidoras de tributos. Envolve tudo o mais que diz respeito à tributação.

24. TRF4, Corte Especial, AIAG 2005.04.01.017909-2.

25. "El procedimiento analógico consiste en la extensión de un precepto legal a supuestos no comprendidos en el mismo, pero que revisten, con las hipótesis previstas por la norma, un grado de afinidad tal que puede afirmarse que se encuentra en la misma *ratio* jurídica que inspira la norma formulada. [...] no es preciso que exista una absoluta identidad [...] es necesario que sean comunes los elementos jurídicos que se toman en consideración. En otras palabras, es preciso que la hipótesis, a la que se quiere extender la norma, presente unos caracteres jurídicos análogos a aquellos en virtud de los cuales la hipótesis expresamente regulada se convirtió en objeto de una norma jurídica" (VANONI, E. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estudios Fiscales, Madri, p. 338).

A analogia, aliás, nos termos do art. 108 do CTN, é modo preferencial de integração da legislação tributária e assim tem sido aplicada inúmeras vezes.

Exemplo importante de aplicação da analogia temos em matéria de regulamentação da imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições de seguridade social (art. 195, § 7º, da CF). Estando as condições materiais para o seu gozo sob reserva de lei complementar (art. 146, II, da CF) e inexistindo lei complementar específica que cuide da matéria, tem sido aplicado, por analogia, o art. 14 do CTN, que surgiu originariamente para regular a imunidade a impostos (art. 150, VI, c, da CF)²⁶. Quanto aos requisitos formais de constituição e funcionamento dos entes imunes, podem ser regulamentados por lei ordinária. O art. 55 da Lei n. 8.212/91 dispôs sobre a matéria, mas remetendo tão somente às contribuições previdenciárias, a Cofins e a CSLL. Não havia, pois, regulamentação para fins de imunidade à contribuição ao PIS. Presentes, contudo, as mesmas circunstâncias e as mesmas razões, aplicava-se o art. 55 também para fins de reconhecimento da imunidade ao PIS²⁷. Também hoje, à luz da Lei n. 12.101/09, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes, faz-se necessário recorrer à analogia para dar ao seu art. 29 aplicação também à contribuição ao PIS.

Equidade, por sua vez, é palavra de vários significados, conforme a síntese elaborada por FRANCISCO DOS SANTOS AMARAL NETO:

A equidade é um conceito multissignificativo, uma verdadeira cláusula geral [...] tem vários significados conforme sua imediata função. Tem-se, assim: a equidade interpretativa, quando o juiz, perante a dificuldade de estabelecer o sentido e o alcance de um contrato, por exemplo, decide com um justo comedimento; a equidade corretiva, que contempla o equilíbrio das prestações, reduzindo, por exemplo, o valor da cláusula penal; a equidade quantificadora, que atua na hipótese de fixação do *quantum* indenizatório; a equidade integrativa, na qual a equidade é fonte de integração, e ainda a equidade processual, ou juízo de equidade, conjunto de princípios e diretivas que o juiz utiliza de modo alternativo, quando a lei autoriza, ou permite que as partes a requeiram, como ocorre nos casos de arbitragem. Ressalte-se, de início, que a *sedes materiae* da equidade está no problema da realização integral da Justiça [...]. No conceito de justiça percebe-se, todavia, uma antinomia, uma contradição, que se manifesta entre a exigência de igualdade e de justiça individual, surgida no processo de realização do direito em um caso concreto. Sendo a norma, em princípio, de natureza geral, pode constituir-se tal atributo em obstáculo a uma

26. TRF4, Primeira Seção, EAC 2000.04.01.097540-8.

27. O STF reconheceu a imunidade ao PIS, atendidos os requisitos do art. 55 a Lei n. 8.212/91, conforme se vê do julgado do Tribunal Pleno, rel. Min. LUIZ FUX, RE 636941, fev. 2014.

decisão justa se não se observarem as peculiaridades do caso posto em julgamento. A exigência de igualdade de todos perante a lei, sob o ponto de vista formal, não pode desconhecer a necessidade de uma decisão também materialmente justa, de acordo com as circunstâncias. Entra aqui o conceito de equidade como critério interpretativo, que permite adequar a norma ao caso concreto e chegar à solução justa. Diz-se, por isso, ser a equidade a justiça do caso concreto. E a decisão será equitativa quando levar em conta as especiais circunstâncias do caso decidido e a situação pessoal dos respectivos interessados²⁸.

No que se refere à sua função na integração e aplicação do direito tributário, a equidade diz respeito à **consideração das circunstâncias peculiares ao caso concreto, que demonstrem o descabimento da norma geral** que não as tenha considerado e cuja incidência pura e simples levaria a uma solução que não se pode entender que tenha sido pretendida pelo legislador por implicar um resultado irrazoável, desproporcional ou de qualquer outro modo ofensivo dos direitos e garantias do sujeito passivo da obrigação tributária²⁹.

Sua invocação configura instrumento para “suprir a falta de norma adequada ao caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso país ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional”³⁰.

É nesse sentido, aliás, que também o art. 172, IV, do CTN se refere às considerações de equidade.

Cabe destacar que a invocação da equidade “se aplica para corrigir um erro involuntário do legislador, que deixou de contemplar um caso novo e inédito que se apresenta ao juiz” e que “não se admite a aplicação da equidade para que o juiz se rebele contra a

28. AMARAL NETO, Francisco dos Santos. A equidade no Código Civil Brasileiro. *Revista do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal*, n. 25, jun. 2004, p. 16-23.

29. “A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II, e III, encontram na equidade, se lhe é concedida expressamente — condição exigida pelo art. 127 do CPC-73 — meios de suprir a falta de norma adequada ao caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso país ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional. Dará uma solução de justiça. É certo que a justiça, em relação a determinada situação, varia no tempo e no espaço. A legislação tributária, no sentido do art. 96 do CTN, é femininamente ‘mobile qual piuma al vento’. Mas a justiça, já se disse, é uma ideia-força, do conceito de FOUILLÉ. Todos os povos querem que a justiça presida as relações humanas, inclusive aquelas entre o Fisco e o contribuinte” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 441).

30. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 441.

regra geral determinada pela norma, mas como um complemento a ela³¹. Ademais, nos termos do § 2º do art. 108 do CTN, "o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido".

Podemos destacar diversos exemplos de utilização da equidade para a solução de questões tributárias. Houve caso em que o legislador cominou multa percentual diária para o descumprimento de obrigação tributária, sem estabelecer limite, com o que a sua aplicação, para prazos longos, implicava ônus excessivo. Restou decidido então, que se impunha considerar a longa mora ocorrida no caso concreto a fim de estabelecer um limite à multa, evitando-se o confisco e a sua sobreposição à função dos juros³².

31. BOITEUX, Fernando Netto. A multa de ofício, a Lei n. 9.430/96 e o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. *RDDT*, 120/60, set. 2005.

32. TRF4, AC 200404010006399.

ISBN 978-85-53602-69-8

**DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057**

Paulsen, Leandro

**Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. –
10. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.**

1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

18-1069

CDU 34:336.2

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário

34:336.2