CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO

**Derrotabilidade de Regras Tributárias e a Segurança Jurídica
Substancial**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Dr. Estevão Horvath

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2017

CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO

**Derrotabilidade de Regras Tributárias e a Segurança Jurídica
Substancial**

Tese apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração “Direito Tributário”, sob orientação do Prof. Associado Dr. Estevão Horvath.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

São Paulo – SP

2017

Daniel Neto, Carlos Augusto.

Derrotabilidade de Regras Jurídicas e a Segurança Jurídica Substancial / Carlos Augusto Daniel Neto. - São Paulo, 2017.

341 f.

Orientador: Estevão Horvath.

Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, 2017.

1. Direito Tributário. 2. Derrotabilidade. 3. Regras Jurídicas. 4. Segurança Jurídica Substancial. 5. Exceções no Direito.

Banca Examinadora

*Aos meus avós, pais e irmãos,
Esta pequena compensação
Por uma enorme e muito sentida
ausência.*

AGRADECIMENTOS

O produto final de um curso de pós-graduação *stricto sensu* – neste caso uma tese de doutorado – vem sempre acompanhado de uma grande injustiça, que é dar apenas a um os louros de um trabalho que, direta ou indiretamente, tem a colaboração de muitos. Esses agradecimentos são uma forma simbólica de lembrar todos que me ajudaram – e muito – nessa etapa específica de um caminho acadêmico que é tão longo quanto a curiosidade de quem o percorre.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus pais (Daniel Júnior e Fernanda) e irmãos (Camila e Guilherme) pelo apoio incondicional a todos os meus projetos acadêmicos e profissionais, e pela tolerância com a ausência que eles demandam.

À Débora sou só gratidão pelo companheirismo constante do dia-a-dia e, especialmente, pela paciência e compreensão com o quão demandante é a vida acadêmica – não tenha dúvida de que todas as minhas conquistas são suas, também.

Agradeço profundamente também à *velha e sempre nova academia*, a Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, pela acolhida e por me proporcionar um ambiente extremamente fecundo ao desenvolvimento acadêmico e profissional. Ela faz justiça a uma trova que lhe é tradicional, cuja cita aproveito aqui:

Onde é que mora a amizade
onde é que mora a alegria
no Largo de São Francisco
na Velha Academia!

Sinto-me profundamente honrado pelas amizades que surgiram nessa passagem pela faculdade, e saio com amigos cuja convivência acadêmica e pessoal pretendo levar para o resto da vida. Correndo o risco de esquecer-me de alguém, deixo meus agradecimentos pessoais aos amigos Hendrick Pinheiro, Caio Takano, Fábio Tonkowski, Rodrigo Pará, Leonardo Andrade, Rodrigo Risolia, Clara Melo, Alexandre Evaristo, Martha Leão e todos os demais que me fizeram agradável companhia nesse caminho.

Agradeço também ao professor Estevão Horvath pela gentileza da orientação e pela liberdade de pesquisa que me proporcionou construir este trabalho. Também tenho profunda gratidão aos professores Humberto Ávila e Juliano Maranhão,

cujas lições e provocações, ao longo das diversas disciplinas que participei e no exame de qualificação, abriram as veredas por onde prossegui nesta pesquisa.

Na vivência acadêmica, também tenho muito que agradecer aos mestres-amigos da PUC-SP, especialmente a professora Beth Carrazza, a quem tenho o prazer de assistir na pós-graduação daquela instituição, e os professores Renato Lopes Becho, Roque Carrazza, Isabella Bonfá e Thais Morando, pelas discussões e debates que me permitem aprender sempre um pouco mais.

Minha experiência no curso de pós-graduação do IBDT me trouxe a oportunidade de aprender com meus alunos e com os outros professores, a quem agradeço na pessoa do coordenador do curso, o amigo Paulo Victor.

Na vida profissional, a minha passagem pelo CARF foi essencial para verificar os problemas que surgem na aplicação irrestrita das regras a todos os casos, e muito serviu para consolidar algumas conclusões deste trabalho. Em razão disso, agradeço demais aos amigos da Turma 3402 - Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Maria Aparecida, Waldir Navarro e Pedro Bispo – mas especialmente aos meus “novinhos” – Diego Diniz, Thais De Laurentiis e Maysa Pittondo -, cuja amizade e diálogos diários tornam meus dias mais divertidos – a gente sofre, mas se diverte.

No CARF também fiz grandes novas amizades, e fortaleci outras, pelo que agradeço aos amigos Luís Flávio Neto, Ronaldo Appelbaum, Junia Gouveia, Alexandre Tortato, Augusto Fiel, Caio Quintela, Fábio Piovesan e muitos outros.

Também tenho um especial carinho pelos amigos Márcio Costa e André Yamanaka, que sempre me incentivaram neste doutorado, e cujos conselhos sempre me foram e serão muito caros.

At last but not least, agradeço a cada um que, ao questionar sobre o conteúdo da minha tese, retrucava a resposta com uma nova pergunta: “*Mas o que é derrotabilidade?*”. Cada vez que precisei responder essa pergunta, refinei minhas próprias concepções acerca do tema e refleti sobre elas, e o produto disto resta agora consistência nesta tese.

Todos tem minha profunda gratidão, pelo que compartilharam e compartilham comigo, mas também pelo porvir que essas amizades proporcionarão.

*Exceptio probat regulam de rebus non
exceptis.*

*A exceção confirma a regra em relação aos
casos não excepcionados.*

RESUMO

DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Derrotabilidade de Regras Tributárias e Segurança Jurídica Substancial*. 341 f. Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

A derrotabilidade de uma regra consiste na possibilidade de criação de uma exceção implícita no momento de sua aplicação ao caso concreto. Trata-se de uma decorrência do eventual conflito entre as generalizações presentes na norma e as finalidades que lhe são subjacentes, diante de uma situação concreta. No Direito Tributário, esse fenômeno encontra aparente óbice no princípio da segurança jurídica e no formalismo aplicativo que decorre da estruturação do sistema constitucional tributário brasileiro. Este trabalho busca analisar a possibilidade de regras tributárias serem derrotadas no caso concreto e determinar parâmetros materiais de controle, a partir da noção de segurança jurídica substancial (aceitabilidade), entendida como a necessidade das instanciações de regras serem coerentes com o restante do sistema normativo em que se inserem, através de um processo deliberativo racional, com uma compreensão ampla de razões substanciais dotadas de autoridade jurídica. Pretende-se também analisar a forma como os tribunais brasileiros têm derrotado regras tributárias como forma de verificar a possibilidade de construção de critérios universalizáveis de justificação das exceções implícitas.

Palavras-Chaves: direito tributário; derrotabilidade; regras jurídicas; segurança jurídica substancial; aceitabilidade; exceções implícitas; coerência.

ABSTRACT

DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Defeasibility of tax rules and substantial legal certainty*. 341 f. Doctorate – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2017.

The defeasibility of a rule consists in the possibility of creating an implicit exception at the moment of its application to the concrete case. This is a consequence of a possible conflict between the generalizations present in the norm and the purposes that underlie it, in the face of a concrete situation. In Tax Law, this phenomenon finds a likely obstacle in the principle of legal certainty and in the formalism in application that results from the structuring of the Brazilian tax constitutional system. This paper seeks to analyze the possibility of tax rules being defeated in the concrete case and to determine material control parameters, based on the notion of substantial legal certainty (acceptability), understood as the need for the rule instantiations to be coherent with the rest of the normative system in which they are inserted, through a rational deliberative process, with a broad understanding of substantial reasons endowed with legal authority. It is also intended to analyze how the Brazilian courts have defeated tax rules as a way of verifying the possibility of constructing universalizable criteria for justification of implicit exceptions.

Key Words: Tax law; defeasibility; legal rules; substantial legal certainty; acceptability; implicit exceptions; coherence.

RÉSUMÉ

DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Défaitabilité des règles fiscales et sécurité juridique substantielle*. 341 f. Doctorat - Faculté de droit, Université de São Paulo, São Paulo, 2017

La défaisabilité d'une règle consiste en la possibilité de créer une exception implicite au moment de son application au cas concret. C'est la conséquence d'un éventuel conflit entre les généralisations trouvés dans la norme et les buts qui la sous-tendent, face à un cas particulier. Dans le Droit Fiscal, ce phénomène trouve un entrave dans le principe de la sécurité juridique et dans le formalisme qui résulte de la structuration du système fiscal édifié par la Constitution brésilienne. Cette thèse cherche à analyser la possibilité d'application de la défaisabilité aux règles fiscales dans le cas concret et à déterminer des épreuves matérielles de contrôle, basés sur la notion de sécurité juridique substantielle (acceptabilité), celle-ci comprise comme la nécessité de cohérence des instanciations de règles avec le reste du système normatif où elles se trouvent, par un processus délibératif rationnel avec une large compréhension des raisons substantielles adoptées par une autorité juridique. Il est également prévu d'analyser comment les tribunaux brésiliens ont défait les règles fiscales afin de vérifier la possibilité de construction des critères universalisables pour la justification des exceptions implicites.

Mots-clés: droit fiscal; défaitabilité; règles juridiques; sécurité juridique; acceptabilité; exceptions implicites; cohérence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I: O PAPEL DAS REGRAS NO SISTEMA JURÍDICO E NO DIREITO TRIBUTÁRIO	8
I.1 Pluralismo, Autoridade e Regras Jurídicas	8
I.2 A regras e a sua importância para o Direito Tributário Brasileiro.....	14
I.3 Interpretação, Texto e Normas Jurídicas	19
I.4 Regras e Generalizações	22
I.5 As Exceções no Direito.....	27
CAPÍTULO II: A DERROTABILIDADE NO DIREITO E NA LÓGICA.....	40
II.1 Delineamentos introdutórios	40
II.2 A pluralidade semântica da “derrotabilidade”.....	45
II.2.1 Espécies de Derrotabilidade	49
II.2.2 A Dimensão Estática da Derrotabilidade.....	53
II.2.3 A Dimensão Dinâmica da Derrotabilidade.....	58
II.2.4 Afinal, derrotabilidade em que sentido?.....	63
II.4 Fundamentos Lógicos da derrotabilidade.....	64
II.4.1 Da Lógica Clássica à Lógica Não-Monotônica.....	64
II.4.2 A Lógica Proposicional Clássica e a Lógica Material.....	67
II.4.3 A Lógica Deontica.....	69
II.4.4 A Lógica Não Monotônica e as Lógicas Derrotáveis.....	72
II.4.5 O Raciocínio Jurídico exige uma Lógica não-monotônica?.....	77
II.5 Conclusões Parciais.....	81
CAPÍTULO III: DERROTABILIDADE DE REGRAS JURÍDICAS.....	83
III.1 Tendências de abordagem da derrotabilidade na Teoria do Direito.....	83
III.1.1 Aproximação Estrutural (<i>Structure-based approach</i>).....	84
III.1.2 Aproximação Interpretativa (<i>Interpretation-based account</i>)	89
III.1.3 Uma síntese possível dos horizontes: as regras jurídicas e os “casos fáceis”	94
III.2 Condições de Derrotabilidade de Normas Jurídicas	117
III.2.1 Condições Materiais.....	120
III.2.2 Condições Procedimentais	127

III.3 Recursos Argumentativos na derrota de regras jurídicas	128
III.3.1 O Argumento Teleológico	129
III.3.2 Dissociação, Interpretação Restritiva e a Redução Teleológica.....	130
III.3.3 Argumento da Intenção Contrafática	131
III.3.4 Proporcionalidade e Razoabilidade.....	133
CAPÍTULO IV: A COERÊNCIA COMO PARÂMETRO JUSTIFICATIVO PARA A DERROTA DE REGRAS TRIBUTÁRIAS	139
IV.1 A Coerência no Direito entre MacCormick, Pecznik e Dworkin.....	141
IV.2 Delineamentos de uma teoria da coerência.....	150
IV.2.1 Coerência do Sistema Jurídico e Coerência na Adjudicação.....	150
IV.2.2 A “Base” da Coerência e o papel da inferência abductiva.....	153
IV.2.3 Coerência Global ou Local?.....	163
IV.3 A Proposta Modesta de Moral Soriano.....	167
IV.4 Derrotabilidade e Coerência	171
CAPÍTULO V: A DERROTABILIDADE DE REGRAS TRIBUTÁRIAS FRENTE À SEGURANÇA JURÍDICA SUBSTANCIAL.....	178
V.1 Crítica da Teoria Positivista da Segurança Jurídica no Direito Tributário.....	181
V.2 Segurança Jurídica Substancial e a Derrotabilidade das Regras Tributárias.....	193
V.3 A Legalidade e a Derrotabilidade das Regras Tributárias.....	207
V.4 O artigo 108, §2º do CTN: Uma <i>aparente</i> vedação à derrotabilidade de regras tributárias.....	221
V.5 O artigo 111 do CTN: baliza normativa à possibilidade de se derrotar regras tributárias. .	228
V.6 Conclusões Parciais.....	239
CAPÍTULO VI: DERROTABILIDADE DE REGRAS TRIBUTÁRIAS NOS TRIBUNAIS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS	241
VI.1 Derrotabilidade de Regras Tributárias Impositivas	244
VI.1.1 Incidência de ITR sobre imóvel objeto de invasão	249
VI.1.2 Incidência de IPTU sobre imóvel invadido.....	253
VI.1.3 Incidência de IPI sobre produtos objeto furto após a saída do estabelecimento.	256
VI.1.4 Incidência de IPVA sobre veículo objeto de apropriação indébita	261
VI.2 Derrotabilidade de Regras Tributárias Sancionatórias.....	263
VI.2.1 Ocorrência de crime de descaminho e sonegação em valor inferior a R\$ 20.000,00.	269
VI.2.2 Exclusão do Simples Nacional.....	274
VI.2.3 Exclusão de parcelamento tributário.....	277
VI.3 Derrotabilidade de Regras relacionada a Benefício Fiscais.....	282
VI.3.1 Isenção de ICMS concedida unilateralmente por Estado.....	284

VI.3.2 Isenção de IPI na aquisição de veículos automotores por deficientes físicos	286
VI.3.3 A “Trava de 30%” no aproveitamento de prejuízos fiscais	293
VI.4 Critérios de derrota de regras tributárias.....	296
CONCLUSÃO	300
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	311

LISTA DE ABREVIATURAS

AC	Apelação Cível
ADI	Ação Direita de Inconstitucionalidade
AgR	Agravo Regimental
Art.,arts.	Artigo, artigos
CF/88	Constituição Federal de 1988
CP	Código Penal
CTN	Código Tributário Nacional
HC	Habeas Corpus
Inc.	Inciso
LICC	Lei de Introdução ao Código Civil
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
Rel.	Relator
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

INTRODUÇÃO

O início da obra *Law's Empire*, de Ronald Dworkin se dá com uma frase que sintetiza todo o objeto do seu trabalho - “*it matters how judge decide cases*”¹ – e reflete uma das principais questões relacionadas à pragmática do Direito: até onde vai a liberdade do juiz diante do Direito Positivo? Qual o grau de constrangimento que a literalidade da lei e as instancias claras de regras que dela decorrem em relação àqueles que deverão aplicá-la?

Entre um *formalismo aplicativo*, no qual a legislação esgota o conteúdo da decisão, e um *realismo radical*, onde o vínculo entre os diversos conteúdos aplicados é simplesmente estatístico², há um espaço para realmente importar como os juízes decidirão seus casos sem abandonar o Direito como produto de fontes sociais, mas também sem esgotar seu conteúdo nas regras que são produto da interpretação delas.

Um exemplo histórico simples ilustra isso: em Bolonha, existia uma lei que proibia expressamente que “*se vertesse sangue nas ruas*”, com o objetivo de acabar com a prática de duelos a céu aberto. Certa feita, entretanto, diante do colapso súbito de um transeunte, um médico próximo foi obrigado a realizar uma pequena cirurgia de emergência, da qual resultou no derramamento de sangue nas ruas da cidade. Diante disso, deveria o juiz aplicar ao médico as penas previstas na lei?

No famoso caso *United States v. Kirby*³, o réu enfrentou acusação de ter infringido regra que proibia literalmente que algum cidadão deliberadamente obstruísse ou

¹ “Importa como os juízes decidem os casos”, em tradução livre.

² No primeiro, a teoria da decisão se esgota em uma teoria da legislação, ao passo que no segundo ela se limita a uma estatística das decisões.

³ Supreme Court of United States of America, *United States v. Kirby*, 74 U.S. 482 (1868).

retardasse a passagem do correio, mas defendeu-se afirmando que atuava no exercício de seu dever, pois era o xerife da cidade e tinha dois mandatos de prisão contra o carteiro. Ao final, a Suprema Corte decidiu que os termos gerais deveriam ser aplicados de modo a não gerar consequências absurdas, inocentando Kirby da multa – mas não sem antes a emergência de dúvida entre os juízes de base.

E na situação julgada no *Habeas Corpus* nº 73.662, que tratava da aplicação da regra dos arts. 213 e 224, “a” do Código Penal, que estabeleciam a presunção absoluta de estupro no caso de relação sexual com menor de quatorze anos, mas cuja circunstância concreta indicou a que a menor aquiesceu com a prática, e sua aparência física e mental induziu o agente a achar que ela seria mais velha, de modo que não havia elementos que permitisse a ele saber da idade real da moça, deveria ser mantida a tipicidade da conduta como crime de estupro?

Como se verificam dos exemplos sumariamente reproduzidos acima, é possível que determinadas regras criadas para abranger certas situações acabem por compreender, também, ocorrências concretas cujas particularidades lhe fariam merecer um tratamento distinto, ou cujos efeitos da regra se mostram largamente contrários à intenção do legislador, ou mesmo impondo um ônus excessivamente pesado sobre o destinatário da regra. Há uma tensão, em certos casos, entre o que a formulação da regra abrange e o que sua justificação subjacente pretendia atingir. No Direito Tributário não é diferente.

Um exemplo tributário é a chamada “trava dos 30%”, estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.065/1995⁴ e estabelece que a compensação dos prejuízos fiscais acumulados pela empresa com o seu lucro líquido deverá estar limitada a 30% deste, como forma de garantir ao Erário um fluxo constante de recursos oriundos do IRPJ, ao passo que a empresa mantém seu prejuízo fiscal indefinidamente, para compensar em outros exercícios. Diante disso, como fica o caso da empresa que será extinta por incorporação, já que a circunstância da sua extinção dessa forma inviabiliza o aproveitamento dos prejuízos pela incorporadora, não se realizando a *ratio* da regra que seria a amortização do prejuízo em outros exercícios? Poderia um juiz excepcionar a aplicação desse limite a uma empresa, apesar da literalidade do dispositivo limitador?

O Professor Humberto Ávila costuma ensinar, em suas aulas na Pós-Graduação da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, que uma boa introdução deve

⁴ Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

apresentar de pronto alguns casos que ilustrem a problemática que deverá ser enfrentar – o que já foi feito -, para posteriormente responder as seguintes perguntas: *O que é o objeto do trabalho? Por que esse tema tem relevância? E como ele será abordado?* É o que se pretende expor adiante.

O que se pretende analisar neste trabalho é exatamente até onde vai a legitimidade do órgão aplicador do Direito Tributário de desconsiderar os conteúdos claros e imediatos, ou mesmo consolidados no âmbito da jurisprudência, das regras jurídicas para criar exceções implícitas a elas no momento da adjudicação. Ou melhor, busca-se determinar *como* justificar uma decisão que excepciona uma regra tributária a determinado caso, sem suporte no texto normativo e em seus sentidos consensados na comunidade jurídica.

Esse fenômeno é denominado de *derrotabilidade de regras jurídicas*, e está estritamente relacionado aos novos paradigmas aplicativos do Direito, que buscam respeitar o poder do legislador de criar as leis, vinculando os aplicadores aos sentidos usuais dos termos da legislação, ao mesmo tempo em que reconhece que a atividade decisória é construtiva e envolve uma deliberação de diversas razões substanciais relacionadas ao caso posto.

Neste trabalho, pretende-se analisar esse fenômeno especificamente no campo das regras tributárias, identificando uma metódica de justificação para a criação de exceções implícitas na aplicação do Direito Tributário.

O estudo da derrotabilidade de regras jurídicas se justificaria por si em razão da atualidade do tema, que vem sendo debatido intensamente nos principais congressos internacionais de Filosofia e Teoria do Direito, mas uma abordagem específica em relação ao Direito Tributário se torna necessária por diversos motivos.

Em primeiro lugar, no Brasil vêm começando a despontar os primeiros estudos acerca da derrotabilidade de regras aplicada a ramos específicos do Direito, como Direitos Humanos⁵, Direito Civil⁶, Direito do Consumidor⁷, Direito Previdenciário⁸,

⁵ ROCHA JÚNIOR, Francisco de Assis. O Fundamento dos Direitos Humanos: Moralidade versus Normatividade. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

⁶ FROTA, Pablo Malheiros da Cunha. A derrotabilidade das normas jurídicas e a sua aplicabilidade a partir do diálogo principlológico entre o direito contratual civil e o direito contratual administrativo. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

⁷ CONRADO, Marcelo. Derrotabilidade Normativa: Ensaio sobre o conceito de consumidor e a sua aplicação na teoria da desconsideração da personalidade jurídica. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

Direito do Trabalho⁹, Direito Processual¹⁰ e Direito Penal¹¹, adaptando a análise dos fundamentos de justificação da criação das exceções implícitas ao arranjo normativo de cada um desses subsistemas constitucionais e legais. É o momento também de um estudo deste jaez ser desenvolvido diretamente em relação ao Direito Tributário, cuja profusão de regras é campo fértil para o estudo desse fenômeno e demanda uma aproximação direcionada para o estabelecimento de diretrizes nos parâmetros de derrota nas decisões tributárias.

Mais do que isso, o estudo da derrotabilidade de regras tributárias assume especial relevo em razão da tensão que emerge da flexibilização promovida pela criação de uma exceção implícita e a eficácia normativa do princípio da segurança jurídica, corolário da rigidez e garantismo impressos no texto constitucional que trata da matéria.

Nesse ramo, talvez mais que em qualquer outro, as regras parecem ter um *grau maior de resistência à derrota*, especialmente em razão de uma construção dogmática extremamente ligada às concepções de previsibilidade e certeza do Direito, em consequência da adoção de um paradigma positivista objetivista, principalmente.

Indo além, o Direito Tributário se utiliza fartamente de regras jurídicas e, com elas, generalizações as mais diversas, com muitas finalidades distintas e cuja aplicação pode conduzir a resultados aberrantes, como no exemplo mencionado anteriormente, e em diversos outros que serão apresentados ao longo desta tese.

O outro lado da moeda é o risco do ativismo exacerbado e desmedido do Judiciário que, em diversos casos, fez letra morta do texto legal para aplicar o que entendeu ser a solução correta. O testemunho disso é dado por Renato Lopes Becho, em artigo recente publicado no Jornal Valor Econômico¹² que denuncia esse desrespeito à autoridade das regras tributárias e a insegurança gerada por isso.

⁸ CHAMECKI, Eduardo. Derrotabilidade Normativa no direito da seguridade social. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

⁹ ALLAN, Nasser Ahmad. O Princípio da Proteção como norma implícita: a derrotabilidade no direito do trabalho. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

¹⁰ VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. A derrotabilidade processual. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

¹¹ SANTOS, José Eduardo Lourenço dos. Direito Penal, derrotabilidade e princípio da insignificância. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

¹² “Os juízes aqui [no Brasil] podem estar tentando melhorar a arrecadação, reduzir a sonegação, facilitar para o Fisco ou simplesmente refletindo seus desejos pessoais. Não percebem que suas decisões aumentam a insegurança jurídica, levam à redução da atividade econômica, afugentam investidores estrangeiros e ampliam a desconfiança da sociedade no Judiciário.” (BECHO, Renato Lopes. *Juízes criando regras*. Jornal Valor Econômico, 30/08/2017).

É preciso analisar, pois, se o influxo principiológico do Direito Tributário, orientado pela segurança jurídica, é um óbice intransponível à derrota de suas regras, impondo a adoção de um formalismo na aplicação delas e vinculando o aplicador aos sentidos literais dos textos normativos.

Da mesma forma, há que analisar se outras normas deste ramo se colocam como limitadores da possibilidade de regras serem derrotadas, a exemplo do art. 108, §2º e 111 do Código Tributário Nacional, e a própria *legalidade tributária*, em seu multifacetado conteúdo normativo.

As teses principais deste trabalho são que as regras tributárias são derrotáveis, e que a segurança jurídica não é um óbice, mas, quando compreendida em sua dimensão substancial, o principal fundamento da criação das exceções implícitas, com vistas à proteção de expectativas legítimas, ainda que *contra legem* (ou contra a literalidade dos diplomas normativos).

O desenvolvimento deste trabalho seguirá o seguinte percurso:

No primeiro capítulo, será abordada a importância das regras para a construção de um sistema jurídico, com ênfase no que elas implicam em relação ao sistema tributário brasileiro, enfrentando também as duas facetas da delimitação do âmbito de incidência das regras, as generalizações e exceções presentes em seu bojo.

O segundo capítulo tratará da derrotabilidade no Direito sob uma perspectiva mais geral, buscando esclarecer os diversos sentidos do termo, bem como seus fundamentos filosóficos e lógicos – enfrentando também o modo de formalização de raciocínios derrotáveis.

O terceiro capítulo também abordará a derrotabilidade das regras, especificamente, buscando apresentar duas aproximações distintas do tema: a aproximação estrutural e a interpretativa. Além disso, buscar-se-á estabelecer no ceticismo interpretativo moderado e no conceito de “casos fáceis” um horizonte comum às duas aproximações apresentadas. Em seguida, irão se apresentar de forma mais detalhada as condições materiais e procedimentais ligadas à justificação da derrota e comprovação da particularidade invocada.

O quarto capítulo tratará do parâmetro escolhido para identificar as condições materiais de emergência de uma exceção implícita: a coerência, tanto no raciocínio jurídico quanto no próprio Direito. Será apresentado um modelo de coerência que seja adequado ao paradigma positivista lógico-inclusivo adotado no trabalho e forneça

subsídios à identificação de instâncias aberrantes sem romper com a autoridade necessária das regras.

O quinto capítulo enfrentará diretamente o principal óbice ao fenômeno da derrotabilidade de regras tributárias: o princípio da segurança jurídica. Nele se demonstrará que contemporaneamente esse princípio ostentam duas faces, uma formal e outra substancial, e que o produto da interação entre elas é a base de justificação da derrota de uma regra tributária no caso concreto. Além disso, se enfrentará outros óbices específicos desse campo normativo, especificamente a legalidade tributária e os artigos 108, §2º e 111 do CTN.

Por fim, no sexto capítulo serão analisados diversos precedentes de tribunais judiciais e administrativos nos quais regras tributárias foram derrotadas, como forma de analisar o critério utilizado e os fundamentos invocados, bem como o tipo de circunstância fática envolvida, para tentar buscar aí critérios relativamente universalizáveis para justificar as exceções implícitas criadas. Neste ponto serão analisados com mais vagar diversos casos apresentados ao longo do trabalho, enfatizado a regra existente, suas circunstâncias fáticas e o contexto da derrota daquela.

Ao final deste trabalho, o que se pretende é contribuir para o desenlace da tensão existente entre rigidez e flexibilidade, entre o geral e o excepcional, na aplicação das regras tributárias, apresentando um caminho para, pelo menos em hipóteses particularmente específicas, substituir o reducionismo dessa oposição por um desfecho mais adequado à justiça tributária.

Conquanto a autoridade das generalizações das regras deva prevalecer na maioria dos casos, encampados por sua normalidade em relação à hipótese criada, é papel do juiz identificar os casos que fogem a essa estrutura típica e dar a eles um tratamento adequado, coerente com o restante do sistema tributário. Entretanto, e esse é talvez o principal ponto aqui, essa é uma medida tão *excepcional* quanto os próprios casos em que ela se justifica – daí a necessidade de se estabelecerem parâmetros seguros para restringir a liberdade do julgador na derrota de regras, sem com isso engessá-los na aplicação da regra, tampouco abrir margens à plena liberdade de decisão.

Nesse contexto, a *segurança jurídica substancial*, que determina que as instâncias guardem coerência tanto no desenvolvimento do raciocínio jurídico quanto com o restante do sistema jurídico, será o principal parâmetro de justificação da derrota de

regras tributárias – contribuindo para a consolidação e preservação de expectativas jurídicas legítimas, ainda que *contra legem* (*rectius* contra sentidos literais da regra).

É o que se pretende abordar adiante.

CONCLUSÃO

Afinal, as regras tributárias podem ser derrotadas no caso concreto? Se sim, em que situações são justificadas as exceções implícitas? Estas foram algumas das perguntas que orientaram todo o desenvolvimento deste trabalho, e que agora se pretende responder.

Em primeiro lugar, analisou-se o papel das regras jurídicas no sistema normativo, especificamente os fundamentos por trás da autoridade delas, para fins de estabelecimento de razões para agir dentro de uma determinada comunidade. Neste ponto, analisaram-se as três teses subjacentes à teoria da autoridade de Joseph Raz – *tese da dependência*, *tese da justificação normal* e *tese da preempção* – para concluir que as regras têm como efeito bloquear o acesso às razões substanciais que influiriam no processo deliberativo para tomada da decisão em determinado caso.

Nesse ponto verificou-se a primeira aproximação do problema: o que fazer nos casos em que a aplicação da regra conduza a um resultado evidentemente injusto ou largamente incoerente com o restante do sistema jurídico?

Diante disso, analisou-se a estruturação das regras jurídicas a partir de *generalizações* que buscavam a simplificação e redução da complexidade do processo decisório, à custa da consideração de peculiaridades inerentes a cada situação concreta, mas também serviam como instrumentos de alocação de poder, distribuindo-o entre o órgão de criação dos textos normativos e o de aplicação deles.

A partir daí, fez-se uma aproximação à forma como o sistema tributário brasileiro foi estruturado na Constituição Federal de 1988, valendo-se principalmente de regras – de competência, de limitações ao poder de tributar etc. – para concluir que ele

seria eminentemente *formal*, com ênfase na sua *rigidez*, no sentido de estar imbuído de uma orientação axiológica garantista, procurando estabelecer com clareza e precisão as esferas impositivas. Portanto, o ponto de partida para a compreensão e estruturação da justificativa para a derrota de uma regra tributária está intrinsecamente relacionado ao *princípio da segurança jurídica*, em razão desta orientação garantista e do *proxy* formal que orientam a sua interpretação e aplicação.

Ao analisar as generalizações inerentes às regras jurídicas, verificou-se que elas são criadas levando-se em conta a *normalidade* dos casos, isto é, as situações típicas que se pretende regulamentar, em razão da *justificação* subjacente a ela. Entretanto, elas estão sujeitas a dois tipos de vícios: i) *subinclusão*, quando deixa de fora de seu âmbito certos casos que estariam abarcados pela justificação; e ii) *sobreinclusão*, quando abrange casos que não estariam compreendidos na justificação da regra.

Mais do que analisar as regras e suas condições de aplicação, a derrotabilidade de regras está relacionada ao outro lado da moeda: *as exceções no Direito*. Nesse sentido, a existência de exceções é condição necessária da manutenção do sistema jurídico, exercendo uma *função de preservação*, ao permitir a flexibilização deste diante da multiplicidade de situações fáticas que é chamado a abarcar. Verificou-se também que a criação de exceções estava relacionada a duas características: i) a primeira é sua *indeterminação*, variando em relação a cada regra existente e ao campo de casos que pretende abarcar, e ii) a outra é seu *caráter teleológico*, isto é, a sua ligação a uma finalidade, mais precisamente aquela subjacente à regra que se vai excepcionar.

Adentrando especificamente no tema da derrotabilidade no Direito e na Lógica, verificou-se que ela parte da negação do determinismo e infalibilidade na incidência normativa relacionada à concepção objetivista do Direito.

As normas jurídicas são *derrotáveis (defeasible)*, isto é, sujeitas a exceções explícitas ou implícitas que impedem a aplicação da consequência jurídica de determinada hipótese que se concretizou, em razão de outras circunstâncias presentes. Entretanto, as exceções implícitas não podem ser listadas *ex ante*, de modo que as regras somente estabeleceriam obrigações *prima facie*, e não conclusivas (*all-things-considered*).

Frisou-se também a pluralidade semântica da expressão “derrotabilidade”, que tem sido utilizada recentemente em diversas acepções distintas, apresentando-se algumas tipologias das espécies deste fenômeno, como forma de deixar em evidência as diferentes nuances que ele pode ostentar. Por fim, adotou-se o termo, neste trabalho, no

seguinte sentido: *derrotabilidade é a capacidade das regras jurídicas de se submeterem a uma quantidade não determinável de exceções implícitas no momento de sua aplicação a um caso concreto.*

Em seguida, analisaram-se os fundamentos lógicos subjacentes à representação formal dos raciocínios jurídicos derrotáveis, para defender a adoção de *lógicas não-monotônicas*, com o abandono da lógica deôntica clássica, não pode ser o único meio de formalização desse fenômeno, mas por ser o mais adequado.

Avançando para o estudo do tema relativamente às regras jurídicas, verificaram-se duas tendências de aproximação como as mais comuns: a) a aproximação estrutural (*structure-based approach*) e b) aproximação interpretativa (*interpretation-based approach*).

De acordo com a *aproximação estrutural*, os *standards* jurídicos possuem estrutura e comportamento lógicos próprios, os quais são independentes das atividades dos intérpretes, o que conduz a três diferentes pontos de vista: i) no primeiro, todas as normas jurídicas são consideradas como inderrotáveis, isto é, o Direito é composto exclusivamente pelas regras cujas condições devem ser consideradas como suficientes para a aplicação da consequência normativa ligada a eles; ii) na segunda posição, pode-se encontrar no sistema jurídica algumas normas derrotáveis e outras inderrotáveis; e iii) por último, a terceira posição entende que todas as normas são derrotáveis.

Já a *aproximação interpretativa* parte do pressuposto de que os diferentes tipos de normas jurídicas que podem ser identificados a partir do discurso jurídico são produtos da interpretação de formulações legais, e que o tratamento lógico a ser dado a cada um deles é contingente e varia de acordo com a forma que os juristas manipulam as formulações jurídicas.

Como uma forma de aproximar essas duas aproximações e responder à pergunta “*a derrotabilidade é uma característica da regra ou uma decorrência da interpretação?*”, adotou-se uma *teoria cética moderada* da interpretação, para analisar a importância da noção de *caso claro* ou *caso fácil* para o tema.

Nesse sentido, conclui-se que a derrotabilidade de regras pressupõe a possibilidade de identificação de determinado caso como uma instância de aplicação não problemática de uma norma, para que se possa afirmar que a mesma foi derrotada diante de certas circunstâncias concretas. *É somente nos “casos claros” que surge a possibilidade da regra ser derrotada.*

Por sua vez, a caracterização do “*caso claro*”, ao mesmo tempo em que corresponde a *conteúdo consensado de um texto normativo* (instanciações indisputáveis da regra), exige também atividade interpretativa para a aplicação da regra ao caso concreto, com a valoração das circunstâncias particulares e das justificações subjacentes para deliberar acerca da racionalidade na criação da exceção implícita.

Estabelecido esse ponto de partida para justificar a derrota de uma regra, expondo as condições *materiais*, relacionadas a falhas de generalização e ao próprio grau de resistência das normas, e *procedimentais*, ligadas à justificação e comprovação das circunstâncias invocadas, para que pudesse se criar uma exceção no momento da aplicação.

Uma das condições materiais mais relevantes para justificar a derrota de uma regra é a ocorrência de uma *grave experiência recalcitrante* e os casos em que há uma *lacuna axiológica* do sistema jurídico em relação ao caso concreto. O ponto crucial aqui é como construir parâmetros para a caracterização dessas duas condições sem recorrer a valorações subjetivas morais do aplicador, que romperiam com a necessidade do Direito emanar de fontes sociais.

Para tanto, adotou-se como parâmetro a coerência material do sistema jurídico, que deveria ser construída a partir de uma *base* composta por textos normativos, mas também por princípios, finalidades e valores. Todavia, adotou-se a tese do *positivismo lógico-inclusivo* de Juliano Maranhão, que resolve a compatibilização de princípios, finalidades e valores na base de coerência com a tese das fontes, ao afirmar que eles podem ser razões jurídicas mesmo desprovidas de fonte – isto é, fora dos critérios da convenção das fontes sociais – mas que isso não implica em aceitar a sua juridicidade simplesmente por seus méritos morais.

O ponto de Maranhão é a possibilidade dos princípios terem a sua autoridade herdada da autoridade das regras baseadas nas fontes sociais, pela relação específica que guarda com o conteúdo delas. Ou seja, existirão dois tipos de razões jurídicas válidas no sistema: aquelas decorrentes da base objetiva existente (normas derivadas diretamente dos textos jurídicos) e dotadas de *pedigree*, e outras inferidas à partir destas, cuja autoridade repousa na relação específica que guarda com o conteúdo delas e na capacidade de explicá-las de melhor forma possível, obtidas a partir de *inferências abduativas*.

Adotou-se no trabalho uma *concepção local* de coerência, e também a *teoria modesta* proposta por Leonor Moral Soriano, que permitiu a dissociação entre a

coerência na argumentação jurídica e a coerência no Direito, ao passo que também estabeleceu uma relação entre elas, demonstrando como o compromisso com a primeira viabiliza a construção da segunda.

No contexto de uma base de coerência constituída por regras decorrentes diretamente dos textos jurídicos, decisões judiciais e outras fontes sociais dotadas de autoridade, mas também dos princípios jurídicos, morais e políticos, que podem ser inferidos através de abdução das regras, falar em derrotabilidade das regras é justamente permitir que aquilo que foi *inferido* prevaleça sobre as premissas da base original (primária), ou seja, que esses princípios e propósitos prevaleçam sobre as regras, justificando a criação de exceções diante de certas particularidades do caso concreto. Juliano Maranhão coloca essa situação com precisão ao dizer que “*os princípios podem ser ingratos*”.

A saída para compreensão desse confronto entre as regras e os princípios, que são abduzidos a partir delas, está no fato de que *um princípio pode explicar uma regra, mas não explicar uma particular consequência lógica dessa regra*, isto é, a regra aplicada a uma determinada condição particular, presente no caso concreto.

É dizer, o princípio pode explicar a regra até determinado grau de especificação, a partir do qual pode necessitar de uma reformulação da explicação e uma especificação da regra, condicionada à racionalização da *base da coerência* frente às condições do caso concreto.

Adentrando especificamente no contexto do Direito Tributário, o grande óbice que se pode fazer à possibilidade de derrota de suas regras está relacionado diretamente à base de coerência local desse subsistema constitucional, que se caracteriza exemplarmente pela rigidez marcada por uma ordenação altamente modelada pela Constituinte, impactando tanto *quantitativamente*, pela profusão de disposições, quanto *qualitativamente*, pelos constrangimentos materiais que impôs ao legislador, na configuração do regime jurídico da tributação, mas, sobretudo, na sua aplicação aos casos concretos.

O *proxy formalista* de interpretação e aplicação do Direito Tributário conduz a um conflito direto entre o influxo normativo do princípio da segurança jurídica com a possibilidade de regras tributárias serem derrotadas pois acertar a possibilidade de exceções implícitas na aplicação seria esvaziar a regra de sua normatividade, prejudicando a previsibilidade que lhe é inerente.

Dessa força normativa qualificada que a segurança jurídica tem no Direito Tributário que reside a pertinência em seu estudar a derrotabilidade de regras pertencentes a esse ramo específico, em vista da tensão acentuada que é gerada, demandando uma metódica mais rigorosa e razões mais fortes para que possa ocorrer.

O que se pretendeu demonstrar no trabalho foi que essa tensão entre a flexibilidade inerente à derrota de uma regra e a rigidez decorrente do formalismo é, na verdade, um resultado da compreensão da segurança jurídica dentro de um paradigma teórico positivista – que preponderou durante muito tempo na doutrina brasileira –, com uma ênfase estritamente formal e ligada ao objetivismo jurídico.

Assim, demonstrou-se que dentro do contexto teórico contemporâneo a segurança jurídica possui também uma dimensão *substancial*. Constatou-se que é preciso que as decisões sejam mais do que simplesmente *previsíveis*, é necessário também que elas não sejam arbitrárias, no sentido de apresentarem conteúdos impróprios ou inadequados ao caso concreto e suas circunstâncias – nesse sentido, a *segurança jurídica substancial* consiste em dois elementos: em primeiro lugar, toda decisão jurídica deve estar de acordo com o Direito válido em determinado momento – isto é uma condição da própria juridicidade dessa deliberação – e em segundo lugar, ela deve ter um conteúdo adequado aos princípios e finalidades do sistema jurídico, *adequada*.

A *segurança jurídica substancial* implica na aceitabilidade da decisão, entendida aqui como a decorrente da: i) *adoção de um raciocínio controlável intersubjetivamente* e ii) *consideração da base de coerência* composta pelas regras e princípios existentes, bem como as diretrizes teleológicas e axiológicas construídas abduativamente a partir das regras jurídicas.

O princípio da segurança jurídica, considerado em suas diversas dimensões, opera como uma “balança conceitual” para o equacionamento entre a previsibilidade e a aceitabilidade, entre a justiça geral e a justiça individual, entre sistema jurídico e o caso concreto, em um processo estruturado de tomada de decisões.

Por essa razão, concluiu-se que haveria uma relação direta entre a coerência no raciocínio jurídico e a realização da segurança jurídica substancial, e entre a coerência do sistema jurídico e a segurança jurídica formal. Na medida em que se adotam procedimentos racionais de decisão e se desenvolvem instâncias coerentes em cada caso concreto posto em julgamento, há a concretização de decisões adequadas que, tomadas em conjunto e compondo uma jurisprudência, tem o condão de promover a

coerência do sistema jurídico como um todo, aumentando as características promovidas pela segurança jurídica formal, como previsibilidade e certeza do Direito.

Portanto, realizar a segurança jurídica substancial de forma consistente e coerente é, ao fim e ao cabo, concretizar também a segurança jurídica formal, com ganho de previsibilidade e confiança para o contribuinte. Quanto mais o Direito Tributário se mostra flexível diante de certas circunstâncias concretas, mais ele trará segurança jurídica aos contribuintes, permitindo a construção de expectativas legítimas mesmo que contrárias a instancias claras de regras tributárias.

Desfaz-se, pois, o óbice da segurança jurídica à derrotabilidade de regras tributárias para se concluir o contrário: a segurança jurídica, especialmente em sua dimensão substancial, é o principal fundamento para que se criem exceções implícitas a regras tributárias no caso concreto.

Em seguida, analisou-se a legalidade tributária em suas dimensões de regra, princípio e postulado para afastar qualquer possibilidade dela se colocar como óbice ao fenômeno da derrotabilidade na seara tributária. Também se fez um estudo acerca dos dispositivos pertencentes ao capítulo do CTN dedicado à interpretação e integração da legislação tributária, especificamente os artigos 108, §2º e 111, com o objetivo de demonstrar também que nenhum deles teria força normativa de promover um fechamento das hipóteses de incidência de regras tributárias a eventuais exceções implícitas.

Diante disso, restou comprovado que *todas as regras tributárias são potencialmente derrotáveis*, e que o princípio da segurança jurídica impõe tal derrota como forma de imprimir proteção à confiança do contribuinte, mesmo que *contra legem*.

Para demonstrar isso na prática, analisaram-se diversos precedentes dos tribunais brasileiros, judiciais e administrativos, em que regras tributárias foram derrotadas. Na análise dos acórdãos, adotou-se a seguinte metodologia: i) primeiro se apresentou a “regra clara”, ou o “entendimento consolidado”; ii) em seguida, colocou-se como o caso chegou ao órgão decisório; e iii) por fim, foram analisados os argumentos e as razões utilizadas pelos julgados, o processo deliberativo, para verificar a compatibilidade deles com a base de coerência do sistema tributário.

Distinguiu-se na análise entre três tipos de regras tributárias diferentes: i) impositivas; ii) sancionatórias; e iii) relacionadas a benefícios fiscais. Frise-se que a separação entre essas três categorias não é exauriente, tendo como finalidade apenas tornar mais local ainda o exame dos parâmetros de derrota das regras, com vistas a verificar a

possibilidade de se traçar critérios universalizáveis em alguma medida, dentro desses campos restritos.

Ao analisar a derrotabilidade de regras impositivas, verificou-se que a base de coerência era fortemente influenciada pelo princípio da capacidade econômica, que assume um papel no ordenamento jurídico tributário maior que a simples graduação do tributo devido no seu estabelecimento abstrato, mas se integra ao sistema material de valores proclamados na Constituição Federal de 1988, atuando como próprio substrato da imposição. O seu conteúdo determina que a tributação se baseie sempre na *potencialidade econômica do sujeito passivo*.

Dessa forma, verificou-se que todos os casos de derrota de regras impositivas com efeitos preponderantemente arrecadatários se basearam no esvaziamento econômico completo do fato gerador do tributo – isto é, na ausência de um mínimo substrato econômico a ser atingido pela tributação, justificando a criação de exceções implícitas à incidência naqueles casos.

Quando se está tratando de regras impositivas cujos efeitos são preponderantemente extrafiscais ou indutores, além do critério acima mencionado, a condição dos efeitos gerados no caso concreto serem diametralmente opostos àqueles pretendidos pelo legislador também justifica a derrota da regra.

Ao se analisar as regras tributárias sancionatórias, um dos critérios de derrota delas é haurido do sistema principiológico do Direito Penal e decorrente da insignificância da lesão perpetrada ao bem jurídico tutelado, ou o consentimento do lesado, nas hipóteses em que a própria Procuradoria da Fazenda não tem interesse econômico na persecução penal em crimes contra a ordem tributária.

Outro critério eventualmente presente é a condição da aplicação da sanção ser contrária à finalidade que ela pretende resguardar – como na hipótese da exclusão do parcelamento que está sendo adimplido regularmente por vício formal, que geraria o efeito de prejudicar a satisfação do Erário, ao invés de resguardá-lo.

Por fim, ao enfrentar as regras tributárias relacionadas a benefícios fiscais (tomados em um sentido amplíssimo), frisou-se a peculiaridade da existência de regras como o art. 111 do CTN e o art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88, que condicionam e limitam a instituição/aplicação de benefícios fiscais.

Nesses casos, a derrota dessas regras condicionantes está relacionada a razões substanciais extremamente fortes no ordenamento jurídico – com força suficiente

para tornar irrazoável a manutenção de diretriz aplicativa expressa do legislador -, como a proteção do deficiente físico contra uma instanciamento que se mostra, no caso concreto, absolutamente irracional. Ou seja, há uma ponderação direta entre a segurança jurídica e um determinado princípio que possui um peso apriorístico acentuado no sistema jurídico. Outro critério se dá no caso em que não há qualquer espécie de ofensa às finalidades que aquela regra buscou resguardar, a exemplo da isenção unilateral de ICMS no das Igrejas.

No que diz respeito às próprias regras que consubstanciam os benefícios fiscais, não se localizou qualquer caso de derrota – que implicaria em criar uma exceção a uma regra que beneficia o contribuinte – mas não é impossível que tal situação se constate na prática. Pode-se pensar, por exemplo, na proliferação de farmácias pertencentes ao SESC - entidade imune e que consegue vender seus produtos com preços mais modestos – até o ponto em que passaram a comprometer seriamente a livre concorrência em determinada cidade. Em uma hipótese como esta, a depender das circunstâncias fáticas, poder-se-ia ter como desfecho do balanceamento da finalidade da imunidade com os princípios da ordem econômica uma justificativa racional e coerente com o sistema jurídico para se excepcionar a imunidade naquele caso concreto.

Desse modo, pode-se concluir que há pelo menos três *critérios* para a derrota de regras tributárias: i) o esvaziamento do conteúdo econômico do fato gerador, para regras tributárias impositivas; ii) a ausência de lesividade ou consentimento do lesado para sanções tributárias; iii) ocorrência de efeitos largamente contrários às finalidades das regras, para aquelas com função preponderantemente indutora, a sancionatórias e relacionadas a benefícios fiscais.

Dos três critérios apresentados, apenas os dois primeiros podem ser *relativamente universalizáveis*, visto que todas as regras impositivas devem ter algum substrato econômico, por força dos princípios analisados anteriormente, da mesma forma que a aplicação de regras sancionatórias somente pode se dar diante de lesividade relevante (incluindo aí ausência de consentimento).

Quanto ao terceiro critério, ele é condicionado a um juízo abduativo a partir das instâncias claras da regra existente e do contexto normativo em que ela se insere, a partir do qual se construirão princípios, finalidades e valores que haurem dessa regra a sua autoridade, para daí cotejar os efeitos da aplicação do seu conteúdo *prima facie* a um caso concreto.

Apesar da possibilidade de traçar alguns *critérios relativamente universalizáveis*, há que se frisar que a relevância deles no contexto de aplicação está condicionada à sua integração com circunstâncias fáticas – é dizer, esses critérios são relevantes para que se identifiquem particularidades nas situações sob julgamento que possam ser racionalmente utilizadas como elementos de dissociação, para afastar a incidência da regra sobre aquele caso. Por exemplo: ao falarmos do IPTU, cujo substrato econômico do fato gerador é a existência de poderes inerentes à propriedade, o critério do esvaziamento econômico indica que a circunstância do imóvel estar sujeito a invasão ser um elemento apto a justificar a derrota da regra no caso concreto.

Esse procedimento de justificação da derrota de uma regra envolve complexas etapas que devem, idealmente, serem enfrentados pelo responsável pela tomada da decisão, de modo a tornar explícito o *iter* deliberativo e permitir o seu controle intersubjetivo:

- i) Enfraquecimento dos fundamentos da autoridade da “regra clara”;
- ii) Construção e identificação do conjunto de regras, incluindo aí a jurisprudência, pertinentes à solução jurídica de determinado caso;
- iii) Utilização de inferências (especialmente as abduativas) para construção de princípios e finalidades pertinentes a esse microssistema normativo, que irão compor a base da coerência;
- iv) Parte-se dessa base de coerência para justificar a relevância jurídica de determinada particularidade do caso concreto que está originalmente fora da hipótese de incidência da regra em seu conteúdo *prima facie*;
- v) Identificação do grau de contrariedade da instanciação desta regra ao caso concreto, em relação à base de coerência; e
- vi) Identificada um intenso grau de contrariedade, criar uma exceção implícita no momento de aplicação da regra àquele caso, obstando a sua eficácia jurídica sobre ele.

Através da utilização de procedimentos racionais e controláveis intersubjetivamente no processo deliberativo no julgamento de casos tributários, contribui-se para a identificação das razões substanciais relevantes à aplicação das diversas regras existentes, consolidando-se assim uma base de coerência que permita ao contribuinte

estabelecer expectativas legítimas mesmo que contrárias a sentidos consolidados de textos normativos.

A derrotabilidade de regras tributárias, portanto, é um instrumento de combate ao arbítrio travestido de segurança jurídica formal, permitindo a flexibilização necessária a perpetuidade do sistema tributário e, mais ainda, à consolidação de parâmetros normativos para a construção de uma justiça tributária possível.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AARNIO, Aulis. *On Legal Reasoning*. Turku: Turun Yliopisto, 1977.
- _____. *The Rational as Reasonable*. Dordrecht: Kluwer, 1986.
- _____. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011.
- AGUIAR, Luciana I. L. Reflexões históricas sobre o artigo 111 do CTN: a escolha da expressão “literalmente” em oposição à expressão “restritivamente”. *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 32, 2014.
- ALCHOURRÓN, Carlos E. Philosophical Foundations of Deontic Logic and the Logic of Defeasible Conditional. In: MEYER, J.J., e WIERINGA, R.J. (eds), *Deontic Logic in Computer Science: Normative System Specification*. New York: John Wiley and Sons, 1993.
- _____. BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2006.
- _____. “On Law and Logic” In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- ALEXANDER, Larry. "With Me, It's All er Nuthin": Formalism in Law and Morality. In: *The University of Chicago Law Review*, Vol. 66, No. 3 (Summer, 1999), p. 530-565.
- _____. SHERWIN, Emily. *The Rule of Rules – Morality, Rules and the Dilemmas of Law*. London: Duke University Press, 2001.
- _____. SHERWIN, Emily. *Desmystifying Legal Reasoning*. New York: Cambridge University Press, 2008.
- ALEXY, Robert. PECZENIK, Aleksander. The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality. In *Ratio Juris* 3, 1990.
- _____. *Theorie der juristischen Argumentation*. Frankfurt: Suhrkamp, 1996.
- _____. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Teoria da Argumentação Jurídica – A teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*, 3ªed.. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

- ALMEIDA, Fernando Menezes de. “Princípios da administração pública e segurança jurídica”. In VALIM, R.; OLIVEIRA, J.R.P.; POZZO, A.N.D. (org.), *Tratado sobre o princípio da segurança jurídica*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- AMARO, Luciano da Silva. *Infrações Tributárias*. RDT nº67. Malheiros Editores.
- AMAYA, Amalia. *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*. Oxford: Hart Publishing, 2015.
- ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- ARAÚJO, Jorge Alberto Araújo de. *Quando a regra é clara, mas claramente injusta: a experiência do Supremo Tribunal Federal com a derrotabilidade das normas jurídicas*. Dissertação de Mestrado. USP. São Paulo, 2015.
- ARDANT, Gabriel. *Histoire de l’impôt*, t.I. Paris: Fayard, 1971.
- ARISTÓTELES. *The Nicomachean Ethics*, trad. F.H. Peters, M.A. 5. ed. London: Kegan Paul, Trench, Truebner & Co., 1893, p.118. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/Aristotle_Ethics.pdf.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATIENZA, Manuel. MANERO, Juan Ruiz. “Rules, Principles, and Defeasibility”. In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- ÁVILA, Humberto. “Limites à tributação com base na solidariedade social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coords). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. Legalidade Tributária Multidimensional. In *Princípios e Limites da Tributação*. FERRAZ, Sérgio (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 98, 2006.
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*, 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário*, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. *Direito Tributário Atual*, vol. 29. 2013.
- _____. *Teoria da Segurança Jurídica*, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2014.

- _____. *Teoria dos Princípios*, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BAKER, G., "Defeasibility and Meaning" in HACKER, P.M.S. e RAZ, J. (ed). *Law, Morality and Society*. Oxford: Clarendon Press, 1977.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BALLWEG, Ottmar. Entwurf einer analytischen Rhetorik. In SCHANZE, Helmut (org.) *Rhetorik und Philosophie*. München: Wilhelm Fink, 1989.
- BANKOWSKI, Zenon. Reasoning Beyond the Machine. In: *Living Lawfully. Law and Philosophy Library*, vol 53. Dordrechth:Springer, Dordrecht, 2001.
- BAYÓN, Juan Carlos. Derrotabilidade, indeterminación del derecho y positivismo jurídico. In: *Isonomía*, n.13, pp.87-117, 2000.
- _____. ¿Por qué es derrotable el razonamiento jurídico?. In *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho* n.24, 2001.
- BÄCKER, Carsten. "Regras, Princípios e Derrotabilidade" in *Revista Brasileira de Estudos Políticos* n.102. Belo Horizonte, jan/jun 2011.
- BAUMGARTEN, Arthur. *Die Wissenschaft vom Recht und ihre Methoden*. Tübingen : J. C. B. Mohr, 1920.
- BECHO, Renato Lopes. *Juízes criando regras*. Jornal Valor Econômico, 30/08/2017.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ªed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*, 2ªed. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- _____; RATTI, G.B. "Defeasibility and Legality: A Survey". In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e estado de exceção permanente: atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro: Azougue, 2004.
- BERTEA, Stefano. *Certezza del Diritto e argomentazione giuridica*. Soveria Maniello: Rubbertino, 2002.
- _____. "Legal Argumentation Theory and The Concept of Law". In EEMEREN, F.H. et alii (eds.), *Anyone Who Has a View. Theoretical Contributions to the Study of Argumentation*. Dordrecht: Kluwer, 2003.
- _____. Certainty, reasonableness and argumentation in law. In *Argumentation*, Volume 18, Number 4, p. 465-478, 2004.

- _____. Looking for coherence within the European Community. *European Law Journal*, Volume 11, Issue 2. March 2005.
- _____. *Towards a New Paradigm of Legal Certainty*. *Legisprudence* 2, 2008, 25-45. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2112999>.
- BETTI, Emilio. *Interpretação da lei e dos atos jurídicos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BIX, Brian H. “Defeasibility and Open Texture”. In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria dell'ordinamento giuridico*. Torino: G. Giappichelli, 1960.
- BOONIN, L.G. “Concerning the Defeasibility of Legal Rules”, in *Philosophy and Phenomenological Research*, 26. 1966.
- BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. Dordrecht: Springer, 2006.
- _____. *Defeasibility of Legal Reasoning*. Krakow: Zakamycze, 2004.
- BRYCE, James. *Constituciones Flexibles y Constituciones Rígidass*, 2ªed. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1962.
- BULYGIN, Eugenio. “Creación y Aplicación del Derecho”. In ATRIA, F. et alii, *Lagunas en el Derecho – Uma controvérsia sobre el derecho y la función judicial*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- CALABRESI, Guido. *A Common Law for The Age of Statutes*. Cambridge: Harvard University Press, 1982.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade – Reserva Legal e Densidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- CALMON, Pedro. *Curso de Direito Constitucional brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1947.
- CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29ªed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Curso de Direito Tributário*, 28ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*, 25ªed. São Paulo: Atlas, 2012.

CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O Problema da Segurança no Direito*. São Paulo: Ed. RT, 1964.

CHAMECKI, Eduardo. Derrotabilidade Normativa no direito da seguridade social. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

CHIARELLI, Giuseppe. “Elasticità della Costituzione”, in *Studi di Diritto Costituzionale in memoria de Luigi Rossi*. Milão: Giuffré, 1952.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COL, Juliana Sípoli. *Coerência, Ponderação de Princípios e Vinculação à Lei: Métodos e Modelos*. Dissertação de Mestrado, USP, 2012.

CONRADO, Marcelo. Derrotabilidade Normativa: Ensaio sobre o conceito de consumidor e a sua aplicação na teoria da desconsideração da personalidade jurídica. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

COSTA, Newton da. *Ensaio sobre os Fundamentos da Lógica*, 3ªed. São Paulo: Hucitec, 2008.

COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributario*, 2ªed. Buenos Aires: Depalma, 2004.

D'AMATO, Anthony. "Aspects of Deconstruction: The "Easy Case" of the Under-Aged President". *Faculty Working Papers*. Paper 64. 2010.

D'ALMEIDA, Luís Duarte. *Allowing for Exceptions – A Theory of Defences and Defeasibility in Law*. Oxford: Oxford University Press, 2015.

DERZI, Misabel Abreu de Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a LC 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, 2ªed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

_____. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Notas de Atualização In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DICIONÁRIO CALDAS AULETE, V.II, 3ªed. Rio de Janeiro: Ed. Delta, p.1497.

DINIZ, Maria Helena. *As Lacunas no Direito*, 2ªed. São Paulo: Saraiva, 1989.

DOTTI, René Ariel. *Curso de Direito Penal – Parte Geral*, 2ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

_____. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 10ª edição. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008.

ESKRIDGE JR, William N. *Dynamic Statutory Interpretation*, Cambridge: Harvard University Press, 1994.

ETCHEMEDY, John. *The Concept of Logical Consequence*. Cambridge: Harvard University Press, 1990.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 2ªed. São Paulo: Ed. Financeiras, 1971.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Função Social da dogmática jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

_____. “Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano V, julho/dezembro de 1981, n.ºs 17-18.

_____. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*, 6ªed. São Paulo: Atlas, 2012.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas à partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

FROTA, Pablo Malheiros da Cunha. A derrotabilidade das normas jurídicas e a sua aplicabilidade a partir do diálogo principiológico entre o direito contratual civil e o direito contratual administrativo. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.

FULLER, Lon L. *Positivism and Fidelity to Law: A Reply to Professor Hart*. *Harvard Law Review*, v. 71, n.4, 1958.

_____. *The Morality of Law*. New Haven: Yale University Press, 1969.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. “La Constitución como norma jurídica”. In *Anuario de Derecho Civil*. Madrid: Boletín oficial del Estado, 1979. Acesso no sítio virtual: http://www.boe.es/publicaciones/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-C-1979-20029100342, em 18/11/2017.

- GAUTHIER, David P. *Practical Reasoning – The Structure and Foundations of Prudential and Moral Arguments and their Exemplification in Discourse*. Oxford: Clarendon Press, 1963.
- GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche de principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.
- GORDILLO, Agustín. *Princípios Gerais de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1977.
- GRAU, Eros. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, 7ªed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*, 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2013
- GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*, trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. “A Skeptical View on Legal Interpretation” in COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, R. (eds), *Analisi e Diritto* 2005. Turim: Giappichelli, 2006,
- _____. Defetibilità, lacune assiologiche, e interpretazione. *Revus* 14, 2010.
- _____. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011.
- _____. ‘Defeasibility, Axiological Gaps, and Interpretation’ In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- _____. El Realismo Jurídico Redefinido. *Revista Brasileira de Filosofia* 240, Ano 62. São Paulo: Marcial Pons, 2013.
- _____. *Interpretar y Argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- GUIBOURG, Ricardo A.; URQUIJO, María E.; ECHAVE, Delia T. *Lógica, Proposición y Norma*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. “Interpretação literal das isenções tributárias”. In BALEEIRO, Aliomar et al. *Proposições tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- GÜNTHER, Klaus. *Teoria da Argumentação no Direito e na Moral – Justificação e Aplicação*, 2ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- HAACK, Susan. “On logic in the Law: Something but not all”. In *Ratio Juris*, vol.20, n.1.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia – entre a facticidade e a validade*, v.I. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2012.
- HAGE, Jaap. *Reasoning with Rules – Law and Philosophy Library* v.27. Dordrecht: Springer, 1997.

- _____.; PECZENIK, Aleksander. Law, Morals and Defeasibility. *Ratio Juris*, v. 13, n.3, p.305-325, sep. 2000.
- _____. *Studies in legal logic*. Springer: Dordrecht, 2005.
- HARMAN, Graham. "Inference to the best explanation". 74 *The Philosophical Review*, 1965.
- HART, H.L.A. The Ascription of Responsibility and Rights. In: *Proceedings of the Aristotelian Society*. Vol. 49 (1948 - 1949).
- _____. Positivism and the Separation of Law and Moral. *Harvard Law Review*, v.71, n. 4, pp. 593-629, 1958
- _____. *The Concept of Law*, 2ªEd. Oxford: Clarendon Press, 1994.
- _____. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998.
- HIMMA, Kenneth Einar. *Just 'Cause You're Smarter than Me Doesn't Give You a Right to Tell Me What to Do: Legitimate Authority and the Normal Justification Thesis* (August 23, 2005). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=788746> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.788746>.
- HUGUES, G.E.; CRESSWELL, M.J. *A New Introduction to Modal Logic*. London: Routledge, 1996.
- JAKOBS, Günther. *A imputação Objetiva no Direito Penal*. São Paulo: Editora RT, 2000.
- JOSEPHSON, John R.. "Smart Inductive Generalizations are Abductions" In FACH, PA; KAKAS, A.C. (eds), *Abduction and Induction: Essays on their Relation and Integration*. Dordrecht: Kluwer, 2000.
- KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- KOONS, Robert, "Defeasible Reasoning", *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Summer 2017 Edition), Edward N. Zalta (ed.), 2009.
- KRESS, Ken. Legal Indeterminacy, 77 *California Law Review* 283, 1989.
- _____. "Coherence". In PATTERSON, D. (ed.) *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory*. Oxford: Blackwell, 1996. P.521.
- LANG, Joachim. "The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital", in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.); *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD. 2005.

- LAPORTA, Francisco J. *El Império de la Ley – Uma visão actual*. Madri: Editorial Trotta, 2007.
- LARENZ, Karl. *Derecho Justo – Fundamentos de Ética Jurídica*. Madri: Civitas, 1985.
- _____. *Metodologia da Ciência do Direito*, 2ªed.. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- LEBEAU, Martin. *De l'interprétation stricte des Lois – Essai de Méthodologie*. Paris: Defrénois, 2012.
- LEITE, Harrison Ferreira. “A necessária revisitação da legalidade tributária estrita e a sua contínua proteção dos direitos fundamentais”. In ÁVILA, Humberto (org.) *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- LEITER, Brian. American Legal Realism. In: GOLDING, Martin; EDMUNDSON, William (Org.). *The Blackwell Guide to the Philosophy of Law and Legal Theory*. Malden: Blackwell, 2004.
- LEVENBOOK, Barbara. The Role of Coherence in Legal Reasoning. In *Law and Philosophy*, Vol.3, No.3 (1984).
- LINARES QUINTANA, Segundo V. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Editora Alfa, 1958.
- LLEWELLYN, Karl N. *The Theory of Rules*. Chicago: University of Chicago Press, 2011.
- LIPTON, Peter. “Inference to the Best Explanation” In W. Newton-Smith (ed), *A companion to the philosophy of science*. Malden: Blackwell, 2000.
- LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no código tributário nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. In *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 6, n. 35, p. 42-70, nov./dez. 2012.
- MACCORMICK, Neil. “Coherence in Legal Justification” in PECZENIK, A.; LINDAHL, L.; VON ROERMUND, B. (Eds.), *Theory of Legal Science*. Dordrecht: Reidel, 1984.
- _____. Defeasibility in Law and Logic. In: Z. Bánkowski, I. White, e U. Hahn (eds), *Informatics and the Foundations of Legal Reasoning*. Dordrecht: Kluwer, 1995.
- _____. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Oxford: Clarendon Press, 2003.
- _____. *Rhetoric and the Rule of Law – A theory of legal reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005.
- _____. *Argumentação Jurídica e Teoria do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

- MAKINSON, David. *Bridges from Classical to Nonmonotonic Logic*. London: Kings College Publications, 2005.
- MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacita contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: G. Giappichelli, 1965.
- MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- _____. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”. In *Estudos sobre Lógica e Direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.
- _____. “A Terapia de Von Wright para a Síndrome de Jørgensen”. In *Estudos sobre Lógica e Direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.
- MARMOR, Andrei. “Exclusive Legal Positivism” In *Positive Law and Objective Values*. Oxford: Oxford university press, 2001.
- _____. *Interpretation and Legal Theory*, 2ªEd. Portland: Hart Publishing, 2005.
- MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 2001.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira*, Tomo I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1954.
- _____. *Hermenêutica e Aplicação do Direto*, 18ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- MCCARTY, L. Thorne . Some Arguments about Legal Arguments. In *Proceedings of the Sixth Internacional Conference on Artificial Intelligence and Law*. New York: ACM, 1997.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Teoria das Constituições Rígidas*, 2ªed. São Paulo: José Bushatsky, 1980.
- MENDONCA, Daniel. Exceptions. In: BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- MINEIRO, Rodrigo. “O artigo 100 do CTN e a proteção da confiança: as práticas reiteradas da autoridade administrativa”. MACHADO SEGUNDO, H. B., et alii (Orgs.), *O cinquentenário do Código Tributário Nacional*, v.2. Belo Horizonte: D’Plácido Editora, 2017.
- MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova. CEDAM. 1973.
- MOREIRA, Clara Gomes. “Equidade como Razão de decidir em Matéria Tributária”, In *Direito Tributário Atual* nº 36. São Paulo: IBDT, 2016.

- MÜLLER, Friedrich. *O Novo Paradigma do Direito: Introdução à teoria e metódica estruturantes*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- NAVARRO, Pablo. RODRÍGUEZ, Jorge. “Derrotabilidad y sistematización de normas jurídicas” in *Isonomía* v. 13, 2000.
- _____. RODRIGUEZ, Jorge L. “Interpretação jurídica e Sistematização do Direito” In MACEDO JR, Ronaldo P.; BARBIERI, Catarina H.C. (orgs), *Direito e Interpretação – Racionalidade e Instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- NEUHAUS, Paul Heinrich. Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws, 28 *Law and Contemporary Problems* 795-807 (Fall 1963).
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 14ªed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- OCDE/FMI. *Tax Certainty*. Report for the G20 Finance Minister, Março 2017.
- OLLERO, Gabriel Casado. “El principio de capacidade y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”. In *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero* 34, Abril/Junho 1982.
- PALLARD, Roger. L'Exception de nécessité en droit civil. In: *Revue internationale de droit comparé*. Vol. 2 N°1, Janvier-mars 1950.
- PAUNIO, Elina. “Beyond Predictability – Reflections on Legal Certainty and the Discourse Theory of Law in the EU Legal Order”. *10 German Law Journal*, 2009.
- _____. *Legal Certainty in Multilingual EU Law*. Burlington: Ashgate Publishing Company, 2013.
- PECZENIK, Aleksander. “Jumps and Logic in the Law”. *Artificial Intelligence and Law* 4, 1996.
- _____. *On Law and Reason*. Sweden: Springer, 2008.
- PEIRCE, Charles S., *Semiótica*, 4ªed. São Paulo: Perspectiva, 2010
- PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica – Nova Retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- PLATÃO. *O Político*, trad. José Cavalcante de Souza, Jorge Paleikat e João Cruz Costa, 5ªed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – Parte Geral*, 3ªed., t.I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.
- POSNER, Richard A. “The Jurisprudence of Skepticism”, *Michigan Law Review*, 86, 1988.
- POZZOLO, Susanna. Easy case and legal routine. *Revista Brasileira de Filosofia*, Ano 62, n.240. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

- PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. “The Three Faces of Defeasibility in the Law”. In: *Ratio Juris*. March 2004, Vol. 17.
- RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2002.
- QUEIROZ, Paulo. *Direito Penal – Parte Geral*, 12ª ed. São Paulo: JusPodivm, 2017.
- RAITIO, Juha. *The Principle of Legal Certainty in EC Law*. Dordrecht: Springer, 2003.
- _____. The principle of legal certainty as a general principle of EU law. In BERNITZ, U., et alii (Eds.) *General Principles of EC Law in a Process of Development: Reports from Conference in Stockholm*. Alphen aan de Rijn: Kluwer, 2007.
- RANGEL, Paulo. *Direito Processual Penal*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.
- RATTI, Giovanni. Lógica de tres valores y dilema de Jørgensen. Algunas dificultades básicas. In *Analisi e Diritto*, 2013.
- RAWLS, John. *A Theory of Justice*, ed. rev., Cambridge: Harvard University Press, 1999.
- RAZ, Joseph. *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*. Oxford: Clarendon Press, 1979.
- _____. *The Morality of Freedom*. Oxford: Clarendon Press, 1986.
- _____. “Authority, Law, and Morality,” in RAZ, Joseph. *Ethics in the Public Domain*. Oxford: Clarendon Press, 1994.
- _____. “The Relevance of Coherence”. In *Ethics of the Public Domain*. Oxford: Oxford University Press, 1994.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.145, Outubro de 2007.
- ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 227, 2014.
- ROCHA JÚNIOR, Francisco de Assis. O Fundamento dos Direitos Humanos: Moralidade versus Normatividade. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.
- RODRÍGUEZ, Jorge L. SUGAR, G. “Las trampas de la derrotabilidad: Niveles de análisis de la indeterminación del Derecho”. *Doxa*. n.21. México: Alicante, 1998.
- _____. “Against Defeasibility of Legal Rules” In In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

- ROIG, Antoni. *La deslegalización: Orígenes y limites constitucionales, em Francia, Itália y Espana*. Madrid: Dykinson, 2003.
- ROSS, William D. *The Right and The Good*. Oxford: Clarendon Press, 1930.
- _____. *Foundations of Ethics*. Oxford: Clarendon Press, 1939.
- ROTHMANN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. In. DÓRIA, A.R.S.; ROTHMANN, G.W. *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual*. Belém: Cejup, 1983.
- SANTOS, José Eduardo Lourenço dos. Direito Penal, derrotabilidade e princípio da insignificância. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.
- SARTOR, Giovanni. “Defeasibility in Legal Reasoning” in BANKOWSKI et al. (eds), *Informatics and the Foundation of Legal Reasoning*. Dordrecht: Kluwer, 1995
- _____. “Defeasibility in Legal Reasoning”. In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- SCHAUER, Frederick , “The Jurisprudence of Reasons”, 85 *Michigan Law Reviews*, 1987.
- _____. “Formalism” in *The Yale Law Journal*, Vol. 97, Nº 4 (Mar.1988).
- _____. *Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 2002.
- _____. *Profiles, Probabilities, and Stereotypes*. Cambridge: Havard University Press, 2003.
- _____. *Thinking like a lawyer*. Cambridge: Havard University Press, 2009.
- _____. “Is Defeasibility an Essential Property of Law?” In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- _____. *Legal Realism Untamed*. Texas Law Review 91, 2013.
- SCHMITT, Carl. *Teología Política*. Madri: Editorial Trotta, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

- _____. Tributação e Liberdade. In: FRANÇA, Vladimir da Rocha et ali (Org.). *Novas Tendências do Direito Constitucional*. Curitiba: Juruá Editora, 2011.
- _____. *Direito Tributário*, 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SHAPIRO, Scott J. *The Hart-Dworkin Debate: A Short Guide for the Perplexed*. March 5, 2007. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=968657> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.968657>.
- SICHES, Luis Recaséns. *Tratado General de Filosofia del Derecho*. México: Ed. Porrúa, 1961.
- SILVA, Almiro do Couto e. “O Princípio da Proteção da Confiança e a Teoria da Invalidade dos Atos Administrativos no Direito Brasileiro”. In *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SOETEMAN, Arend. *Logic in Law*. Dordrecht: Kluwer, 1989.
- SORIANO, Leonor Moral. “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”. *Ratio Juris*. Vol. 16, N°3. Set. 2003.
- STRASSER, Christian; ANTONELLI, Aldo. “Non-Monotonic Logic”. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Fall 2015 Edition). Disponível no site <http://plato.stanford.edu/entries/logic-nonmonotonic/>.
- TARELLO, Giovanni. *L'Interpretazione della Legge*. Milano: Giuffrè, 1980.
- TARSKI, Alfred. “On the concept of logical consequence”. In TARSKI, A. *Logic, Semantics, Mathematics*, 2º ed. Oxford: Oxford University Press, 1983.
- TELLES JÚNIOR, Goffredo. *O Direito Quântico*, 8ªed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006.
- TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- _____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v.I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- TRIDIMAS, Takis. *The General Principles of EU Law*, 2ªed. Oxford: Oxford University Press, 2006.
- TUORI, Kaarlo. *Positivismo Crítico y Derecho Moderno*. México: Fontamara, 2005.
- UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns do Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.
- VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. *Hermenêutica Jurídica e Derrotabilidade*. Curitiba: Juruá, 2010.
- _____. A derrotabilidade processual. In SERBENA, Cesar Antonio (Coord.) *Teoria da Derrotabilidade – Pressupostos Teóricos e Aplicações*. Curitiba: Juruá, 2012.
- VOGEL, Klaus. *La Hacienda pública y el Derecho Constitucional*. In Revista Hacienda Pública Española 59, 1979.
- _____. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984.
- WALTER, Robert. Jørgensen's Dilemma and How to Face It. *Ratio Juris*, 9. 1996.
- WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*, 2ªed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*, 6ªed. Petrópolis: Ed. Vozes, 2009.
- WRÓBLEWSKY, Jerzi. “Verification and Justification in the Legal Sciences”. *Rechtstheorie*, Beheft 1, 1979.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- ZAFFARONI, E. Raúl. *Manual de Derecho Penal – Parte General*. Buenos Aires: Ediar, 2005.
- _____; BATISTA, Nilo. *Direito Penal Brasileiro - II*. Rio de Janeiro: Revan, 2010.
- _____; BATISTA, Nilo. *Direito Penal Brasileiro - I*, 4ªed. Rio de Janeiro: Revan, 2015.
- ZULETA, Hugo R. *Normas y Justificación – Una investigación lógica*. Madrid: Marcial Pons, 2008.