

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 consolidado 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. *Défaisabilité 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; défaisabilité; 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 instanciacões 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 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.

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 Econômico*¹² 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.

CAPÍTULO I: O PAPEL DAS REGRAS NO SISTEMA JURÍDICO E NO DIREITO TRIBUTÁRIO

“Nicht der Mensch bewohnt diesen Planeten, sondern Menschen. Die Vielzahl ist das Gesetz der Erde”

“Quem habita este planeta não é o Homem, mas os homens. A pluralidade é a lei da Terra.”

Hannah Arendt

I.1 Pluralismo, Autoridade e Regras Jurídicas

A frase de Hannah Arendt com a qual esse capítulo se inicia muito diz acerca do tema que será abordado neste trabalho: a pluralidade de pessoas é uma constante em qualquer lugar do mundo, independente da época em que seja feita a análise. Por outro lado, há o Direito (ou os Direitos, de cada local) para regular as condutas dessa multifária sociedade, que se coloca sobre um paradoxo que, nos últimos anos, passou a ser o fio condutor de sua reconstrução teórica.

O paradoxo referido é decorrente de dois compromissos que o Direito assume contemporaneamente: *por um lado*, precisa reger a maioria das condutas tomadas por todas as pessoas, desde determinar a velocidade que se deve trafegar em uma via, até quanto deve ser pago de imposto sobre a renda auferida – *um Direito para todos* -, e *por outro lado*, precisa também reconhecer e captar diversas peculiaridades inerentes à pluralidade de pessoas e de casos que é chamado a apresentar uma solução, garantindo que, ao fim e ao cabo, os iguais sejam igualmente tratados, e os desiguais recebam tratamento peculiar na medida de sua desigualdade – *um Direito para cada um*.

Em outros termos, o Direito enfrenta constantemente o dilema do contraste entre a *Justiça Geral* e a *Justiça Individual* na sua função de fornecer soluções para os casos que aplicadores são chamados a resolver.

Um exemplo apresentado por Larry Alexander¹³ pode colocar em evidência a complexidade desse dilema:

¹³ 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 (531 e ss.). Também

Imagine uma pequena comunidade, cujos membros possuam visões bastante próximas sobre suas obrigações morais e seus direitos dentro daquela sociedade, de modo que eles geralmente concordam entre que a vida deve ser preservada, que riscos indevidos devem ser evitados, e que todos devam contribuir com uma fatia justa de seus ganhos para as ações em prol do bem comum. Todavia, essa comunidade idílica tem como peculiaridade *não possuir qualquer regra dotada de autoridade*, baseando-se apenas na percepção moral de seus membros para seguir funcionando.

Ocorre que, por mais alinhados moralmente esses membros possam ser, a concordância moral entre eles só pode existir no nível de temas mais gerais ou com alto grau de abstração. À medida que as questões morais se tornam mais específicas (p.ex. se um sujeito teria direito de contribuir menos para a comunidade por ter mais ou menos de acordo com a sua condição social, ou se teria o feto um direito moral a não sofrer um aborto) com certeza surgem discordâncias entre esses membros – e mais, ainda que concordem com a formulação desses direitos e deveres, podem discordar sobre o âmbito de aplicação dessas obrigações morais.

Diante de cada situação de discordância entre os membros dessa comunidade, seria absolutamente inviável que fossem convocados todos os membros para a realização de uma votação, somente cabendo a eles, como medida praticável, a determinação uma instância dotada de autoridade, chamado, no exemplo, de *Lex*, para que seja dada a solução para o caso, com efeito definitivo – isto é, encerrando o debate acerca das razões substanciais para que a situação fosse tratada desse ou daquele jeito. Como o objetivo é resolver definitivamente a discussão, a decisão deverá ser terminativa, suplantando as razões sobre as quais ela se baseou¹⁴.

Com a *resolução autoritativa*, aponta Alexander, resolvem-se problemas de *coordenação, expertise e eficiência*: os problemas de coordenação são aqueles decorrentes dos custos resultantes da discordância moral entre os membros, ou mesmo da insegurança a respeito de como uma questão será resolvida; quanto à expertise, a escolha de um julgador dotado de um grande senso de moral e uma experiência prática reduziria o risco de erros nas decisões para os casos individuais; e a eficiência, pela eliminação dos custos deliberativos envolvidos em um processo decisório¹⁵.

utilizado em ALEXANDER, Larry. SHERWIN, Emily. *The Rule of Rules – Morality, Rules and the Dilemmas of Law*. London: Duke University Press, 2001, p.11 e seguintes.

¹⁴ RAZ, Joseph. *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*. Oxford: Clarendon Press, 1979, p.24-25.

¹⁵ ALEXANDER, Larry. "*With Me, It's All er Nuthin*": *Formalism in Law and Morality*, p.534-536.

Todavia, não basta *Lex* fique saltando de disputa em disputa, utilizando seu senso moral e sua experiência para dar uma solução adequada para cada caso, sequer seria humanamente possível, que ele dê conta de todas essas controvérsias. Para sanar isso, ele poderia antecipar e resolver questão que ainda não surgiram, promulgando regras gerais para regular esses conflitos, oferecendo um guia autoritativo sobre como proceder quando as condições abrangidas pela regra estarão presentes¹⁶.

A partir daí, *Lex* começa a criar mais e mais regras, estabelecendo *standards* que deverão ser observados por toda aquela comunidade, e constituindo assim um sistema normativo erigido sobre a autoridade e legitimidade dele.

O singelo exemplo com o qual se abre esse capítulo tem a vantagem de, com simplicidade, demonstrar diversas razões que justificam a adoção de um sistema normativo de regras dotadas de autoridade. O tema é especialmente enfrentado por Joseph Raz¹⁷, que sumariza a sua concepção de autoridade sob três teses:

A tese da dependência: todas as diretivas autoritativas devem se basear, entre outros fatores, nas razões às quais se aplicam aos sujeitos dessas diretivas e às quais podem suportar as circunstâncias cobertas pelas diretivas. Essas razões eu devo chamar de *razões dependentes*.

A tese da justificação normal: o meio primário e normal de estabelecer que uma pessoa deve ser reconhecida como tendo autoridade sobre outra pessoa envolve mostrar que o sujeito provavelmente estará seguindo as melhores razões que se aplicam a ele (diferentes das diretivas da alegada autoridade) se ele aceitar as diretivas da autoridade como autoritativamente vinculantes, e tente segui-las, mais do que tente seguir as razões que se apliquem a ele diretamente.

A tese da preempção: o fato de uma autoridade requerer a performance de uma ação é uma razão para essa performance, que não deve ser adicionada a todas as outras razões relevantes para quando se delibera o que fazer, mas deve substituir algumas delas.¹⁸ [grifos nossos]

Como se vê das teses que embasam o pensamento de Raz, o principal fundamento da autoridade é o seu papel de mediação entre as *razões dependentes* que contribuem para uma escolha e as pessoas que serão destinatárias das regras decorrentes dessa decisão - a *tese da dependência* consiste justamente na exigência de que o sujeito dotado de autoridade leve em consideração as razões substancialmente relevantes em relação àquele conjunto de pessoas que serão afetadas pela regra que será posta. O sistema

¹⁶ ALEXANDER, Larry. "*With Me, It's All er Nuthin'*": *Formalism in Law and Morality*, p.539.

¹⁷ RAZ, Joseph. "Authority, Law, and Morality," in RAZ, Joseph. *Ethics in the Public Domain*. Oxford: Clarendon Press, 1994, *passim*.

¹⁸ Tradução livre. Idem, *ibidem*, p.214.

jurídico deverá ser a fonte de diretivas que reflitam a ponderação das razões adequadas relativamente ao que os destinatários deverão fazer¹⁹.

Não basta, todavia, que as razões sejam ponderadas pela autoridade, visto que seria possível que determinado sujeito, ponderando-as, chegasse à outra conclusão e entendesse ser legítimo, por exemplo, descumprir a regra posta. Para isso, a *tese da preempção* determina que toda decisão dotada de autoridade deva ser capaz de substituir as razões dependentes envolvidas na ponderação, é dizer, ao se submeter à autoridade, os sujeitos também se submetem a seguir o seu juízo acerca das razões conflitantes, afastando a relevância original delas²⁰.

Por fim, a *tese da justificação normal* consiste na justificativa para que o sujeito reconheça a autoridade e siga as regras postas por ela. Segundo essa tese, as regras postas por uma autoridade tem o condão de determinar uma ação mais consentânea com o conjunto de razões substanciais que se aplicam a determinado sujeito, fornecendo um resultado melhor do que aquele decorrente da possibilidade de cada pessoa realizar *per si* a ponderação das razões envolvidas²¹.

Um exemplo deve esclarecer melhor o que foi dito: o sujeito pretende investir vultosa quantidade de capital em ações na Bolsa de Valores, e começa a analisar dia-a-dia a enxurrada de informações que a mídia disponibiliza sobre as empresas com ações à venda. Apesar de compreender razoavelmente que certos fatos impactam positivamente e que outros impactam negativamente no valor das ações, acha melhor contratar um analista de mercado financeiro para que este lhe dê um parecer acerca da melhor opção de compra.

Recebido o parecer, o sujeito possui duas opções: obedecê-lo ou não. Se reconhecer a autoridade do analista contratado, ele deverá seguir as instruções exaradas no parecer, visto que confia que i) o analista seria a pessoa mais adequada para considerar todas as razões substantivas envolvidas na análise de investimentos e ii) provavelmente a ponderação do analista é mais precisa e abrangente do que se o sujeito fosse, com suas próprias capacidades, realizá-la. Diante disso, o sujeito deixa de ponderar acerca das razões

¹⁹ 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>.

²⁰ RAZ, Joseph. “*Authority, Law, and Morality*”, p.212-213.

²¹ “An authority is justified, according to the normal justification thesis, if it is more likely than its subjects to act correctly for the right reasons.” (RAZ, Joseph. *The Morality of Freedom*. Oxford: Clarendon Press, 1986, 61).

pelas quais deve aplicar seus recursos na empresa “A” ou “B” e passa a adotar o parecer, pela autoridade de quem o elaborou.

Uma vez postas, as regras nem trarão sempre a melhor solução concreta para cada caso - pelo contrário, elas bloqueiam o acesso às razões substanciais que influiriam no melhor solução possível de duas maneiras distintas: primeiro, elas excluem as razões substanciais da ponderação, e em segundo lugar, a regra mesma se torna a razão de agir ou de decidir²² - mas garantem de que o comando dado atenderá de forma qualitativamente suficiente à maioria das controvérsias que se subsumirem à sua hipótese de incidência²³.

O problema que será enfrentado nesse trabalho surge justamente nos casos em que a aplicação literal da regra conduzirá a um resultado evidentemente injusto ou excessivamente oneroso (em um sentido amplo) para o destinatário dela. E não se trata de uma decorrência exclusivamente ligada às regras jurídicas, mas inerente e desenvolvido a partir dos princípios de razão prática, encontrando no campo do Direito vastíssima e alvissareira aplicação²⁴.

Mesmo diante do risco de resultados inadequados em casos excepcionais, o papel das regras no sistema jurídico permanece absolutamente válido por diversas razões.

Em primeiro lugar, elas são um instrumento de *igualdade*, visto que garantem uma aplicação geral a todos aqueles que atendam aos requisitos estipulados pelo legislador para a incidência daquela norma, garantindo consistência na aplicação do Direito, com similaridade de tratamento a casos equivalentes – operando através de *generalizações*²⁵.

²² SCHAUER, Frederick. “**Formalism**” in The Yale Law Journal, Vol. 97, N° 4 (Mar.1988), p.537..

²³ Como pontua muito bem Frederick Schauer, “*once we understand that rule get in the way, that they gain their ruleness by cutting off access to factors that might lead to the best resolution in a particular case, we see that rules function as impediments to optimally sensitive decisionmaking. Rules doom decisionmaking to mediocrity by mandating the inaccessibility of excellence.*” (SCHAUER, Frederick. “**Formalism**” in The Yale Law Journal, Vol. 97, N° 4 (Mar.1988), pp.539).

²⁴ Sobre a necessidade de exceções aos princípios da razão prática, aduz David Gauthier: “*To say that a principle is defeasible is not to say that in particular circumstances it may be ignored. An exception to a principle does not invalidate it, nor deny its applicability to a situation; rather, it modifies the application of the principle. In any particular case to which a principle formally applies, there is a presumption in favour of its strict application. This presumption justifies one in acting directly on the principle unless the presence of unusual factors gives rise to doubts about its full applicability. If an exception is justified, one does not simply put aside the principle; rather, one modifies its application to conform to the exceptional circumstances. Only in extreme cases will this modification require full abandonment of the principle*” (GAUTHIER, David P. **Practical Reasoning – The Structure and Foundations of Prudential and Moral Arguments and their Exemplification in Discourse**. Oxford: Clarendon Press, 1963, p.160).

²⁵ SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life**. Oxford: Clarendon Press, 2002, p.135-136.

Além disso, as regras trazem consigo valores de *confiança*, *previsibilidade* e *certeza*, inerentes ao princípio da segurança jurídica que orienta qualquer sistema jurídico contemporâneo – através delas, os agentes tem maior capacidade de calcular o resultado jurídico de suas ações antes de realizá-las²⁶.

Por exemplo, ao auferir renda, não há qualquer dúvida de que o sujeito é responsável pelo pagamento do imposto correspondente e que, em não o pagando, estará sujeito a multas pelo descumprimento, em razão da existência de regras determinando literalmente isto.

Mais ainda, as regras trazem ganho de *simplificação*, visto que ao determinarem soluções jurídicas para um conjunto de casos que são abrangidos pela descrição de uma regra, poupam esforços no sentido de ponderar previamente as razões substanciais existentes em torno daqueles casos e lhes dar uma decisão, evitando que a cada nova controvérsia uma nova ponderação fosse feita – inclusive com riscos de decisões contraditórias, a depender do julgador²⁷.

Todavia, o custo da previsibilidade e da simplificação é reconhecer que as regras sempre darão resultados subótimos, isto é, resultados adequados para a maioria dos casos, mas que não consubstanciam a melhor decisão possível a ser tomada naquele caso concreto.

Há também uma substantiva *redução de complexidades* no processo decisório, evitando que todas as particularidades dos casos concretos fossem reexaminadas. Como pontua Schauer, as regras alocam os recursos limitados à disposição dos julgadores individuais, permitindo que eles foquem sua concentração na presença ou na ausência de determinados fatos, e permitindo-os relaxar relativamente a outros²⁸. Um sistema decisório baseado em regras tem a vantagem de um ganho substancial de eficiência: mais casos podem ser julgados, de forma mais uniforme, com menor gasto de recursos e com maior previsibilidade das adjudicações que serão realizadas.

Por último, uma vantagem pouco mencionada de um sistema decisório baseado em regras é o papel delas como *instrumentos de alocação de poder*. Um julgador que não sofra qualquer tipo de constrangimento por parte das regras possui poder e autoridade para levar em consideração todas as particularidades do caso concreto no momento da decisão, ao passo que com as regras, ele fica restrito àqueles elementos que

²⁶ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*, p.138.

²⁷ Idem, ibidem, p.140.

²⁸ Idem, ibidem, p.146.

compõem a generalização que a embasou – transfere-se poder e autoridade para o legislador, reduzindo o alcance da liberdade de decisão²⁹.

Como se vê dessa breve exposição, as regras guardam um papel essencial nos sistemas jurídicos, prestando-se a servir de solução para as diversas controvérsias que podem vir a surgir, abarcando em seus conteúdos complexas realidades a partir de recortes generalizantes. Mais do que isso, a autoridade das regras – e do próprio Direito – é condição necessária da sua própria eficiência.

Naturalmente, não se pretende aqui esgotar tema tão amplo, tampouco fazer uma apresentação compreensiva de todos os autores que muito aprofundaram o tema³⁰, em uma resposta às correntes ditas *neoconstitucionalistas*, *panprincipiologistas* e tantas outras que, esquecendo-se do papel do Direito e de suas bases, procuram reconstruí-lo ideologicamente à partir de opiniões pessoais e com recurso exclusivo aos princípios jurídicos, enfraquecendo o poder dos legisladores e entregando-o quase ilimitada à ponderação dos juízes.

I.2 A regras e a sua importância para o Direito Tributário Brasileiro

Poder-se-ia se ponderar, nesse momento, por qual razão tanto se falou - e ainda se falará - a respeito do papel das regras em um sistema jurídico e suas peculiaridades, em um trabalho que pretende contribuir com a dogmática do Direito Tributário. A razão parece ser evidente, mas não de simples compreensão.

É considerada universal e necessária a presença de disposições normativas que tratam da matéria tributária nas Constituições Modernas, formando “sistemas constitucionais tributários” que irão informar as balizas gerais da atuação tributária do Estado, ao mesmo tempo em que estabelece limites a essa atuação na forma de garantias e direitos do contribuinte³¹.

²⁹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules*, p.159.

³⁰ Veja-se, sobre o tema: ALEXANDER, Larry. SHERWIN, Emily. *Desmystifying Legal Reasoning*. New York: Cambridge University Press, 2008. ALEXANDER, Larry. SHERWIN, Emily. *The Rule of Rules – Morality, Rules and the Dilemmas of Law*. London: Duke University Press, 2001. SCHAUER, Frederick. “*Formalism*” in *The Yale Law Journal*, Vol. 97, Nº 4 (Mar.1988). HAGE, Jaap. *Reasoning with Rules – Law and Philosophy Library v.27*. Dordrecht: Springer, 1997. LLEWELLYN, Karl N. *The Theory of Rules*. Chicago: University of Chicago Press, 2011.

³¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.10-11.

Nesse sentido, aponta Sacha Calmon que os países europeus – de tradição romano-germânica – trazem em suas Constituições alguns textos normativos tributários, inclusive com regras relativas à repartição de competências tributárias naqueles que adotaram a forma de Estado Federal, ao passo que nos países de *common law*, como Inglaterra e EUA, há pouquíssimas disposições de matéria tributária. Em contraste, o Brasil “inundou” a sua Constituição com princípios e, especialmente, regras tributárias, enraizando, no âmbito constitucional, os fundamentos do sistema tributário brasileiro³².

Essa distinção entre os sistemas tributários constitucionais dos diversos países não pode ser desconsiderada quando da compreensão e interpretação destes. A adoção de uma feição mais ou menos formal irá decorrer, entre outras coisas, do quão analítico ou prolixo o texto constitucional é nessa matéria. Mais ainda, precisamente aduz Geraldo Ataliba que a tônica dessa regulamentação do altiplano jurídico da Constituição será dada pela natureza das normas que o comporão³³:

Se, entre outras coisas, deve a constituição fixar a extensão da competência dos órgãos do estado e as garantias dos indivíduos, na medida em que ela – com extensão ou brevidade, não importa – fixe regras substantivas ou adjetivas referentes à competência de tributar e outorgue garantias ao patrimônio, de forma mais ampla ou mais restrita, nesta mesma medida estará conferindo maior ou menor liberdade ao legislador ordinário e, via de consequência, maiores ou menores garantias ao contribuinte. Em outras palavras, com muitas ou poucas disposições – repetimos: não importa – o constituinte pode modelar parcial ou totalmente o sistema tributário ou deixar a tarefa de plasmá-lo ao legislador ordinário. *A feição geral do sistema constitucional, poderá, assim, ser mais ou menos flexível, conforme natureza e intensidade do trabalho legislativo do constituinte.*³⁴
[grifo nosso]

Como a citação do Professor Geraldo Ataliba aduz, a construção dos enunciados normativos por parte do constituinte irá impactar diretamente na sua feição – se mais plástica ou mais rígida. A forma como os dispositivos são elaborados permite ao intérprete identificar um conjunto de normas que compõem o *sistema constitucional tributário* de um ordenamento jurídico, que em razão de sua supremacia hierárquica, assume tanto o papel de *sistema formal* – de eficácia maior que a dos infrassistemas legais

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.3-4.

³³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p.12.

³⁴ Idem, *ibidem*, p.12-13.

-, e um *sistema material* - com especificidade de conteúdo e informadora de princípios, valores e finalidades aplicáveis às normas tributárias³⁵.

Portanto, a Constituinte pode, ao elaborar uma Constituição, optar por modelar em maior ou menor intensidade o sistema tributário nesse texto normativo - o que lhe imprime uma eficácia normativa mais forte -, ou mesmo entregar ao legislador ordinário toda a estruturação da tributação de um país – dando ao sistema uma força normativa mais fraca, em razão da hierarquia inferior de seus textos. Assim, como bem coloca Geraldo Ataliba, quanto maior a largueza e intensidade do cuidado constitucional com a matéria tributária, maior será a liberdade do legislador ordinário, é dizer, a depender da simplicidade ou da abundância de dispositivos tributários na Constituição, variam também a extensão e a qualidade da competência do legislador ordinário³⁶.

Essa variação quantitativa no grau de regulação constitucional da tributação irá impactar diretamente na rigidez e na plasticidade³⁷ do sistema tributário. Esta última, na lição de Chiarelli, consiste na capacidade de uma Constituição se adaptar às variáveis necessidades dos tempos e das circunstâncias, através da utilização de fórmulas normativas sintéticas e genéricas, dando larga margem ao seu desenvolvimento e integração mediante leis ordinárias e interpretações variadas³⁸. E prossegue o autor italiano apontando que a sobriedade e generalidade do texto constitucional impacta o sistema tributário tanto *quantitativamente*, pela limitação das disposições às matérias mais essenciais, quanto *qualitativamente*, pela indeterminação das disposições, dando maior liberdade ao legislador³⁹.

Por outro lado, a rigidez é característica de um compromisso constitucional com proteção e garantia⁴⁰, carreando no plano constitucional diversas normas jurídicas e utilizando formulações mais precisas e analíticas, com a finalidade de reduzir o campo de atuação do legislador, ao passo que adota regras mais restritas pra alteração de disposições constitucionais.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v.I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.315.

³⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p.13.

³⁷ Sobre as Constituições Rígidas e Flexíveis, veja-se BRYCE, James. *Constituciones Flexibles y Constituciones Rígidias*, 2ªed. Madri: Institutos de Estudios Politicos, 1962; MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Teoria das Constituições Rígidas*, 2ªed. São Paulo: José Bushatsky, 1980.

³⁸ CHIARELLI, Giuseppe. “Elasticità della Costituzione”, in *Studi di Diritto Costituzionale in memoria de Luigi Rossi*. Milão: Giuffré, 1952, p.45.

³⁹ Idem, ibidem, p.45.

⁴⁰ No dizer de Bandeira de Mello, “o fundamento das constituições rígidas é serem ‘leis de proteção, leis de garantia’ ” (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Teoria das Constituições Rígidas*, p.147).

Naturalmente, aqui não é o local apropriado para maiores digressões sobre os conceitos de rigidez e flexibilidade no âmbito constitucional. O que importa, para fins deste trabalho, é compreender a relevância da estruturação dos textos normativos constitucionais em matéria tributária sobre a própria compreensão do próprio sistema. Ou seja, a analiticidade da Constituição Brasileira em matéria tributária possui efeitos normativos diretos sobre a sua interpretação e aplicação.

Essa relevância é exemplarmente demonstrada por Humberto Ávila, ao analisar as teorias “tradicionais” e “modernas” sobre planejamento tributário. O autor reconhece no sistema constitucional a existência de *princípios formais*, relacionados à segurança jurídica (anterioridade, irretroatividade, legalidade etc.), e *princípios materiais*, relacionados à solidariedade, dignidade humana, função social da propriedade etc., que conduzem a uma *ambivalência principiológica*⁴¹.

Para resolver esse impasse, recorre-se à *coerência sistemática* para investigar qual é a aglutinação principiológica principal a nível constitucional, que indicaria a prevalência de um conjunto de princípios sobre o outro. Nesse sentido, Ávila afirma categoricamente que há uma preferência constitucional pelo controle do poder e pelas garantias do contribuinte, tratando extensivamente das limitações à tributação e atribuindo competências através de regras que se utilizam de expressões e termos (com conteúdos definidos há muito pelos operadores do Direito) que dão alto grau de determinação aos limites desse poder dado aos entes federados⁴².

Por fim, conclui por uma natureza *formal* do sistema tributário brasileiro, fazendo a ressalva de que usa a expressão em um sentido específico, não pejorativo⁴³:

Nesse sentido, eu diria que nós temos que refletir melhor a respeito do conceito de “formal”. Ora, nós temos duas opções para o termo “formal”. Nós podemos ter uma concepção essencialista ou conceitualista de “formal”. Nessa concepção, “formal” é aquela interpretação alheia a valores, que parte de categorias gerais para chegar a conclusões em casos específicos. E, aí, o “formal” é utilizado no sentido pejorativo. Nós

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 98, p. 74-85, 2006, p.80-81.

⁴² Idem, ibidem, p.81.

⁴³ Sobre as diversas acepções de formalismo no Direito Tributário, Sérgio André Rocha publicou trabalho em que aponta cinco teorias formalistas, com base na obra de Schauer: 1) Formalismo como negação da indeterminação das palavras; 2) Formalismo como negação da possibilidade de não aplicação de normas claras; 3) Formalismo como crença na dedução silogística mecânica; 4) Formalismo como interpretação literal dos textos jurídicos; 5) Formalismo como isolamento do sistema jurídico; e ainda identificou dimensões do formalismo que ganharam maior relevo na ciência tributária, como formalismo na qualificação dos fatos ou na opção/leitura de princípios constitucionais (Cf. ROCHA, Sérgio André. *O que é Formalismo Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 227, p.146-160, 2014).

também tempos, no entanto, a palavra “formal” no sentido operativo, consequencialista, isto é, no sentido de que as regras e os conceitos legais têm um valor e têm uma função: a função de evitar problemas de coordenação, de conhecimento, de custos e de controle de poder. O conceito de “formal” não é mais pejorativo⁴⁴.

O mesmo autor prossegue, em outro trabalho, no reforço dessa proeminência formal no sistema tributário, ao afirmar que a utilização de regras tem o efeito de *bloquear* a consideração de uma série de razões principiológicas, concluindo que no caso de um conflito horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer (contrariando a assunção tradicional de que os princípios seriam as normas mais importantes do ordenamento jurídico) por deterem uma eficácia *decisiva* que aqueles outros não possuem – reforçando a inaplicabilidade de ilações teóricas traçadas a partir de ordenamentos jurídicos estrangeiros ao Direito pátrio, pela profunda distinção nos textos constitucionais⁴⁵.

Adere-se aqui *integralmente* a esta conclusão: o sistema tributário brasileiro é um sistema eminentemente *formal*, no sentido de estar imbuído de uma orientação axiológica garantista, marcada pela profusão de regras de limitação ao poder de tributar e de distribuição de competências, adotando-se tamanha clareza e precisão na delimitação das esferas impositivas que ganhou notoriedade na comunidade científica internacional⁴⁶. Tampouco se pode dizer que tal caráter é recente ou inovação introduzida na Carta de 1988, visto já ser há muito assentado entre os constitucionalistas pátrios que a precisão na distribuição de competências tributárias serviu historicamente como base para que o Judiciário pudesse rechaçar “*dissimulações ou sofismas dos legisladores*”⁴⁷.

A adoção de um *proxy formal* para o Direito Tributário brasileiro não é qualquer novidade – pelo contrário, goza de amplo prestígio na doutrina pátria, com manifestações de diversos autores que reconhecem na legalidade e na segurança jurídica uma tendência conceitual prevalecente no sistema constitucional tributário, rejeitando em maior ou menor grau a adoção irrestrita de estruturas flexíveis e graduáveis como os *tipos*, ou reconhecendo nas garantias tributárias condições do exercício da liberdade pelo

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*, p.81.

⁴⁵ 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, p. 68-88 (69-71).

⁴⁶ LINARES QUINTANA, Segundo V. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Editora Alfa, 1958, p.120.

⁴⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira*, Tomo I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1954, p. 286. No mesmo sentido, CALMON, Pedro. *Curso de Direito Constitucional brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1947, p.121.

contribuinte⁴⁸. Como bem colocado por Heleno Torres, a legalidade e a constitucionalização das regras tributárias são as formas mais eloquentes de compromisso do Estado com a segurança jurídica⁴⁹.

Nesse ponto, entretanto, pretende-se apenas firmar esse ponto de partida da formalidade proeminente do sistema constitucional tributário brasileiro, sem, contudo, enfrentar todas as consequências normativas disto, que serão expostas ao longo de outras partes do trabalho, especialmente para confrontá-las com o fenômeno da derrotabilidade. Aqui, entretanto, basta que se consolide a prevalência da rigidez sobre a flexibilidade nas dobras da Constituição Tributária.

Por muito tempo a doutrina tributária voltou seus olhos prioritariamente para o papel dos princípios⁵⁰, olvidando da importância das regras e de como elas influenciam na própria interpretação e aplicação do sistema tributário, daí a necessidade deste trabalho ser iniciado com uma explanação acerca do papel delas no Direito, bem como da sua dinâmica de incidência e aplicação – onde estará inserido a derrotabilidade -, que envolve basicamente dois elementos: generalizações e exceções, que serão abordadas adiante.

Antes disso, todavia, são necessárias algumas pontuações acerca da interpretação jurídica e do papel dos textos legais, dissociando-os das normas jurídicas.

I.3 Interpretação, Texto e Normas Jurídicas

São comuns trabalhos jurídicos que usam de forma indiscriminada as expressões *norma*, *regra*, *princípio*, *postulado*, *interpretação* etc., sem qualquer apuro técnico, contribuindo, muitas vezes, para conclusões confusas e equivocadas. Desse modo, há que se pôr alguns conceitos básicos que serão utilizados fartamente nesse trabalho, para garantir uma homogeneidade conceitual e clareza nas ideias que se pretende transmitir.

⁴⁸ Por todos, veja-se 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, p. 205-232 (224-225); SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: FRANÇA, Vladimir da Rocha et ali (Org.). *Novas Tendências do Direito Constitucional*. Curitiba: Juruá Editora, 2011, p. 471-501 (495); e XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, *passim*.

⁴⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p.18.

⁵⁰ Para um exemplo de uma obra monumental sobre os princípios tributários no Brasil, veja-se CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29ªed. São Paulo: Malheiros, 2016.

Para isso, se adotará aqui um *conceito semântico de norma*, que tem como ponto de partida a distinção entre *norma* e *enunciado normativo ou jurídico* (texto)⁵¹. Nele, *a norma é o significado de um enunciado normativo*, isto é, a norma não se confunde com o texto ou o conjunto de formulações linguísticas que serviram de base para a sua construção⁵².

Um *enunciado* é qualquer expressão linguística sob forma acabada, não coincidindo necessariamente com um artigo isolado de lei, ou com um parágrafo, podendo o enunciado ser constituído por uma pluralidade de artigos/parágrafos ou, pelo contrário, um único artigo conter uma pluralidade de enunciados⁵³. Guastini os define da seguinte forma:

Ora:

(1) chamo ‘disposição’ qualquer enunciado que faça parte de um documento normativo, ou seja, qualquer enunciado do discurso das fontes;
(2) chamo ‘norma’ todo enunciado que constitua o sentido ou significado atribuído (por qualquer um) a uma disposição (ou a um fragmento de disposição, ou a uma combinação de disposições, ou a uma combinação de fragmentos de disposições). Em outros termos, pode-se também dizer assim: a disposição é (parte de) um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado.⁵⁴

Desse modo, as normas não são os textos, mas os sentidos atribuídos/construídos a partir da sua interpretação⁵⁵ – as disposições são o objeto da interpretação, ao passo que as normas são o resultado dessa atividade, sem necessidade de uma correspondência biunívoca entre ambos⁵⁶. Um exemplo disso no Direito Tributário é o art. 150, I da Constituição Federal, dispositivo a partir do qual são derivadas diversas normas distintas⁵⁷.

Além disso, não basta simplesmente ao jurista identificar o sentido dos termos da legislação, é preciso que ele reconstrua a norma na forma de uma prescrição

⁵¹ Essa distinção é trivial na Teoria do Direito contemporânea, sendo sustentada por Robert Alexy (cf. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008), Humberto Ávila (*Teoria dos Princípios*, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2016) e muitos outros.

⁵² ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, p.54.

⁵³ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*, trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.25.

⁵⁴ Idem, *ibidem*, p.25-26.

⁵⁵ No mesmo sentido, Friedrich Müller explica o processo de construção da norma: “A norma jurídica não se encontra já pronta nos textos legais; nestes encontram-se apenas as formas primárias, os textos normativos. A norma só será produzida em cada processo particular de solução jurídica de um caso, em cada decisão judicial.” (MÜLLER, Friedrich. *O Novo Paradigma do Direito: Introdução à teoria e metódica estruturantes*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 135.)

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.50.

⁵⁷ O tema será retomado com mais vagar no Capítulo V.

hipotético-condicional, dotada de um *antecedente* – que determina a condição para a incidência – e um *consequente* – que estabelece uma consequência jurídica.

Sobre isto, Riccardo Guastini pontua que se trata de um aspecto essencial, e não trivial, da interpretação a reconstrução racional da forma lógica das normas, distinguindo dentro de um enunciado normativo o antecedente do consequente, isto é, o caso regulado da solução jurídica adjudicada pelo sistema a ele⁵⁸.

Essas considerações, conquanto indiquem uma desvinculação entre o texto e seus sentidos, não podem ser levadas ao extremo de um ceticismo interpretativo radical, no sentido de que o intérprete pode atribuir qualquer sentido aos enunciados normativos. Como aponta Ávila, o significado não é algo incorporado às palavras, mas depende precisamente de seu uso e interpretação, sendo esta mais um ato de construção do que de simples descrição de significados⁵⁹, e complementa:

Afirmar que o significado depende do uso não é o mesmo que sustentar que ele só surja com o uso específico e individual. Isso porque há traços de significado mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem. Wittgenstein refere-se aos *jogos de linguagem*: há sentidos que preexistem ao processo particular de interpretação, na medida em que resultam de estereótipos de conteúdos já existentes na comunicação linguística geral.

Com razão o mestre gaúcho – a interpretação não se dá deslocada do contexto não apenas textual, mas do intérprete, que se insere em uma comunidade linguística onde existem sentidos reconhecidos pacificamente para determinados termos. O dispositivo é o ponto de partida da interpretação, mas não é seu termo – cabe ao intérprete reconstruir significados a partir da compreensão do sistema tributário, através do desenvolvimento de conexões sintáticas e semânticas e, mais ainda, conexões com as circunstâncias concretas do caso *decidendo*⁶⁰.

Por fim, para fins de classificação das diversas espécies de normas jurídicas, adota-se a tipologia proposta por Humberto Ávila, por trazer um critério qualitativo de distinção e utilizar definições que comportam o fenômeno da derrotabilidade:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja

⁵⁸ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p.37

⁵⁹ ÁVILA, *Teoria dos Princípios*, p.51-52.

⁶⁰ Idem, *ibidem*, p.54.

aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente retrospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção⁶¹.

(...)

Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas⁶².

A analiticidade das definições propostas pelo autor citado evidenciam imediatamente as principais características de cada uma das espécies normativas, cuja análise pormenorizada e crítica em muito fugiria do escopo deste trabalho.

As categorias que foram tratadas neste sucinto tópico são aquelas que se entendeu essenciais para que se inicie este trabalho com rigor científico na utilização dos conceitos. Naturalmente, ao longo da exposição outros conceitos da Teoria do Direito serão necessários, mas oportunamente também serão desenvolvidos, acompanhando o fio condutor do raciocínio que se pretende construir.

Cabe agora enfrentar propriamente o tema das regras, com ênfase em suas generalizações e exceções, pontos estes que estão no cerne da discussão da derrotabilidade.

I.4 Regras e Generalizações

Como consignado no primeiro item deste capítulo, as regras operam através da seleção de uma série de características ponderadas como relevantes pelo legislador e que serão articuladas linguisticamente para construir uma hipótese de incidência. Ao escolher essas características – recortadas de realidades infinitamente mais complexas – o legislador cria *generalizações* que passarão a definir um conjunto de casos que se subsumem a essa descrição hipotética.

Por exemplo, pense-se no exemplo de uma companhia de seguros de vida, que costuma traçar regras bastante estritas para serem aplicadas ao cálculo dos custos das apólices de seguro: a partir da idade de 60 anos, aumento de 50% no valor da apólice

⁶¹ ÁVILA, *Teoria dos Princípios*, p.102.

⁶² Idem, *ibidem*, p.164.

(mesmo que existam pessoas com menos de 60 anos com a saúde mais frágil do que outras mais velhas), pessoas com histórico médico de doenças graves, aumento de 100% no custo da apólice (mesmo que nunca mais venham a apresentar tais males, ao passo que outros, saudáveis, possam desenvolver enfermidades fatais), e por aí vai.

Ao se criar a regra, generaliza-se em relação às demais características de cada caso que se subsume àquela hipótese, em prol da eficiência na identificação dos casos que se subsumem ou não. Com isso, corre-se o risco, por exemplo, de conceder uma apólice a um baixo custo a um sujeito que poucos meses depois irá infartar, sem qualquer indicativo prévio, porque as regras da seguradora não levavam em conta o tipo de alimentação consumida pelo sujeito – mas a possibilidade do erro em um caso particular não basta para que a prática da generalização seja tratada como irracional ou falha, pelo contrário, ela garante a *performance* da empresa na esmagadora maioria das apólices⁶³. Como coloca Schauer, *generalizar é pintar com um pincel largo*.

A generalização, todavia, não é arbitrária (ou pelo menos não deve ser), visto que a instituição de regras – e de normas geral – pelo Poder Legislativo visa atingir determinadas *finalidades* eleitas como adequadas, e o faz através da identificação de *medidas de comparação* que permitem discriminar entre os diversos casos que estarão sujeitos ao âmbito de incidência da regra, e a partir daí escolhendo *elementos indicativos* que reflitam a pertinência e a existência de uma vinculação fundada entre o elemento escolhido e a medida de comparação, e entre esta e a finalidade perseguida⁶⁴.

Em outros termos, todos os elementos que são escolhidos para compor a hipótese de incidência de uma regra são instrumentos de *discrímen* entre o universo de casos existentes, e devem guardar uma relação fundada (normalmente de natureza estatística) com as finalidades perseguidas pelo legislador, que comporão a justificação da própria regra.

Sobre o risco de erro inerente às generalizações, sua denúncia é antiga e remete à obra de Platão, “O Político”, que relata o encontro de Sócrates com o Estrangeiro de Eléia, no qual discutiram a arte de governar e as virtudes e problemas das leis gerais. Na obra, o Estrangeiro aponta a necessidade de retirar parte da força das leis e entregar ao homem, dotado de *prudência*, pois a lei jamais seria capaz de estabelecer o melhor e mais

⁶³ SCHAUER, Frederick. *Profiles, Probabilities, and Stereotypes*. Cambridge: Harvard University Press, 2003, p.6.

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2009, 37-38.

justo para todos, ao optar por desconsiderar as peculiaridades de cada caso⁶⁵. O filósofo grego relata a atividade dos treinadores físicos, que conduziam seus treinos de acordo com as regras científicas gerais da época, sem considerar as peculiaridades de cada sujeito a ser treinado, que correspondiam àquilo que convinha à maioria dos casos e dos indivíduos⁶⁶.

Como se viu acima, já se reconhecia nas generalizações esse risco de ignorar características relevantes e, assim, se afastar da melhor solução possível para cada caso que aquela regra procura solucionar. O Estrangeiro, ao preferir a decisão particular sobre a aplicação da regra geral, enfatiza a pluralidade de situações possíveis para enfatizar a necessidade de *flexibilizar* os comandos legais – ao mesmo tempo em que reconhece a impossibilidade prática de que cada pessoa receba uma decisão *tailor-made* para seu caso.

Comentando essa passagem da obra de Platão, Frederick Schauer pontua que o legislador almeja atingir uma solução que seja adequada para a maioria das pessoas, ou pelo menos para o grupo destinatário da regra, sob a maior parte das circunstâncias presentes nos casos dessa natureza, ao reconhecer justamente a sua impossibilidade de considerar todos os elementos que compõem a infinita complexidade do real⁶⁷. Mais ainda, o raciocínio conduzido pelo Estrangeiro indica a necessidade da regra ser abandonada – ou atualizada – nos casos em que se verifique que ela deixou de ser adequada à maioria dos casos, papel este que é, contemporaneamente, assumido pelo Judiciário e também pelo Legislativo⁶⁸.

Esse pensamento foi aprofundado na obra de Aristóteles, discípulo mais célebre de Platão, que recorreu à noção de *equidade* como corretivo dos erros decorrentes das generalizações consubstanciadas nas leis. Ele a descrevia como “*uma retificação da lei em razão dos defeitos decorrentes de sua generalidade*” e complementou, em sua obra:

[Aplica-se a equidade] Quando, portanto, a lei estabelece uma regra geral, mas ocorre um caso particular que é uma exceção a esta regra, é certo, onde o legislador falha e cometeu erros ao falar sem qualificação, para corrigir essa deficiência, assim como o próprio legislador faria se ele

⁶⁵ E pontua o Estrangeiro, em um diálogo com Sócrates: “*Ora, em suma, é precisamente este absoluto que a lei procura, semelhante a um homem obstinado e ignorante que não permite que ninguém faça alguma coisa contra sua ordem, e não admite pergunta alguma, mesmo em presença de uma situação nova que as suas próprias prescrições não haviam previsto, e para a qual este ou aquele caso seria melhor.*” (PLATÃO. *O Político*, trad. José Cavalcante de Souza, Jorge Paleikat e João Cruz Costa, 5ªed. São Paulo: Nova Cultural, 1991, p. 57).

⁶⁶ Idem, *ibidem*, p.58.

⁶⁷ SCHAUER, *Profiles, Probabilities, and Stereotypes*, p.29.

⁶⁸ Sobre a possibilidade de atualização da legislação pelos aplicadores, veja-se CALABRESI, Guido. *A Common Law for The Age of Statutes*. Cambridge: Harvard University Press, 1982; e ESKRIDGE JR, William N. *Dynamic Statutory Interpretation*, Cambridge: Harvard University Press, 1994.

estivesse presente, e como ele teria fornecido na própria lei se o caso lhe tivesse ocorrido⁶⁹.

Assim, a equidade funcionaria como uma extensão do raciocínio feito pelo legislador quando criou a regra, mas ignorou determinadas circunstâncias que posteriormente se mostraram relevantes em relação à justificação e a finalidade daquela norma.

Prosseguindo, Schauer aponta que todas as generalizações legais encerram também *supressões*, isto é, ao passo que selecionam o que será incluído na descrição da regra, também atuam negativamente excluindo os demais elementos da consideração jurídica – é dizer, ao escolher os elementos indicativos que caracterizam o grupo de casos abrangidos pela norma, o legislador suprime outros que seriam relevantes em outros contextos de aplicação⁷⁰.

Isso se dá pelo fato das generalizações serem *entrincheiradas* por força da autoridade do legislador – isto é, uma vez postas, não podem ser desconsideradas para que se alcance diretamente a justificação da regra como fundamento para a aplicação naquele caso concreto.

Todas as regras são caracterizadas por serem generalizações que, por conta disso, podem não estar adequada a todos os casos em que devam ser aplicadas. Diante disso, podem surgir hipóteses em que o caso concreto está abarcado pelo conteúdo da regra, mas se encontra totalmente divergente do escopo da mesma, como a vedação genérica de ingresso de animais, frente ao caso de um deficiente visual na companhia de um cão-guia - sendo tratados tais casos como hipóteses de sobreinclusão (*overinclusiveness*)⁷¹. Nessa hipótese, um restaurante poderia vedar a entrada de animais como forma de preservar a paz no recinto, justificação esta que não estaria em conflito com a hipótese de cão-guia, animal altamente adestrado, que não faria qualquer tipo de balburdia no local.

Por outro lado, há situações que a generalização buscada pela lei não atingiu, mas que fosse feita uma aplicação direta da sua justificação, tal caso seria abrangido, como a vedação ao ingresso de veículos com rodas em um parque (para

⁶⁹ ARISTÓTELES. *The Nicomachean Ethics*, trad. F.H. Peters, M.A. 5. ed. London: Kegan Paul, Trench, Trubner & Co., 1893, p.118. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/Aristotle_Ethics.pdf>. Acesso em: 02/10/2017

⁷⁰ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*, p.21-22.

⁷¹ Cf. SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer*. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p.26-27.

preservar o gramado), cuja instanciação não abarca, por exemplo, um arado puxado por cavalos – esses casos são chamados de subinclusivos (*underinclusiveness*)⁷². Nesse segundo caso, apesar do arado não ser um veículo, ele seria diretamente contrário à justificação da regra, mesmo que o conteúdo canônico desta não o vedasse.

Como se verá com mais detalhe adiante, o papel das regras nesses casos de conflito das razões subjacentes com a solução a ser dada para o caso concreto será diretamente influenciada pelo *modelo de decisão* suportado pelo ordenamento jurídico.

O ponto que é preciso frisar que é que a proeminência de regras no sistema constitucional tributário evidencia uma preponderância da segurança jurídica e da rigidez sobre a flexibilidade – *há uma relação direta entre o proxy formal que se propõe para a interpretação e aplicação do Direito Tributário e a realização da segurança jurídica do contribuinte*.

Todavia, a certeza e a estabilidade inerentes ao sistema tributário, enquanto bases de uma *confiabilidade funcional*, estão essencialmente ligados à confiança dos sujeitos na *normalidade do sistema*, isto é, na capacidade do sistema de atender a relações e expectativas de direitos e obrigações construídas à luz de regras existentes e alinhadas com as justificativas normais delas. Nesse sentido, precisamente aduz Heleno Torres:

Entretanto, essa confiabilidade sistêmica depende de um estado de “normalidade” na concretização da Constituição, entendido como estabilidade de expectativas sobre a atuação do plexo de competências com preservação dos direitos e liberdades fundamentais, segundo critérios de proporcionalidade, quanto à relação entre meios e fins, e observadas as garantias constitucionais⁷³.

Como se vê, a segurança jurídica que deve decorrer das generalizações estabelecidas pelas regras está condicionada ao estado de *normalidade*, com a consolidação de expectativas juridicamente tuteláveis frente a uma relação entre meios (regras) e fins (justificações).

Todavia, na prática, Gilberto Bercovici aponta a existência de um “*estado de exceção permanente*” no Brasil⁷⁴, no qual os direitos e garantias são constantemente sujeitos a exceções e a regimes específicos – sob as razões mais diversas. Em campos onde a segurança jurídica adquire uma relevância especial, a noção de exceção possui um

⁷² Idem, *ibidem*, p. 27.

⁷³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p.23.

⁷⁴ Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e estado de exceção permanente: atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro: Azougue, 2004.

cabimento bastante restrito, cabendo ao jurista compreender que a certeza e a previsibilidade andam em uma sutil concessão aos regimes excepcionais, para a manutenção da coerência do sistema como um todo, mas sem perder de vista a relevância que a força normativa das regras tem para dentro do ordenamento jurídico tributário.

Até agora, se falou da capacidade da regra de escolher determinadas características fáticas e transformá-las nos elementos definitórios de uma classe que estará sujeita a determinada solução jurídica. Cabe agora, em seguida, falar do anverso desse fenômeno: os casos que, possuindo todos os elementos definitórios, não deverão estar sujeitos à consequência prevista pela regra – as *exceções*.

I.5 As Exceções no Direito

O estudo da derrotabilidade de regras jurídicas está inserido em um campo mais amplo, apresentando-se como uma dimensão específica do fenômeno das *exceções no Direito*.

Sob a perspectiva de seu significado e os usos da expressão, o termo abarca diversas acepções, como se pode verificar em consulta ao Dicionário Caldas Aulete, reproduzidas abaixo:

EXCEÇÃO, s.f. ação de excetuar: Fazer uma *exceção*. Limitação, restrição de regra, de lei, de princípio ou ordem: É uma *exceção* da regra; não há regra sem *exceção*. A coisa excetuada; o que não está sujeito à regra: Isto é uma *exceção*. (Gram.) Palavra ou construção cuja formação se afasta da regra geral. (Fig.) Pessoa cujo modo de pensar ou de proceder se afasta do usual ou vulgar: Ele é uma *exceção*. (Jur.) Alegação jurídica com que o réu pretende baldar a ação intentada (...) ⁷⁵ [grifos no original]

Como se vê, a expressão remete sempre a uma situação ou objeto incompatível com determinada “regra”, seja ela uma regra convencional (decorrente de práticas sociais), costumeira (decorrente de práticas reiteradas), ou uma regra pessoal (no exercício de autodeterminação e preferências). Mais ainda, se verifica um sentido especificamente jurídico para o termo, no sentido de defesa indireta, exercida processualmente, para arguir determinados vícios do juízo ao qual foi distribuído o processo da parte.

⁷⁵DICIONÁRIO CALDAS AULETE, V.II, 3ªed. Rio de Janeiro: Ed. Delta, p.1497.

Todavia, tal sentido atribuído a ele no âmbito jurídico é demasiadamente restrito em relação àquele que lhe é atribuído em suas raízes latinas. Derivado do latim *exceptio*, abrangia não apenas as limitações e restrições às regras, como também qualquer espécie de defesa apresentada perante um juiz ou tribunal, contra a pretensão jurídica de outrem.

Considerado em seu sentido amplo de defesa, pode-se entrever um horizonte comum para sua diversidade semântica, a partir do momento que se constata que, muitas vezes, a defesa contra um pleito é justamente a alegação de que a regra que se pretende aplicar está sujeita a uma exceção, que abrangeria o pretense destinatário da norma que se quer ver aplicada.

Todavia, o estudo das exceções às quais se sujeitam as regras jurídicas é um tema sobremaneira menosprezado pela doutrina brasileira, que em larga medida se compromete apenas com o estudo da aplicação do Direito aos *casos normais* ou com as situações de *lacunas normativas*.

Essa preferência não é sem motivo, conforme precisa crítica de Eros Grau, mas é fruto de escolas jurídicas construídas sobre as bases neokantianas e da racionalidade desenvolvida no século XVIII, em especial pela influência da “Teoria Pura do Direito” de Hans Kelsen⁷⁶, cuja preocupação maior era apontar os sentidos normativos possíveis para a lei, colocando-os dentro de uma “moldura”, e prescrever, para os casos não abrangidos por ela, a *tese da discricionariedade*, que autorizaria o julgador a decidir conforme sua vontade, criando regra nova para o caso concreto posto⁷⁷.

Para uma teoria do direito que se ocupa essencialmente com a regularidade e com as questões cotidianas, apenas os casos “habituais” são imediatamente cognoscíveis, carecendo de instrumentos para lidar com a excepcionalidade, restando tratá-la como uma “perturbação”⁷⁸.

Assim, preocupou-se a doutrina brasileira basicamente com duas situações básicas: i) o caso está abrangido pela semântica de determinada regra, desafiando a sua

⁷⁶ “La actual teoría del Estado nos ofrece el interesante espectáculo de las dos tendencias frente a frente, el descuido racionalista y el interés por el caso de necesidad, nacido este último de ideas esencialmente contrarias. Se comprende que un neokantiano como Kelsen no acierte a dar cabida en su sistema al estado excepcional. Pero los racionalistas no deberían perder de vista que el mismo orden jurídico puede prever el caso excepcional y “suspenderse a sí mismo”.” (SCHMITT, Carl. *Teología Política*. Madri: Editorial Trotta, 2009, p.19)

⁷⁷ “É realmente curioso que o tema da exceção não tenha exercido fascínio sobre os nossos juristas, o que há de ser atribuído ao prestígio que assumiu entre nós, desde o século passado, o pensamento kelseniano.” (GRAU, Eros. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, 7ªed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.328).

⁷⁸ SCHMITT, Carl. *Teología Política*, p.17.

subsunção ou, quando muito, a discussão acerca dos critérios de opção dos sentidos possíveis, ou ii) o caso não está abrangido pela “moldura da regra”, e estaria configurada uma situação de lacuna, com o conseqüente debate sobre como se deve colmatá-la.

A despeito disso, a questão da exceção já ocupa a preocupação de teóricos do Direito e do Estado há muito tempo, com especial destaque a ser dado à obra de Carl Schmitt, em especial às suas reflexões sobre a relação entre soberania e “estado de exceção”⁷⁹.

Explica o autor que toda norma geral requer que as relações vitais às quais ela deve ser aplicada efetivamente, submetendo-as às suas prescrições, tenham uma configuração *normal*. O *excepcional*, ao contrário, é o que escapa à determinação geral, mas, ao mesmo tempo, põe a descoberto um elemento especificamente jurídico, que é a decisão – que deve ser orientada pela necessidade de criar uma situação dentro da qual possam ter validade os preceitos jurídicos⁸⁰.

Como coloca Goffredo Telles Júnior, o *normal* nada mais é que a qualidade do procedimento ou estado não contrário às concepções dominantes, que se ajuste a padrões éticos e modelos assentados, ou com persuasões da ciência sobre os movimentos e os modos das coisas no mundo físico, opondo-se ao *anormal*, que é aquilo incompatível com o padrão e modelos de comportamentos⁸¹.

Assim, prossegue o autor, as concepções de *normalidade* e *anormalidade* serão decorrências de um “sistema harmônico de convicções fundamentais” ou um sistema de referência, cuja defesa é feita por uma aparelhagem especializada de regras jurídicas cujo funcionamento é garantido pelo Estado⁸².

A normalidade fática não é um elemento contingente na prática jurídica, mas *uma das condições de sua validade imanente*⁸³, e a exceção vem perturbar a ordem e a unidade racional que essa homogeneidade de casos deveria garantir – pelo menos sob o influxo do pensamento liberal. Ou como precisamente colocado por Eros Grau, “as normas só valem para as situações normais; a normalidade da situação que pressupõem é um elemento básico de seu ‘valer’”⁸⁴.

⁷⁹ Por “estado de exceção” o autor deixa claro que não está referindo a um estado de sítio ou coisa similar, mas a uma categoria geral da Teoria do Estado. SCHMITT, Carl. Ob.cit., *passim*.

⁸⁰ SCHMITT, Carl. *Teología Política*, p. 18.

⁸¹ TELLES JÚNIOR, Goffredo. *O Direito Quântico*, 8ªed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 206.

⁸² Idem, *ibidem*, p.211.

⁸³ SCHMITT, Carl. *Teología Política*, p.18.

⁸⁴ GRAU, Eros. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, p.329.

A generalidade das leis é absolutamente natural no processo legislativo, como já observado por Platão, ao retratar o diálogo entre Sócrates e um estrangeiro, em “O Político”, assim afirmando este último o seguinte:

A eles, não parece necessário considerar os pormenores dos casos individuais, formulando, para cada pessoa, prescrições especiais; ao contrário, *acreditam que é necessário ver as coisas de um modo geral, estabelecendo, para a maioria dos casos e das pessoas, preceitos que sejam úteis para o corpo em geral.*⁸⁵ (grifo nosso)

Na passagem, discorrem sobre a prescrição de treinamento aos atletas gregos, traçando uma analogia com a atividade legislativa, para afirmar que o treinador/legislador deve buscar estabelecer treinamentos/regras que atendam à generalidade e normalidade dos casos que deverão abranger em seu âmbito de incidência.

Enquanto a regra se baseia em uma razão geral, a exceção se estriba em razões particulares, relativas a um caso específico⁸⁶, para determinar a prescrição mais apropriada àquela situação analisada.

A exceção, diz Grau, é “o caso que não cabe no âmbito da normalidade abrangido pela norma geral”⁸⁷ – ora, fosse o legislador descer à minúcia de, através de uma atividade exaustiva, regular todas as situações individuais presentes, e, em um afã especulativo, antever circunstâncias futuras relevantes, seria necessário um corpo legislativo que ultrapassaria, em membros, a quantidade de destinatários das normas jurídicas.

Muitas vezes o próprio legislador acha por bem especificar as exceções, mas em inúmeros outros casos, não, o que em nada afeta a sua natureza. A exceção, por definição, não cabe integralmente no discurso do legislador, e qualquer tentativa de enumerá-los e explicitá-los estará, fatalmente, fadado ao fracasso – por isso afirma Grau que “a exceção está no direito, ainda que não se a encontre nos textos normativos de direito positivo”⁸⁸.

Hart também percebera a importância do estudo das exceções, sustentando a possibilidade constante de existência de condições negativas de aplicação de uma regra que

⁸⁵ PLATÃO. *O Político*, trad. José Cavalcante de Souza, Jorge Paleikat e João Cruz Costa, 5ªed. São Paulo: Nova Cultural, 1991, p. 58.

⁸⁶ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.225.

⁸⁷ GRAU, Eros. Ob.Cit., p.328.

⁸⁸ GRAU, Eros. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, p.329.

possam afastar a pretensão de validade de um contrato, mesmo quando todas as condições positivas que normalmente o qualificariam como tal estejam presentes⁸⁹. Nesse contexto, o autor cunha a expressão “derrotável” (*defeasible*) para referir a um contrato sujeito a indetermináveis condições que afastem a sua validade.

Se Schmitt contrapõe a soberania ao “Estado de exceção”, aqui se pode contrapor a autoridade do Direito à complexidade dos casos que ele é chamado a regular, ou, também, entre as regras e suas exceções.

A existência de exceções é condição necessária da manutenção de um sistema jurídico – exerce uma imprescindível *função de preservação* – ao permitir a flexibilização deste diante da multiplicidade de situações fáticas que é chamado a abarcar. Nesse sentido, sustenta Eros Grau:

Para que possa funcionar adequadamente, o sistema jurídico há de, inicialmente, manter em equilíbrio as duas forças que, como indica Paolo Grossi, em direções opostas percorrem o direito – uma tendente à rigidez, outra à elasticidade -, balanceando as duas exigências fundamentais que nele se manifestam: a da (i) certeza e liberdade individual garantidas pela lei no sistema do direito burguês e (ii) a da sua contínua adequação ao devir social, garantida pela interpretação.⁹⁰

O autor mencionado defende que a ordem jurídica é um nível de uma estrutura mais ampla, moldada pelo modo de produção prevalecente em uma determinada sociedade, espacial e temporalmente delimitada, que configurará sua infraestrutura. Assim, o *dever-ser* é um reflexo do plano do *ser*, isto é, o Direito é uma decorrência do modo de produção capitalista e tem um papel de mediação necessária das relações que lhe são próprias – disciplinando os mercados, a fluência da circulação mercantil, e domesticando os determinismos econômicos⁹¹.

Desse modo, o capitalismo seria responsável por gerar situações de *transgressão*, operadas no plano do *ser*, mas que devem ser referendadas pelo *dever-ser*, para que o sistema jurídico volte a funcionar em plena harmonia com a infraestrutura em que se insere. Isso se daria quando certas situações concretas se sujeitam ao tratamento jurídico do Direito posto incompatível com o desenvolvimento capitalista e do mercado⁹².

⁸⁹ HART, H.L.A. The Ascription of Responsibility and Rights. In: *Proceedings of the Aristotelian Society*. Vol. 49 (1948 - 1949), p. 174-175.

⁹⁰ GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*, 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.122.

⁹¹ GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos juízes*, p.122.

⁹² Idem, *ibidem*, p.123.

Naturalmente, o parâmetro de uma infraestrutura capitalista em relação ao Direito posto para a caracterização das *transgressões* decorre de uma opção científica e metodológica do autor citado, sendo apenas uma das explicações possíveis. Ora, pode-se recorrer a uma caracterização a partir de outros parâmetros externos, como axiológicos ou morais, como também a parâmetros internos ao sistema jurídico, como os princípios – a isso se irá retornar oportunamente, quando a justificação da derrota de regras tributárias for abordada⁹³.

A ideia de um parâmetro que fique além da própria elaboração da regra e lhe sirva de restrição diante de certos casos foi mencionado por Juliano, ao afirmar “*In his quoe contra rationem juris constituta sunt, non possumus sequi regulam juris*”⁹⁴, distinguindo entre o conteúdo da regra geral e uma “razão do Direito” (*rationem juris*) que, por sua vez, pode ser reconduzida a diversas coisas distintas - vontade do legislador, *ratio legis*, valores implícitos, princípios - a depender da orientação teórica adotada.

O que precisa ficar claro é que eventualmente a complexidade do mundo vai de encontro à simplificação promovida pelas regras, gerando resultados que contrariam um determinado parâmetro que se integra à ordem jurídica ou a contém⁹⁵, e a partir daí se faz necessário um tratamento específico a determinados casos, através da criação de exceções normativas. Trata-se, pois, de uma técnica de conformação da lei ao Direito.

Conforme lição de Roger Pallard, toda regra jurídica, em qualquer ramo do Direito que pertença, está sempre suscetível a comportar, em certos casos particulares, problemas tais que justifiquem a imputação de uma exceção. Para explicar essa suscetibilidade, cria a figura da “*exception de nécessité*” (exceção de necessidade, em tradução literal)⁹⁶. Apesar do autor se utilizar a expressão “*nécessité*”, usualmente relacionada à figura jurídica do “estado de necessidade”, comum às discussões de responsabilidade civil e criminal, aqui o termo é tomado em um sentido mais amplo, como *justificação fática* para a criação de uma exceção a uma regra obrigatória.

⁹³ Pode-se adiantar que neste trabalho se buscará restringir a derrota das regras tributárias a parâmetros normativos, axiológicos ou finalísticos dotados de autoridade – o tema será retomado no Capítulo IV.

⁹⁴ No tocante ao que é estabelecido contra a razão do direito, aplicar não podemos a regra geral. (**Digesto**, livro 1º, título 3º, fragmento 15).

⁹⁵ Essa questão fora precisamente percebida pelo gênio de Carlos Maximiliano, como se percebe do trecho: “As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente. Os contemporâneos preferem encontrar o fundamento desse preceito no fato de se acharem preponderantemente do lado do princípio *geral* as forças sociais que influem na aplicação de toda regra positiva, como sejam os fatores sociológicos, a *Werturteil* dos tudescos, e outras.” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p.227)

⁹⁶ PALLARD, Roger. L'Exception de nécessité en droit civil. In: *Revue internationale de droit comparé*. Vol. 2 N°1, Janvier-mars 1950. p. 223-225.

Frise-se, inclusive, que o uso dessa expressão para referir ao conjunto de condições fáticas que justificam uma exceção jurídica à regra *prima facie* aplicável não é recente. Paulo, o jurisconsulto romano, já afirmava “*quo propter necessitatem recepta sunt, non debent in argumentum trahi*”⁹⁷, para afirmar que determina situação ou contexto específico relacionado ao caso justificaria que este recebesse tratamento diverso de outro semelhante, considerando-se os parâmetros de semelhança gerais, eleitos pelo legislador ao criar a regra.

Prossegue Pallard apontando duas características inerentes à “*nécessité*” apta a justificar uma exceção: a primeira é sua *indeterminação*, variando em relação a cada regra existente e ao campo de casos que pretende abarcar⁹⁸, e a outra é seu *caráter teleológico*, isto é, a sua ligação a uma finalidade⁹⁹. A sua indeterminação e o seu caráter finalístico¹⁰⁰ são imprescindíveis à função de *corretivo geral* das regras do Direito.

A criação da exceção não é feita para gerar um estado de *anomia*, mas para viabilizar uma *decisão coerente* – seja com a ordem jurídica, seja com a ordem social, moral ou outro parâmetro que se utilize para caracterizar a transgressão -, como bem acentuado abaixo:

A situação de exceção, embora não prevista pelo direito positivo (= pelas normas), há de ser decidida em coerência com a ordem concreta da qual a Constituição é a representação mais elevada no plano do direito posto. Esta ordem concreta é anterior ao *direito posto* pelo Estado. Arranca de um *direito pressuposto* e expressa a visibilidade de um *nomos*.¹⁰¹

No trecho, Grau deixa transparecer que a objetivação do fenômeno jurídico emana de uma ordem concreta culturalmente estabelecida, tendo na emanação da regra um de seus extremos de objetivação, cabendo ao Judiciário regular essas *situações de exceção*,

⁹⁷ O que é admitido sob o império da necessidade, não deve estender-se aos casos semelhantes. (**Digesto**, Livro 50, Título 17, Fragmento 162).

⁹⁸ Carl Schmitt é preciso em descrever os limites (ou a ausência deles) da indeterminação: “*Ni se puede señalar con claridad cuándo un caso es de necesidad, ni cabe tampoco prevenir rigurosamente lo que en tal sazón conviene si el caso de necesidad es realmente extremo y se aspira a dominar la situación. El supuesto y el contenido de la competencia son entonces necesariamente ilimitados. No se trata, por consiguiente, de una competencia en el sentido que el término tiene dentro del sistema del Estado de derecho.*” (SCHMITT, Carl. **Teología Política**, p.14)

⁹⁹ PALLARD, Roger. Ob.Cit., p. 224

¹⁰⁰ As finalidades a que deve remeter a “*nécessité*” não são absolutas, devendo ser buscadas no próprio Direito ou na ordem social concreta em que ele se insere.

¹⁰¹ GRAU, Eros. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**, p.330.

conformando as transgressões à ordem jurídica, excluindo a aplicação da norma que em estado de normalidade incidiria sobre a exceção, para incluí-la no Direito¹⁰².

Assim, existem parâmetros específicos que deverão ser analisados para a verificação do cabimento ou não da exceção em regras tributárias, que é parte do escopo desta tese.

Talvez o maior exemplo recente de situação de exceção foi o chamado “processo de Nuremberg” que, partindo da ideia de que os crimes gravíssimos praticados pelos dirigentes alemães durante a 2ª Guerra Mundial não poderiam ficar sem uma punição, criou uma exceção às regras do *nullum crimen sine lege* e do juiz natural (a vedação a *tribunais de exceção* instaurados posteriormente à realização do crime, para julgá-lo) para viabilizar o julgamento dos culpados, com a finalidade de afirmar a existência de um princípio geral de respeito à dignidade da pessoa humana¹⁰³. A importância desse evento se dá especialmente pelas regras excepcionadas, que constituíam verdadeiros pilares do direito processual e do direito penal, o que não evitou que, pela gravidade do caso concreto, fossem afastados.

O reconhecimento de uma exceção à hipótese de incidência de determinada regra jurídica implica, em termos lógicos, na negativa da *lei do reforço do antecedente*, que prescreve que, mantida a validade de uma inferência entre antecedente e consequente na norma, o acréscimo de novas premissas naquele não afeta as consequências imputadas neste. Tal abordagem, entretanto, será aprofundada ao analisar propriamente as lógicas adequadas à formalização do fenômeno da derrotabilidade normativa.

Importa aqui, sim, reconhecer que o condicional que liga a hipótese à consequência de qualquer regra é um condicional derrotável¹⁰⁴, ou seja, pode ter sua força inferencial esvaziada caso uma das circunstâncias compreendidas como exceção esteja presente – sem que, entretanto, a regra original seja modificada.

Uma distinção relevante para a compreensão das exceções é aquela traçada pro MacCormick entre as exceções implícitas e explícitas¹⁰⁵, construída a partir da

¹⁰² GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos juízes*, p.125.

¹⁰³ PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica – Nova Retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p.102-103.

¹⁰⁴ Hugo Zuleta aponta duas consequências para a concepção de normas jurídicas que utilizam condicionais derrotáveis: i) haveria uma indeterminação do Direito, ainda que fixado o sentido das formulações normativas, pela possibilidade de expansão dos elementos da hipótese fática; e ii) necessidade de renúncia à concepção dedutivista das decisões judiciais, pois esses condicionais são permitidos a justificação através de um raciocínio dedutivo, por não validarem a lei do reforço do antecedente (ZULETA, Hugo R. *Normas y Justificación – Una investigación lógica*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p.135).

¹⁰⁵ A distinção proposta por MacCormick é composta por duas denominações dotadas de relativo grau de imprecisão, haja vista que se relacionam à concepção daquele autor de sentido *prima facie* das formulações

premissa de que as condições presentes em uma regra tidas como suficientes para estabelecer um caso concreto de instanciação daquela norma são nada mais que aquelas “ordinariamente necessários e presumivelmente suficientes” (sentido *prima facie*) para a implicação da consequência legal relevante¹⁰⁶.

Diante disso, *exceções expressas* seriam aquelas veiculadas por formulações legais existentes, determinando que mesmo estando presentes todos os requisitos da regra excepcionada, a constatação da condição negativa implicará a não ocorrência de sua consequência. Frise-se, todavia, que o mesmo procedimento de verificação de uma instanciação utilizado para a regra excepcionada, vale também para a regra que veicula a exceção – gozará da mesma generalidade que a formulação da hipótese que pretende tolher.

Um exemplo disso pode ser colhido no artigo 130 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, *salvo quando conste do título a prova de sua quitação*. (grifo nosso)

O dispositivo deixa claro que a regra de responsabilidade tributária por sucessão dos adquirentes de bens imóveis ou móveis é excepcionada quando no momento da realização do negócio conste, conjuntamente ao título que lhe dá forma, prova da quitação dos tributos, prestigiando a previsibilidade e a boa-fé o adquirente.

Outras modalidades de exceção explícita, muito comuns no direito tributário, são as *cláusulas de remissão* e *cláusulas de abertura à exceção*¹⁰⁷, permitindo que outro dispositivo venha a trazer as hipóteses que fogem à regra geral. Este último caso se dá, mais das vezes, pela aposição da expressão “*salvo disposição de lei em contrário*” no texto do dispositivo, enquanto o primeiro, menos comum, opera-se pela remissão a

legais (a presença de condições ordinariamente necessárias e presumivelmente suficientes). Ao tratar dos “casos claros ou fáceis”, pretende-se deixar mais clara a concepção de sentido *prima facie* ou de instanciação indisputável adotada neste trabalho, que servirá, posteriormente, como base da classificação das exceções entre implícitas e explícitas.

¹⁰⁶ MACCORMICK, Neil. Defeasibility in Law and Logic. In: Z. Bánkowski, I. White, e U. Hahn (eds), *Informatics and the Foundations of Legal Reasoning*. Dordrecht: Kluwer, 99-117 (99.)

¹⁰⁷ 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, p.206-208.

determinada fonte normativa que deverá trazer os casos excepcionais, a exemplo do artigo 195, §12 da Constituição:

Art. 195. (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Neste caso, a Constituição prevê como regra o regime cumulativo, mas facultando à lei estabelecer o conjunto de atividades que escapará à regra geral, se sujeitando ao regime não cumulativo e suas regras próprias.

Por outro lado, as chamadas *exceções implícitas* são aquelas que derivam do caráter presumido das condições suficientes, como apontado por MacCormick, haja vista que a formulação da hipótese, pela sua generalidade, acaba por omitir referência a alguns elementos ou circunstâncias que se apresentam como juridicamente relevantes – não sob a perspectiva da lei, mas sim do Direito – frente a um determinado caso particular¹⁰⁸.

Um ponto que suscita o confronto entre as duas espécies de exceção é a chamada *tese da incorporação*, que entende ser possível delimitar tanto o conjunto de condições necessárias e suficientes (pelo menos na ausência de alguma defesa), como as várias exceções que podem ser opostas, em uma só formulação normativa. No sentido oposto, a *tese de irreduzibilidade* sustenta a impossibilidade de reduzir as possíveis circunstâncias aptas a derrotar uma regra a um rol determinado de condições necessárias e suficientes da instanciação de uma regra no caso concreto¹⁰⁹.

Parece ser a tese da incorporação mais adequada às exceções explícitas, que podem ser pelo menos *prima facie* determinadas e delimitadas, ao passo que à irreduzibilidade se sujeitam as exceções implícitas, pela impossibilidade do intérprete de determinar *a priori* todas as circunstâncias que serão relevantes para o caso concreto.

Tal separação, longe de ser um aspecto meramente terminológico ou de representação, tem íntima relação com a adjudicação da regra ao caso concreto, mais especificamente com o ônus argumentativo envolvida na invocação de cada uma dessas exceções. Se em relação àquela explicitada por outra regra do ordenamento basta a sua alegação (e prova), as implícitas envolvem um raciocínio muito mais sofisticado,

¹⁰⁸ MACCORMICK, Neil. *Defeasibility in Law and Logic*, p. 103.

¹⁰⁹ D'ALMEIDA, Luís Duarte. *Allowing for Exceptions – A Theory of Defences and Defeasibility in Law*. Oxford: Oxford University Press, 2015. P.20-22.

envolvendo a demonstração de que aquela circunstância, que se pretende que seja condição negativa, atende aos parâmetros adequados de justificação¹¹⁰.

Por fim, um apuro lógico é necessário para uma compreensão mais apurada do fenômeno das exceções no Direito.

A estrutura básica de uma regra jurídica é composta por uma hipótese e por uma consequência, ligadas por um vínculo inferencial. A hipótese – que interessa aqui – é composta por um conjunto de condições positivas de ocorrência necessária, e condições negativas explícitas de inoção necessária, cujo conjunto, se atendido, é suficiente para que a consequência se verifique e se possa aplicar a regra ao caso concreto.

Portanto, pode-se falar (pelo menos didaticamente) na existência de um processo de *interpretação* da regra geral, para identificação, em um nível abstrato, das condições negativas e positivas de sua hipótese, e também a o momento de *aplicação* dessa regra, no que se verificará se a descrição da hipótese é adequada ao caso concreto, para fins de implicação das consequências jurídicas igualmente prescritas na regra.

Para descrever essa incidência da regra, calha a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada (...).¹¹¹

Apesar da descrição acima não aprofundar aspectos essenciais do fenômeno da aplicação do Direito, como a própria determinação dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata, a definição traz muito claramente o grau de relação que deve existir

¹¹⁰ Tal discussão tem muita relação com a chamada “derrotabilidade processual”, que diz respeito à sucessão de pleito e defesa no âmbito de um processo, e de como se distribui o ônus probatório nesse processo dialético de construção e reconstrução da hipótese de incidência da regra. O tema será retomado adiante, ao se tratar das espécies de derrotabilidade.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.31.

entre essa descrição da hipótese de incidência e o suposto fático: é preciso que o fato se enquadre na descrição normativa para se tornar fato jurídico¹¹².

Ocorre que essa descrição é feita tendo em vista exclusivamente as circunstâncias que descrevem positivamente essa hipótese. Por vezes o fato, sob o qual se pretende que incida a regra, possui todos esses elementos mencionados, mas também alguns outros qualificados normativamente como exceções.

A presença de uma exceção é absolutamente *impeditiva* da operação de subsunção – exclui-se o caso concreto da hipótese geral, impedindo que tais fatos¹¹³ reais (ocorrências fenomênicas) se tornem *atos jurídicos*. Portanto, em nunca se juridicizando a ocorrência concreta, não há que se falar em subsunção nem em implicação jurídica, e nem muito menos em incidência jurídica.

É dizer, a presença de uma exceção afasta a possibilidade da incidência da norma geral e abstrata a um caso concreto. A partir desse raciocínio Grau traça uma relevante relação, ao afirmar que “a normalidade da situação que pressupõem é um elemento básico do seu *valer*”¹¹⁴, de modo que a anormalidade que encerra a exceção acaba por tolher a aplicação da regra aos casos que ela abrange.

Diante disso, pode-se afirmar que o reconhecimento de exceções é o ápice da individualização dentro de um contexto de generalidade dos textos legais, se prestando a transgredi-los – não no sentido de negá-los, mas no sentido de *suprassunção* do texto, tomando-o como padrão, mas adequando-o à realidade e ao caso concreto¹¹⁵.

Essa tensão inescapável na prática jurídica foi muito bem enfatizada por Goffredo Telles Júnior:

A força é sempre (ou quase sempre) colocada a serviço dessa aparelhagem e, portanto, a serviço do sistema de convicções tido como dominante. O poder das próprias convicções não é, em regra, capaz de salvaguardar, por si só, o sistema dominante. Pois, todo sistema dominante está continuamente ameaçado pela pressão dos interesses não atendidos e, também, de sempre renovados ideais de equidade e perfeição. A força, portanto, é o único recurso capaz de assegurar sua permanência.¹¹⁶

¹¹² Como pontuado por Pontes de Miranda: “Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que as regras jurídicas – isto é, normas abstratas – *incidam* sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os jurídicos. Algo como a prancha da máquina de impressão, incidindo sobre fatos que se passam no mundo, posto que aí os classifique segundo discriminações conceptuais” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – Parte Geral*, 3ªed., t.I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p.6)

¹¹³ GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos juízes*, p. 128.

¹¹⁴ GRAU, Eros. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, p.329.

¹¹⁵ GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos juízes*, p. 137.

¹¹⁶ TELLES JUNIOR, Goffredo. Ob. Cit., p. 211-212.

À autoridade do Direito se contrapõem a *força normativa dos fatos* (*die normative Kraft des Faktischen*) e a busca de uma tutela jurídica adequada às particularidades de determinado caso, em um constante e natural conflito cujo tom é dado pelas concepções da teoria da decisão predominante no sistema jurídico.

Essa adequação do texto aos casos, essa *transgressão*, garante a conservação dos próprios, caso contrário o cerne da atividade jurídica seria um eterno promulgar de novas leis, substitutivas das anteriores à medida que a realidade fosse lhe impondo a revogação. É assim que, no provérbio universal, o vento não parte o galho que se dobra, da mesma forma que a realidade não repele a regra que se encontra aberta a exceções.

A compreensão do regime jurídico e da importância social das exceções existentes, e por ventura criadas, no processo de aplicação do Direito é a base da derrotabilidade das regras, que nada mais é que a aptidão da regra a receber exceções no momento de sua aplicação ao caso concreto, sendo o seu estudo um desenvolvimento da metódica de justificação desse fenômeno.

Ao fim deste primeiro capítulo, foi possível expor o papel da autoridade na resolução de controvérsias jurídicas e o papel essencial que as regras possuem nessa finalidade peculiar do Direito. Aprofundando o estudo das regras jurídicas, espécie normativa de maior relevância para este trabalho, verificou-se que a mesma é construída sobre generalizações que buscam atingir determinadas finalidades eleitas pelo legislador, mas que sob certas circunstâncias comportam exceções que rompem com sua dinâmica “normal”.

Além disso, apresentou-se subsídios para a adoção de um *proxy* formal para a interpretação e aplicação do Direito Tributário, tomando como base os dispositivos constitucionais e a analiticidade com a qual a matéria foi tratada na Carta Magna, que geram reflexos normativos sobre este subsistema constitucional.

Diante desse panorama inicial, cabe agora adentra propriamente no complexo tema da derrotabilidade, primeiramente sob uma perspectiva mais geral, e posteriormente com vistas específicas ao seu papel no Direito.

CAPÍTULO II: A DERROTABILIDADE NO DIREITO E NA LÓGICA

But the law is always striving to make one;-like an obstinate and ignorant tyrant, who will not allow anything to be done contrary to his appointment, or any question to be asked-not even in sudden changes of circumstances, when something happens to be better than what he commanded for some one.

Platão

II.1 Delineamentos introdutórios

Inicia-se esse capítulo com um exemplo singelo¹¹⁷: o sujeito “A” se encontra perante um juiz para responder à denúncia de ter cometido o homicídio de “B”. A primeira opção de defesa seria negar a própria acusação – “*eu não fiz!*” -, mas isso de nada adiantaria diante de provas cabais da autoria do crime. Sucessivamente, deveria o réu conceder quanto à autoria, mas sustentando que se tratava de legítima defesa – “*Fiz, mas em legítima defesa!*” -, mas, novamente, as provas indicaram de forma inequívoca que a vítima não tinha qualquer intenção de causar dano ao autor do crime. Em seguida, alegaria desavença pretérita com a vítima, buscando justificar alguma excludente de culpabilidade, e assim em diante, no exercício de seu direito à ampla defesa. Um embate de imputações e exceções.

De modo geral, reconhece-se que aqueles que tenham descumprido proibições jurídicas devem receber a sanção adequada, mas, ao mesmo tempo, cada um dos infratores considera que seu caso possui determinada peculiaridade que justifique a não aplicação da regra a ele, por qualquer fundamento que seja. Do mesmo jeito, reconhece-se que aquele que realize a conduta descrita na hipótese de uma regra jurídica deverá *inexoravelmente* integrar a relação jurídica prescrita por esta regra, seja ela obrigatória, proibitiva ou permissiva.

Essa visão decorre, em regra, de uma aproximação realizada – com especial destaque na obra de Hans Kelsen – entre “*leis naturais*” e “*leis jurídicas*”, para apontar a

¹¹⁷ Exemplo análogo ao exposto por D’ALMEIDA, Luís Duarte. *Allowing for Exceptions – A Theory of Defences and Defeasibility in Law*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p.14.

imposição de um determinismo artificial estabelecido por esta. No Direito Tributário Brasileiro, essa visão foi francamente disseminada pela obra de Alfredo Augusto Becker – cuja teoria foi declaradamente construída sobre bases kelsenianas – ao aduzir:

Quando a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixa de ser hipótese), então, imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) *incide* a regra jurídica.

Entretanto, a hipótese de incidência somente se realiza quando se realizaram (aconteceram e, pois, existem) *todos* os elementos que a compõem. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica. Porém, realizando-se este último elemento, *a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível.*¹¹⁸ [grifos nossos]

Do trecho mencionado, depreende-se a *infalibilidade da incidência*, uma vez que todas as condições positivas estabelecidas por uma hipótese de incidência estejam presentes – a incidência se daria como um *raio*, dizia Becker, a partir do momento que as condições estivessem presentes.

Por outro lado, voltando os olhos ao exemplo inaugural, fica evidente que esse determinismo não é tão imediato, tampouco tão infalível como pretendeu a doutrina. O que há - isso sim - é um complexo de condições – tanto positivas como negativas – que influenciam a incidência de uma regra jurídica.

Pode-se dizer que 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. Poder-se-ia dizer que elas estão abertas a exceções que não podem ser listadas *ex ante*, de modo que somente estabeleceriam obrigações *prima facie*, e não conclusivas (*all-things-considered*). Por outro lado, isso implica dizer que as inferências construídas dentro do âmbito jurídico não são puramente dedutíveis, mas sim retratáveis ou ampliáveis, podendo ser *derrotadas* nos casos em que fortes argumentos assim determinem¹¹⁹.

Tal ideia vai, ao menos em uma análise superficial, de encontro à generalidade e rigidez típicas das regras jurídicas¹²⁰, impondo-lhes uma flexibilidade

¹¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ªed. São Paulo: Noeses, 2007, p.326.

¹¹⁹ BELTRÁN, J.F.; 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, p.11.

¹²⁰ Nesse sentido, por todos, SCHAUER, Frederick. *Formalism*. The Yale Law Journal, Vol. 97, N. 4 (Mar., 1988). P.535: “(...) it is exactly a rule's rigidity, even in the face of applications that would ill serve its

decorrente da análise das circunstâncias peculiares de cada caso para determinação de sua solução derradeira.

Essa necessidade de flexibilização não é recente – aponta Koons -, sendo reconhecida já nos trabalhos de Aristóteles que, ao distinguir o raciocínio da lógica dedutiva e os raciocínios ordinários do dia-a-dia, percebeu que para questões práticas, as regras se baseavam em generalização que se mantinham apenas para a maioria dos casos e para as circunstâncias normais, perdendo força diante de excepcionalidades¹²¹.

Esse fenômeno foi denominado por Herbert L.A. Hart de *derrotabilidade* (*defeasibility*), em seu famoso artigo, denominado “*The Ascription of Responsibility and Rights*”, para nomear o fenômeno da existência de condições negativas que possam afastar a pretensão de validade de um contrato, mesmo quando todas as condições positivas que normalmente o qualificariam como tal estejam presentes, definindo esse conceito nos seguintes termos:

Quando o estudante aprende que no Direito Inglês há condições positivas necessárias para a existência de um contrato válido, (...) sua compreensão do conceito legal de contrato ainda é incompleta (...). Para essas condições, ainda que necessárias, nem sempre são suficientes, e ele ainda deverá aprender o que pode derrotar a afirmação de que há um contrato válido, mesmo que todas essas condições estejam satisfeitas. O estudante deverá aprender o que segue a expressão “*a menos que*”, a qual deve acompanhar a enunciação destas condições. (...) As palavras “*condicional*” e “*negativo*” tem implicações equivocadas, mas o Direito tem uma palavra a qual, com alguma hesitação, eu tomo emprestada e estendo ao caso: a palavra “*derrotável*”, usada na pretensão legal à propriedade que é sujeita a término ou derrota em um número variado de contingências, mas permanece intacta se nenhuma dessas contingências matura. Neste sentido, então, o contrato é um conceito derrotável¹²². (tradução livre)

Antes de tudo, um delineamento linguístico: verifica-se ser a melhor tradução para a expressão designada por Hart (*defeasibility*) o termo “*derrotabilidade*”, por

purpose, that renders it a rule. This rigidity derives from the language of the rule's formulation, which prevents the contemplation of every fact and principle relevant to a particular application of the rule.”

¹²¹ KOONS, Robert, "Defeasible Reasoning", *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Summer 2017 Edition), Edward N. Zalta (ed.), 2009, p.2.

¹²² “*When the student has learnt that in English Law there are positive conditions required for the existence of a valid contract, (...) his understanding of the legal concept of contract is still incomplete (...). For these conditions, although necessary, are not always sufficient and he has still to learn what can defeat a claim that there is a valid contract, even though all these conditions are satisfied. The student has still to learn what can follow on the Word ‘unless’, which should accompany the statement of these conditions. (...) The words ‘conditional’ and ‘negative’ have the wrong implications, but the Law has a word which with some hesitation I borrow and extend: this Word ‘defeasible’, used of a legal interest in property which is subject to termination or defeat in a number of different contingencies but remains intact if no such contingencies mature. In this sense, then, contract is a defeasible concept.*” (HART, H.L.A. *The Ascription of Responsibility and Rights*. In: *Proceedings of the Aristotelian Society*. Vol. 49 (1948 - 1949), p. 174-175.)

ter sido utilizado para designar as condições para a derrota (*defeat*) de uma afirmação/preensão (*what can defeat a claim*). Apesar disso, há traduções distintas, como *defectibilidade*¹²³ ou *superabilidade*¹²⁴ de regras que, apesar de referirem ao mesmo fenômeno, não parecem as mais adequadas para a expressão e seu sentido original.

Em segundo lugar, do trecho citado se verifica que Hart compreende a derrotabilidade como uma característica de conceitos jurídicos, relativa aos elementos caracterizadores da definição de um determinado conceito.

É dizer, haveria a existência de *condições positivas* (Cp) exigidas pelas regras jurídicas para a verificação da existência de um contrato válido, tais como a presença de pelo menos duas partes, as declarações de vontade, a adoção de determinada forma etc. Todas essas condições seriam *necessárias* para identificar um contrato válido, mas não seriam *suficientes*, haja vista a existência de elementos, exceções/*defeaters*, que podem derrotar a afirmação da validade do negócio¹²⁵.

O teórico inglês representa a ligação entre as condições positivas e negativas através da cláusula “*unless*”, que indicaria a possibilidade de uma quantidade de exceções possíveis para a validade de um conceito jurídico. Para ele, portanto, seria impossível determinar o conjunto de condições suficientes para que uma decisão judicial (que atribua, por exemplo, responsabilidade a um sujeito em razão de um contrato válido) possa ser considerada como correta.

A posição de Hart foi responsável por um intenso debate entre aqueles que concordavam com a impossibilidade de especificar o conjunto de condições suficientes para um determinado conceito jurídico, e aqueles que entendem que as circunstâncias que derrotam a afirmação podem ser elaboradas como condições negativas e serem incorporadas às regras aplicáveis¹²⁶. A discussão entre estes – partidários da tese da incorporação – e aqueles – adeptos da tese da irredutibilidade – será retomada posteriormente ao se analisar a natureza dos *defeaters* oponíveis a um raciocínio jurídico.

Todavia, há que se observar que a preocupação principal de Hart não era a análise da derrotabilidade em si, mas sim da natureza atributiva (*ascriptive*) das sentenças

¹²³ ÁVILA, Humberto. “*Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*”. Direito Tributário Atual, vol. 29. 2013, p.191.

¹²⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.139.

¹²⁵ HART, H.L.A. *The Ascription of Responsibility and Rights*, p.174-175.

¹²⁶ D’ALMEIDA, Luís Duarte. *Allowing for Exceptions – A Theory of Defences and Defeasibility in Law*. P.15.

jurídicas, em oposição a uma natureza descritiva¹²⁷. Enquanto adepto da filosofia da linguagem ordinária, seu escopo era evidenciar que ao se atribuir a responsabilidade por algo a alguém, através de uma sentença aparentemente descritiva, esse juízo atributivo estaria sujeito a condições de sua derrotabilidade. Retomando o exemplo inicial, a descrição “*João agrediu Paulo*” poderia atribuir a responsabilidade de João pela agressão, desde que ele não comprovasse ter agido por legítima defesa, o que afastaria a imputação penal.

Desse modo, a noção de derrotabilidade de Hart parece estar essencialmente ligada a um procedimento em contraditório, com as regras de ônus de prova dos fatos em que se funda o direito pleiteado e dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos dele¹²⁸. Ela é invocada para justificar que diante de determinadas circunstâncias o juízo atributivo *a priori* válido perca a sua validade, demandando novo pronunciamento judicial, ainda que a descrição dos fatos não tenha se alterado.

Como se depreende do parágrafo anterior, a ideia de derrotabilidade de Hart é apenas uma entre diversas outras existentes. A expressão pode ser utilizada para fazer referência a diversas situações diversas, como deficiências semânticas naturais da linguagem jurídica, incompatibilidade entre a aplicação de uma norma à sua finalidade e até mesmo a atribuição do ônus probatório em um processo judicial.

Dentro dessa caracterização geral do fenômeno, diversas discussões surgiram. Os estudiosos não entraram em consenso ainda sobre o que é a derrotabilidade ou como ela é caracterizada, tampouco quais são os “objetos” afetados por ela, e também não definiram ainda exatamente quais são as fontes desse fenômeno, no Direito, mas há uma concordância sobre a necessidade da compreensão da derrotabilidade para explicar aspectos significativos das ordens jurídicas contemporâneas¹²⁹.

¹²⁷ “Accordingly, in the first part of this paper I attempt to bring out some of these characteristics of legal concepts; in the second, I attempt to show how sentences ascribing rights function in our ordinary language and also why their distinctive function is overlooked; and in the third part I attempt to make good my claim that sentences of the form ‘He did it’ are fundamentally ascriptive and that some at any rate of philosophical puzzles concerning ‘action’ have resulted from inattention to this fact.”. HART, H.L.A. *The Ascription of Responsibility and Rights*. P.172.

¹²⁸ BROZEK, Bartosz. *Defeasibility of Legal Reasoning*. Krakow: Zakamycze, 2004. P.14-15.

¹²⁹ O levantamento desses três problemas fundamentais é feito por Beltrán e Ratti (“Defeasibility and Legality: A Survey” “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, p.11).

II.2 A pluralidade semântica da “derrotabilidade”.

A despeito do tema da derrotabilidade ter ocupado boa parte dos estudos de filosofia e teoria do Direito nos últimos quinze anos, poucos autores se debruçaram com vagar sobre o que é propriamente a derrotabilidade normativa¹³⁰. Pelo contrário, há uma proliferação de conteúdos diversos para a expressão, em sentidos muitas vezes próximos, outras vezes diametralmente distantes, como demonstrados por Germán Sucar e Jorge Rodriguez, e que serão abordados adiante¹³¹.

Frise-se que aqui o escopo será inicialmente de apresentar os diversos sentidos, para posteriormente tentar organizá-los sob rótulos que permitam duas coisas: um, adjetivar os diversos fenômenos que são eventualmente designados por uma mesma

¹³⁰ A preocupação apresentada e enfrentada de forma estruturada a partir de PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. “The Three Faces of Defeasibility in the Law”. In: *Ratio Juris*. March 2004, Vol. 17, p. 118-139.

¹³¹ Nesse sentido, Jorge Rodríguez e Germán Sucar fizeram um levantamento de pelo menos dez sentidos diferentes para a expressão na doutrina especializada: “1) *La interpretación que se le atribuye a un enunciado normativo en un cierto momento puede ser diferente a la que se le atribuye en otro momento, de modo que la norma que él expresa pase a comprender casos que antes no quedaban comprendidos o deje de resultar aplicable a casos antes comprendidos.* 2) *Pueden promulgarse en el sistema nuevos enunciados normativos que desplacen a la solución normativa establecida para un caso al introducir excepciones antes no contempladas.* 3) *El contenido conceptual de un enunciado normativo no puede precisarse sin tomar en cuenta el contexto en el que se lo formula. Otros enunciados del sistema pueden permitir advertir excepciones respecto de la norma por él expresada (MacCormick, trabajo inédito).* 4) *Los enunciados normativos están siempre sujetos al problema de la textura abierta del lenguaje, por lo cual resulta ineliminable un grado mayor o menor de incertidumbre respecto a la aplicabilidad de una norma respecto de un caso particular (Hart 1948, Kelsen 1960).* 5) *Al legislar, una autoridad normativa no puede considerar más que los casos normales, pero siempre puede pensarse en casos reales o imaginarios atípicos que merezcan por ello una solución diferenciada. Por eso las obligaciones y derechos consagrados en las normas generales deben entenderse como sujetos a excepciones implícitas (Hart 1948, MacCormick, trabajo inédito).* 6) *Al ser el uso primario de los conceptos jurídicos adscriptivo y no descriptivo (esto es, que no pueden validarse en función de la información fáctica venida en su apoyo) no puede por consiguiente encuadrarse los hechos dentro del alcance de éstos en términos de condiciones necesarias y suficientes. Por ello un juez, al calificar una situación mediante un concepto jurídico, como por ejemplo el de «contrato», posee un margen ineliminable de discrecionalidad. Él no describe el hecho de que algo es un contrato en función de ciertas características empíricas identificables, sino que adscribe que algo es un contrato (Hart 1948, Kelsen 1960).* 7) *La norma general que un órgano jurisdiccional invoca como fundamento de validez de la creada por él para la resolución de un caso, no sólo sirve para convalidar esa norma individual efectivamente adoptada, sino también toda una clase de soluciones igualmente válidas (Kelsen 1960, Vernengo 1971).* 8) *Para determinar si alguien está obligado a hacer algo en un caso particular, es menester describir la situación en la que se encuentra. Diferentes descripciones pueden determinar diferencias en la calificación normativa. Como no hay una descripción que pueda considerarse «verdadera» o «completa», siempre es posible que una situación en la que se cree que el sujeto tiene una obligación, contenga además alguna particularidad que vuelva operativa una excepción.* 9) *En el punto anterior se supone información completa. Pero nuestra información acerca de la realidad es siempre incompleta. Cuando formulamos juicios normativos respecto de casos particulares, solo podemos emitir juicios derrotables puesto que mayor información podría derrotarlos.* 10) *Cualquier reclamo formulado ante un juez en base a lo dispuesto por una norma general puede ser derrotado por la contraparte si ella demuestra que en el caso en cuestión concurre una excepción que también encuentra apoyo en una disposición del sistema (MacCormick, trabajo inédito, Farrell 1983).*” (RODRÍGUEZ, Jorge L. SUGAR, G. “Las trampas de la derrotabilidad: Niveles de análisis de la indeterminación del Derecho”. *Doxa*. n.21. México: Alicante, 1998, p.405-407)

expressão de modo a facilitar a sua identificação, e dois, permitir delimitar melhor o tipo de derrotabilidade relevante para o presente trabalho.

Em um primeiro sentido, pode-se falar da derrotabilidade como a alteração da interpretação dada a um dispositivo jurídico em momentos temporais distintos, de modo que a nova interpretação passe a abarcar casos que antes não eram compreendidos, ou deixe de ser aplicável a casos antes compreendidos no seu alcance¹³².

Essa acepção se relaciona com a possibilidade da adoção, por parte do intérprete, de sentidos mais ou menos amplos para expressões e termos utilizados – naturalmente, dentro dos sentidos suportados pelo texto – como decorrência da própria condição de indeterminação da linguagem, sua *textura aberta*, para usar a expressão tradicional de Herbert Hart.

É o que se deu, por exemplo, quando o STF julgou o RE nº 574.706, no qual decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins: em um determinado momento, entendia que a receita bruta auferida (base de cálculo das mencionadas contribuições) abarcava a totalidade do preço praticado na operação de venda de uma mercadoria, vindo à partir do mencionado julgado, a entender que o conceito de receita bruta não abrangeria os tributos incidentes sobre a operação, especificamente o ICMS, adotando assim um conceito menos abrangente para uma mesma expressão cujo conteúdo foi apreciado em momentos temporais distintos.

Em segundo lugar, pode-se falar em derrotabilidade com a promulgação de novos enunciados normativos no ordenamento, que acabam por alterar a solução jurídica dada pelo sistema para um determinado caso, ao introduzir exceções que não eram contempladas antes¹³³.

Trata-se aqui de um fenômeno absolutamente cediço à atividade legislativa: o estabelecimento de regras gerais e de exceções por parte do Direito Posto, de forma expressa, por meio de enunciados jurídicos.

Os efeitos dessa dinâmica *legislativa* de estipulação comandos e redução posterior em seus âmbitos de incidência repercute, naturalmente, na própria aplicação dessas regras, como se verifica no julgamento do REsp nº 1.642.249, no qual a 2ª Turma do STJ entendeu que, antes da vigência da Lei nº 11.452/2007 (que inseriu o § 1º-A ao art.

¹³² Idem, ibidem. P.405.

¹³³ Idem, ibidem. P.405.

2º da Lei nº 10.168/2000¹³⁴), haveria incidência da CIDE sobre remessas efetuadas ao exterior, a título de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de software.

Nesse caso, entenderam que o conceito de “transferência de tecnologia” previsto no art. 2º, *caput*, da Lei nº 10.168/2000 não exigiria a absorção de tecnologia (acesso ao código fonte do software), diferentemente do que é adotado pela Lei nº 9.609/1998 (Lei do Software). Com a introdução da exceção expressa por meio da Lei nº 11.452/2007, a Corte entendeu que o regime jurídico deveria ser alterado para excepcionar a incidência nos casos de licença de uso ou direitos de comercialização ou distribuição de software.

Em um terceiro sentido – que seria uma versão específica do primeiro sentido apresentado – corresponde à alteração no alcance de determinada regra através de modificações do contexto de aplicação. Não há nesse ponto alguma diferença efetivamente relevante que mereça maior digressão.

O quarto sentido apresentado pelos autores mencionados refere-se à sujeição constante dos enunciados normativos ao problema da textura aberta da linguagem, com um essencial grau de indeterminação a respeito da aplicabilidade ou não daquela regra a um caso particular.

Nesse caso, entender-se-ia que a abrangência de um caso ou não por determinada regra seria um problema eminentemente semântico, ligado à determinação do sentido do enunciado normativo que se pretende aplicar. Evidentemente, guarda estrita proximidade com o primeiro sentido, relacionado às alterações na interpretação dada a certo enunciado ao longo do tempo – desde que se esteja respeitando os limites de sentidos reconhecidos socialmente como possíveis para as expressões utilizadas.

Discussões deste jaez são absolutamente usuais no âmbito tributário, especialmente quando se discute os limites do poder do Estado de tributar, através de uma determinação semântica das competências tributárias, enfrentando-se a definição de mercadoria, serviço, comunicação, operações de crédito etc.

O quinto sentido apresentado diz respeito à possibilidade de ocorrência de fatos e circunstâncias que não foram previstas pelo legislador quando da criação dos

¹³⁴ § 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

enunciados – na linha de Carlos Alchourrón¹³⁵ –, que levaram em conta apenas os casos “normais” e que, por isso, estariam sujeitos a exceções implícitas quando essas circunstâncias se apresentassem.

Nesta linha, o compromisso da regra seria com os casos normalmente subsumíveis a ela, e não àqueles aberrantes, com circunstâncias que, apesar de relevantes, não foram antecipadas pelo legislador e, por isso, ficaram fora da regulamentação normativa expressa.

Um exemplo elucidativo disto é o caso da legislação bolonhesa, citado na introdução, que determinava a proibição de se fazer verter sangue em vias públicas, como uma forma de proibir a prática – à época usual – de duelos – imagine-se, diante disso, a hipótese de alguém que, por acidente, tropeça e cai, vindo a sangrar, ou o médico que, diante de uma emergência, se vê obrigado a fazer uma incisão imediatamente em alguém. As duas hipóteses são claramente casos que não foram pensados pelo legislador quando formulou o enunciado normativo e que, portanto, precisariam ter um tratamento distinto daquele determinado pela regra.

Um sexto sentido diz respeito àquela noção de derrotabilidade defendida por Hart, que trata das condições positivas e negativas que indicariam a possibilidade de uma quantidade de exceções possíveis para a validade de um conceito jurídico utilizado para qualificar uma situação¹³⁶. Maiores digressões sobre essa espécie já foram feitas anteriormente, razão pela qual restam despidiendas aqui.

Um sétimo sentido relevante diz respeito à possibilidade das circunstâncias de fato que corresponderiam à hipótese de uma regra ser revisada posteriormente em razão de novas informações que podem servir para qualificar aquele caso como uma exceção à regra que se pretendia originalmente aplicar.

Essa possibilidade de revisão é natural de qualquer conhecimento, podendo ser ilustrada aqui com a hipótese de um contribuinte que apresentou declaração de diversos rendimentos auferidos, mas sem o recolhimento de qualquer valor de Imposto de Renda, mas que, quando autuado pela Receita Federal, logrou comprovar que se tratava de instituição que gozava de imunidade. A informação acerca da imunidade é nova e serve

¹³⁵ “*The Idea of defeasibility is connected to the notion of ‘normality’. We make our assertions for normal circumstances, knowing that in some situations our statements will be defeated. The notion of normality is relative to the set of beliefs of the speaker and the context of utterance. What counts as normal for a person in a certain context may be abnormal for another person or for the same person in a different context*”. ALCHOURRÓN, Carlos E. “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, p.46.

¹³⁶ HART, H.L.A. *The Ascription of Responsibility and Rights*, p.174-175.

para inferir a conclusão inicial de que a empresa deveria pagar tributo sobre a sua renda, alterando a solução normativa do sistema para este caso.

Outro sentido diria respeito à dinâmica processual entre duas partes que apresentam perante o juiz provas da ocorrência de condições positivas e negativas de aplicação de uma norma, com a finalidade de influir na solução final a ser adjudicada ao caso concreto.

O relevante, nesse ponto, é demonstrar a pluralidade semântica do termo, como primeiro passo para a elaboração de uma tipologia do fenômeno para, posteriormente, ser possível delimitar com precisão a qual dimensão dele que se refere neste trabalho.

Um recurso útil para a análise da derrotabilidade é aquele feito no raciocínio moral, a partir da teoria de David Ross¹³⁷ das *obrigações morais prima facie*. Para Ross, a intuição moral daria um ponto de partida, a qual poderia ser sobrepujada por outras intuições morais diante de casos concretos, estabelecendo a obrigação moral definitiva a partir do balanceamento das obrigações *prima facie* conflitantes¹³⁸.

Em síntese, uma norma da forma $c^1 \wedge c^2 \wedge \dots \wedge c^n > s$ ¹³⁹ é derrotável se é possível que mesmo que todas as condições $c^1 \wedge c^2 \wedge \dots \wedge c^n$ da regra estejam presentes, s não ocorra, em razão de algum fator¹⁴⁰. Para além da simples identificação do fenômeno, é preciso distinguir as diversas formas sob as quais ele se configura.

Em razão disso, adotar-se-á a tipologia de espécies de derrotabilidade proposta por Hage¹⁴¹, para tentar delimitar com maior precisão qual a definição de derrotabilidade que se aborda.

II.2.1 Espécies de Derrotabilidade

¹³⁷ Cf. ROSS, William D. *The Right and The Good*. Oxford: Clarendon Press, 1930.

¹³⁸ “*Moral intuitions are not principles by the immediate application of which our duty in particular circumstances can be deducted. They state (...) prima facie obligations. (...) We are not obliged to do that which is only prima facie obligatory. We are only bound to do that act whose prima facie obligatoriness in those respects in which it is prima facie obligatory most outweighs its prima facie disobligatoriness in those aspects in which it is prima facie disobligatory.*” (ROSS, William D. *Foundations of Ethics*. Oxford: Clarendon Press, 1939. P.84-85)

¹³⁹ No qual “c” corresponde às circunstâncias de aplicação, “s” à solução normativa, “ \wedge ” representa uma conjunção e “ $>$ ” representa uma implicação.

¹⁴⁰ BROZEK, Bartosz. *Defeasibility of Legal Reasoning*. Krakow: Zakamycze, 2004. P.28.

¹⁴¹ HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*. P. 9-15.

O primeiro tipo de derrotabilidade que é aquela que se dá no exemplo do contrato invocado por Hart, quando a invocação dos *defeaters* tem o condão de anular a existência do mesmo, com força retroativa. Nesse caso, não há simplesmente uma revisão de crenças ou o acréscimo de fatos novos, mas sim a desconstituição de um *fato institucional*¹⁴², definido pela norma jurídica.

Esse caso é peculiar por essa força retroativa que a derrotabilidade possui – é dizer, o contrato que era anteriormente válido passa, a partir da invocação da exceção, a ser considerado como inválido durante toda sua existência, afetando os fatos em si, e não a compreensão que se tem deles. Em razão disso, ela recebe o nome de *derrotabilidade ontológica*¹⁴³.

Quando essa eficácia retroativa diz respeito à configuração de determinado conceito, pela demonstração da ausência de determinado elemento positivo, ou pela presença de condição negativa de sua caracterização, o Hage utiliza a expressão *derrotabilidade conceitual*.

Há outra espécie de derrotabilidade que é relacionada à própria cognição humana, que possui um processo de formação de crenças que pressupõe a capacidade do agente de construí-las a partir de informações parciais a respeito do mundo, mas também de reformá-las levando em conta um conjunto indeterminado de novas informações relevantes.

Isso só é possível, explica Pollock, pela capacidade do agente de adotar crenças com base em pequenas quantidades de informação, mas alterá-las a partir de informações posteriores, caso eles conflitem com a base de crenças original¹⁴⁴. Esse fenômeno recebeu a denominação de *derrotabilidade epistêmica*.

Essa espécie de derrotabilidade nada tem de distinto do que é denominado de *revisibilidade*¹⁴⁵, um fenômeno psicológico absolutamente trivial e que pouca relevância tem para a compreensão da derrotabilidade normativa. Enquanto ela é relacionada a proposições descritivas, o que se pretende aqui é a análise da derrota de proposições normativas – o que implica dizer que estas, ao contrário daquelas, não podem

¹⁴² WEINBERGER, Ota. Fatti e Descrizione di fatti - Riflessioni logico-metodologiche su un problema fondamentale delle scienze sociali. In. LA TORRE, Massimo. *Il Diritto come Instituzione*. Milano: Giuffrè, 1990. P.95-113.

¹⁴³ HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*. P. 9.

¹⁴⁴ POLLOCK, John L. *Cognitive Carpentry: A blueprint for How to Build a Person*. New York: MIT Press, 1995. P.40.

¹⁴⁵ ALCHOURRÓN, Carlos E. "Philosophical Foundations of Deontic Logic and the Logic of Defeasible Conditional". P.58.

ser revisadas após a derrota, permanecendo intactas e servindo de base para raciocínios derrotáveis em outras ocasiões¹⁴⁶.

Jaap Hage fala em outra espécie de derrotabilidade que acaba por, às vezes, ser confundida com a epistêmica. Nela, o sujeito aceita algumas de suas crenças porque é *justificado* aceitá-las dado o conjunto de suas outras crenças¹⁴⁷. Por exemplo, João, muito religioso, acredita que usar o nome de Deus em vão é pecado, e por isso julga digno de penitência Pedro, por ter este incorrido em tal conduta. Todavia, se João passa a adotar uma linha religiosa mais branda, entendendo a conduta não é mais pecado, ele passa a julgar que Pedro não deve ter penitência alguma. Em outros termos, o julgamento que era justificado perante um conjunto de crenças deixou de ser justificado após sua alteração.

Esta espécie de derrota, resultante das mudanças das crenças subjacentes à outras, é chamada de *derrota de justificação*¹⁴⁸.

O mesmo autor chama a atenção para a relação próxima entre a derrota de justificação e o raciocínio derrotável, ao afirmar que os argumentos utilizados para sustentar determinada conclusão podem perder sua força de justificar diante de novas informações ou um novo “conjunto de crenças” – nesse sentido, pode-se dizer que a perda de força corresponde à derrota do argumento, mas deve-se notar também que isto é resultado da derrota da justificação subjacente, e não do argumento *per si*.

Desse modo, pode-se dizer que a derrotabilidade não é uma característica dos argumentos, mas da justificação¹⁴⁹.

A relevância dessa espécie de derrotabilidade para o Direito parece ser corroborada pela sua compatibilidade com a noção de *justificação relativa* (que se opõe à justificação absoluta, que atribui às crenças o status de verdades) de uma crença, é dizer, pela possibilidade de aceitação dela perante um conjunto prévio de outras crenças, em razão da sua coerência que propicia seu assentimento racionalmente fundamentado¹⁵⁰.

A partir do momento que se compreende a derrotabilidade como um fenômeno relacionado à derrota de justificações relativas em razão da assunção de novos conjuntos de crença, e não com justificação absoluta e a verdade, perde parte do sentido relacionar derrotabilidade com o raciocínio em condições de informação incompleta, haja

¹⁴⁶ BROZEK, Bartosz. *Defeasibility of Legal Reasoning*. Krakow: Zakamycze, 2004, p.34.

¹⁴⁷ HAGE, Jaap. HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*. Springer: Dordrecht, 2005, p. 10.

¹⁴⁸ Idem, Ibidem. P.10.

¹⁴⁹ Idem, Ibidem. P.11.

¹⁵⁰ Na definição de Hage para justificação relativa, o autor coloca: “A belief is justified relative to a set of beliefs, If and only of it is rational to accept this belief IF one accepts (all beliefs in) the belief set”. (HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*, p. 12)

vista que a informação disponível é suficiente para justificar determinadas conclusões, de modo que, em relação à crença justificada, ela é completa.

Outra espécie de derrotabilidade é a *lógica*, na qual se define um condicional $p \rightarrow q$ como derrotável se presentes umas das condições abaixo:

i) Se $p \rightarrow q$ é verdadeiro, então não é necessariamente verdadeiro que $p \wedge r \rightarrow q$ é verdadeiro (negativa da regra do reforço do antecedente).

ii) Se ambos $p \rightarrow q$ e p são verdadeiros, então não necessariamente é o caso de q ser verdadeiro;

iii) Se ambos $p \rightarrow q$ e p são verdadeiros, então não necessariamente é o caso de q poder ser derivado validamente (onde validade seja tomada em um sentido mais amplo que validade dedutiva, porque, caso contrário, esta terceira possibilidade coincidiria com a segunda.)¹⁵¹ (tradução livre)

Neste caso, a derrotabilidade coincide praticamente com a definição da não-monotonicidade dos sistemas lógicos¹⁵², não sendo peculiar à caracterização do discurso jurídico.

Por fim, alguns autores¹⁵³ traçam uma relação entre a derrotabilidade e as noções de *textura aberta* (*open texture*) - presente na obra de Hart – e *vagueza*. Em rigor, trata-se de dois elementos da linguagem bastante próximos, pois ambos representam a existência de um campo de indeterminação dos conceitos utilizados, indicando a impossibilidade de se listar todas as condições necessárias e suficientes para a utilização desse conceito. Todavia, não são iguais.

Explica Brozek¹⁵⁴ que um termo é considerado como vago se há casos-limites a partir do ponto de vista de um falante nativo (adotando uma definição pragmática de vagueza) – é dizer, somente será vago se houver uma *situação possível de dúvida*, para um usuário nativo daquela língua, quanto à utilização do conceito em determinado caso. Ao falar em “situação possível”, refere-se à possibilidade frente ao conjunto de conhecimentos possuídos em um determinado momento, e não simplesmente uma *possibilidade lógica* – como se dá com a textura aberta.

¹⁵¹ Idem, ibidem, p.14.

¹⁵² O tema será apresentado adiante.

¹⁵³ Por todos, Cf. 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. P.193-201.

¹⁵⁴ BROZEK, Bartosz. *Defeasibility of Legal Reasoning*. Krakow: Zakamycze, 2004. P.38-39.

Ou seja, a vagueza é sempre predicada a um conceito relativo ao presente conjunto de crenças, ao passo que a textura aberta leva em consideração a possibilidade lógica de uma instanciação para aquele conceito que ultrapasse as crenças atuais, a partir de novos fatos. Nesse sentido, concorda-se com Brozek quando ele afirma que “*textura aberta e revisibilidade parecem ser dois lados da mesma moeda*”¹⁵⁵.

Portanto, pode-se dizer que a relação desses conceitos com a derrotabilidade se dá no âmbito da revisibilidade (ou derrotabilidade epistêmica), a qual já foi atribuída importância menor dentre as espécies analisadas, nada tendo a ver com a derrotabilidade propriamente normativa.

A despeito da relevância das espécies mencionadas, entende-se aqui que talvez a mais relevante para o Direito seja a *derrota de justificação*, pois envolve diretamente o desenvolvimento de raciocínios jurídicos, que ficam diretamente condicionados pelo *background* teórico no processo de decisão.

Ela ainda assume especial relevo no contexto desse trabalho, cuja preocupação maior é com a justificação racional das decisões tributárias e com a promoção da segurança jurídica substantiva, através da derrotabilidade de regras tributárias, a derrota de justificação encontra-se essencialmente relacionada à construção da coerência no sistema jurídico.

II.2.2 A Dimensão Estática da Derrotabilidade

A restrição que foi feita no item anterior não implica dizer que não existam outras categorizações para a derrotabilidade no Direito, pelo contrário, ela tem o condão de facilitar a introdução de três aspectos distintos da derrotabilidade jurídica, trazido inauguralmente por Henry Prakken e Giovanni Sartor¹⁵⁶.

Esses autores partem da distinção entre a dimensão estática e dinâmica da derrotabilidade, incluindo na primeira a derrotabilidade de base inferencial e teórica, enquanto na segunda há a processual, que é a forma como se manifestam na prática jurídica as duas anteriores.

A *derrotabilidade inferencial* (ou de base inferencial), intrinsecamente ligada ao que já foi dito anteriormente a respeito deste fenômeno no âmbito moral e

¹⁵⁵ Idem, ibidem. P.38.

¹⁵⁶ PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. “The Three Faces of Defeasibility in the Law”. In: *Ratio Juris*. March 2004, Vol. 17, p. 118-139.

epistêmico, relaciona-se com a possibilidade de uma conclusão jurídica suportada por um conjunto de informações não se sustentar após a *expansão* das premissas do raciocínio.

Ela parte da generalidade natural do estabelecimento de condições de incidência de uma determinada norma, que é pensada levando em conta as hipóteses de normalidade, e a partir desse modelo genérico atribui determinada consequência Q. Essa conclusão se mantém até que outra inferência normativa se apresente com uma solução Q* (incompatível com Q), ou afete a força inferencial das razões pretéritas existentes para a conclusão Q.

O ponto de partida da caracterização da derrotabilidade é justamente a compreensão da *colisão* que lhe condiciona. Adota-se aqui a precisa definição proposta por Sartor, nos seguintes termos:

Colisão: Considere M uma razão para se adotar Q e M* uma razão para adotar Q*. Dizemos que há uma colisão entre M e M* quanto o estado cognitivo combinado que envolva endossar simultaneamente M e M* não suporte a adoção conjunta de Q e Q*.¹⁵⁷

Em uma situação de colisão, o sujeito não pode adotar as duas inferências colidentes, o que leva a adoção de uma delas. A partir daí, a inferência afastada foi derrotada, enquanto aquela que determinou a conclusão válida foi a “vencedora” (*defeater*). Nesse sentido, define Sartor:

Derrota: Considere M um razão para adotar Q. A premissa M* derrota M, se o estado cognitivo combinado que envolva endossar simultaneamente M e M* não suporte a adoção de Q.¹⁵⁸

E dentre as hipóteses de colisão possíveis, podem ser identificadas duas espécies: *rebutting collision* e *undercutting collision*¹⁵⁹, definidas da seguinte forma:

Rebutting collision: Essa colisão se dá entre as razões M e M* quando:

- 1) M é uma razão para adoção de Q,
- 2) M* é uma razão para adoção de Q*, e
- 3) Q é incompatível com Q*.

Undercutting collision: Essa colisão se dá entre as razões M e M* quando:

- 1) M é uma razão para a adoção de Q,

¹⁵⁷ SARTOR, Giovanni. “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, p.119.

¹⁵⁸ Idem, ibidem. P.119.

¹⁵⁹ Serão adotados os termos no idioma original em razão da ausência de uma tradução fidedigna para *undercutting* na língua portuguesa.

2) M* é uma razão para crer que M não suporta Q.¹⁶⁰

Enquanto o primeiro caso de colisão diz respeito às hipóteses de uma incompatibilidade direta entre as inferências, o segundo ocorre quando a nova informação tem o condão de afastar a força inferencial da premissa M anteriormente considerada como suporte suficiente para Q. Dois exemplos irão elucidar o caso.

Há uma *rebutting collision* no caso de um processo criminal em que o testemunho de uma pessoa considera o réu culpado por um crime, enquanto o testemunho de outra pessoa o coloca como inocente – há um conflito direto entre as conclusões de cada uma das inferências, que exige a aplicação de regras para resolução desse conflito. Nesse caso, diante exclusivamente desses dois testemunhos como informações relevantes na apuração do crime, e em razão da regra do *in dubio pro reo*, a segunda inferência derrotaria a primeira.

Por outro lado, haverá uma *undercutting collision* na hipótese de um contribuinte que tenha efetuado compensações tributárias trimestrais para quitar os tributos devidos ao longo de um ano, o que levou o Fisco à glosa dos créditos (que leva a quatro processos administrativos distintos relativos às compensações) e à autuação pela ausência de recolhimento (haja vista que afastadas as compensações o tributo não foi extinto). Ocorre que o Fisco reconheceu que as compensações foram feitas de forma correta e com créditos válidos, e essa informação, conquanto não conflite diretamente com a autuação fiscal pelo não pagamento, tem o condão de minar a sua força inferencial, derrotando-a.

Um tipo especial de *undercutting collision* merece destaque. Trata-se da colisão nos casos de raciocínios teleológicos, onde se considera o plano P como satisfatório para se atingir o objetivo G, com base em uma finalidade subjacente F. Nesses casos, essa inferência pode ser *undercutted* por outra que defenda P' como um meio melhor para se atingir G, ou por uma que infirme a adequação de P em relação ao objetivo colimado¹⁶¹.

Na *derrotabilidade inferencial* assume grande relevo a ponderação e balanceamento das inferências contraditórias ou das razões *prima facie* pró e contra, para se justificar uma inferência prática *all-things-considered* (pelo menos em um sentido amplo)¹⁶².

¹⁶⁰ SARTOR, Giovanni. “Defeasibility in Legal Reasoning”, p.120-121.

¹⁶¹ Idem, ibidem, p.126.

¹⁶² PECZENICK, Aleksander. *On Law and Reason*. Sweden: Springer, 2008, p.62-65.

Outra espécie de derrotabilidade dentro de uma visão estática é a chamada *derrotabilidade teórica* (de base teórica), que resulta da avaliação e escolha das teorias utilizadas para explicar e sistematizar o conjunto de informações disponíveis – sempre que uma teoria melhor está disponível, ela substituiu a anterior, passando a dar nova significação para o conjunto de premissas dos raciocínios jurídicos¹⁶³.

A importância dessa espécie de derrotabilidade está relacionada à superação de um *formalismo epistemológico* que pressupõe a possibilidade de um conhecimento *direto* da realidade para fins de simplesmente descrevê-las. Tal ponto foi enfrentado por Humberto Ávila, que concluiu, em síntese, que:

Toda e qualquer interpretação envolve escolhas estruturadas por *métodos* e guiadas por *teorias*, ainda mais no caso da interpretação textual no âmbito do Direito, que é uma atividade de natureza prática, conotada por momentos de valoração e decisão¹⁶⁴.

Em seu trabalho, o autor citado demonstra com muito acerto que há teorias e métodos subjacentes a todas as fases do processo de interpretação e decisão, desde as atividades preparatórias até a própria justificação das conclusões¹⁶⁵.

A ideia da derrotabilidade teórica parte da constatação de que diante de um conjunto de informações, a divergência entre duas inferências pode decorrer de teorias jurídicas alternativas encampadas por cada sujeito, de modo que os debates para verificar qual inferência deve ser derrotada, no caso concreto, passa pelo embate dialético das posições teóricas contrárias.

Basicamente, a teoria explica um caso quando a decisão daquele caso é uma conclusão justificada derivável da teoria mais os fatos do caso¹⁶⁶.

Desse modo, a derrota de uma teoria – e conseqüentemente da inferência por ela justificada – decorre da existência de outra teoria mais adequada para atribuir sentido àquelas informações disponíveis e, como colocam Prakken e Sartor¹⁶⁷, o forma mais genérica de se sintetizar a ideia de adequação de uma teoria a um corpo de conhecimentos (*body of knowledge*) é apelando à ideia de *coerência*.

¹⁶³ PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. “The Three Faces of Defeasibility in the Law”, p.130.

¹⁶⁴ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”, p.198.

¹⁶⁵ Idem, ibidem. P.197.

¹⁶⁶ PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. Ob.Cit., p.135.

¹⁶⁷ Idem, ibidem, p.132.

Apesar da ideia da coerência ocupar um papel central neste trabalho, não se pretende entrar, nesse momento, em uma discussão mais ampla dela, cabendo esse tratamento para momento posterior. Por ora, basta evocar as lições de Peczenik e Alexy no sentido de que “*quanto mais proposições pertencendo a uma determinada teoria se aproximarem de uma estrutura perfeita de suporte, mais coerente será essa teoria.*”¹⁶⁸, como forma de caracterizar a coerência como um ideal a determinar o desenvolvimento de teorias e o processo decisório.

As palavras ensinam, mas *os exemplos arrastam*: considerem-se os casos julgados no Brasil em que um Estado Federado concede unilateralmente um benefício fiscal no âmbito do ICMS para as empresas em seu território, isto é, sem obedecer ao disposto no art.155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal.

Em um primeiro caso, hipotético posto que usual, o Estado do Mato Grosso concedeu unilateralmente uma isenção para o estabelecimento de indústrias automotivas, benefício este que teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF pela constatação de prática típica de “guerra fiscal” e pelo não atendimento à forma legal de concessão.

No segundo caso, o Paraná concedeu uma isenção de ICMS, de forma unilateral, sobre os valores de água, luz e telefone pagos pelas igrejas e templos de qualquer culto daquele Estado, vindo o STF, na ADI 3421/PR, julgar constitucional tal medida, por entender que o requisito do convênio não seria necessário por estarem os beneficiados fora do domínio econômico.

Por fim, no terceiro caso (hipotético), o Piauí concedeu unilateralmente isenção de ICMS às mineradoras de opala (pedra preciosa existente exclusivamente naquele Estado), como forma de desonerar os custos dessa indústria. A questão nesse caso é saber de que forma o STF deveria decidir esse caso: se o benefício é inconstitucional por não ser autorizado por convênio, ou se ele é constitucional pelo fato de, apesar da mineradora atuar no domínio econômico, não haver impacto concorrencial no mercado nacional¹⁶⁹.

Certos elementos podem ser identificados como relevantes para as soluções jurídicas apresentadas, por exemplo, no segundo caso o fato das empresas beneficiadas não atuarem no domínio econômico e não impactar no funcionamento do mercado justificou a constitucionalidade da isenção. Por outro lado, no primeiro caso o fato de haver atuação no

¹⁶⁸ No original: “*The more the statements belonging to a given theory approximate a perfect supportive structure, the more coherent the theory*”. (ALEXY, Robert. PECZENIK, Aleksander. The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality. In *Ratio Juris* 3, 1990, p. 130-147.)

¹⁶⁹ Este caso será retomado posteriormente.

domínio econômico foi relevante para a exigência de cumprimento da regra formal de concessão de benefícios.

A respeito disso, explicam Prakken e Sartor que as conexões entre esses fatores e as conclusões são chamadas de “*fatores-de-ligação*” (*factor-links*), devendo ser identificado no contexto teórico adotado (*background*) a razão de determinado fator-de-ligação ser adotado, a partir de verificação que a sua utilização favorece o atingimento de certos valores¹⁷⁰. Os autores chamam essa conexão entre o fator-de-ligação e o valor de *ligação teleológica*.

A luz dessas categorias, retornando ao exemplo dado, verifica-se que a exigência do convênio para a concessão do benefício (no primeiro caso) está relacionada à proteção da livre concorrência e da igualdade entre os Estados – verifica-se a ligação teleológica entre o fator apontado e os valores relacionados aos princípios da Ordem Econômica. No segundo caso, foi dispensado o convênio justamente por não estarem as igrejas e templos no Domínio Econômico, não afetando os valores indicados.

No terceiro caso, o entendimento que parece mais coerente com os precedentes do STF é aquele que considera constitucional o benefício, por realizar os valores protegidos ainda que as empresas atuem no Domínio Econômico. Nesse caso, a regra jurídica que exige o convênio para a concessão resta derrotada por força da verificação de que a teoria subjacente à sua interpretação utilizada no segundo caso é mais coerente que a do primeiro.

O caso apresentado deixa claro que não apenas os fatos, mas também a teoria utilizada para valorá-los e articulá-los normativamente, impactam na possibilidade ou não de derrotabilidade normativa.

II.2.3 A Dimensão Dinâmica da Derrotabilidade

As teorias sobre a derrotabilidade inferencial e teórica levam em conta uma visão estática do raciocínio jurídico, analisando um conjunto de premissas, as teorias assumidas, e as crenças existentes para verificar a possibilidade de colisão e derrota.

Para dar conta da dimensão dinâmica desse fenômeno, isto é, a análise pragmática de sua ocorrência, fala-se em uma *derrotabilidade processual*. Ela trata

¹⁷⁰ PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. “The Three Faces of Defeasibility in the Law”. P.133.

especificamente do aspecto procedimental da derrotabilidade, isto é, da sua ocorrência no âmbito de uma dialética institucionalizada perante uma autoridade decisória.

Interessante, a esse respeito, a colocação de McCarty:

A judge rendering a decision in a case is constructing a theory of that case. It follows, then, that a lawyer's job (in an appellate argument) is to construct a theory of the case, too, and one that just happens to coincide with his client's interest. Since the opposing lawyer is also constructing a theory of the case, which coincides with her client's interest, the argument boils down to this: Which theory should the judge accept? There are several constraints here, but they are weak ones. Legal theories should be consistent with past cases, and they should give acceptable results on future cases. They should not be too hard to understand, or too hard to administer, which means that they should be free from major anomalies. One term that is sometimes used to describe these requirements is "coherence". Although difficult to specify precisely, the link between coherent legal theories and persuasive legal arguments seems to be quite strong.¹⁷¹

Retomando brevemente o que foi dito em outro ponto, a regra jurídica possui uma estrutura condicional cuja identificação de seus elementos exige a combinação de diversas disposições legais, a partir das quais se identificam: i) *condições positivas* - qualquer classe de eventos ou circunstâncias que devem concorrer para que seja devida a consequência jurídica prescrita; e ii) *exceções* - qualquer elemento do antecedente cuja ausência seja condição da incidência da norma.

O conjunto das condições positivas de uma norma jurídica corresponde à situação *normal* ou *típica* em que o legislador entendeu adequada a consequência, enquanto as exceções caracterizam situações especiais em que o legislador entendeu inapropriada a consequência, apesar da existência de todas as condições positivas.

Logo, uma justificação absoluta da decisão de aplicar uma consequência jurídica depende da determinação prévia da existência de todas as suas condições positivas e ausência de todas as exceções. Diante da impossibilidade desse conhecimento de todas as exceções possíveis, já se afirmou que a justificação é sempre relativa ao conhecimento possuído no momento.

Para operacionalizar esse caráter relativo da justificação da decisão, no contexto de aplicação do Direito, há uma distribuição do ônus probatório (*burden of*

¹⁷¹ MCCARTY, L. Thorne . Some Arguments about Legal Arguments. In Proceedings of the Sixth International Conference on Artificial Intelligence and Law. New York: ACM, 1997. P.221.

proof), cabendo: i) ao demandante, a comprovação da presença de todos os elementos da situação normal; e ii) ao demandado, a comprovação da existência de exceções.

Isso conduz, conforme Bayón¹⁷², à existência de dois “tipos” de fatos no contexto do litígio: i) *probanda*: aqueles fatos que devem ser provados para se considerar verdadeiros; e ii) *non-refutanda*: as “*suposiciones por defecto*” (*default*), fatos que se conhecem pela ausência de prova em sentido contrário. Portanto, a justificação da decisão a favor do demandante depende que *cada probandum tenha sido provada e nenhum non-refutandum tenha sido refutado*.

Portanto, a dialética processual é composta por uma proposição inicial, seguida de *defeaters* de lado oposto, depois o autor tem a oportunidade de apresentar razões para derrotar a exceção apresentada, e assim sucessivamente, até o ponto de término da disputa.

Pode-se dar o exemplo do o sujeito que está sendo executado judicialmente por uma dívida tributária:

- 1) Exequente: O devedor é obrigado a me pagar R\$ 10.000,00 de IRPJ.
 - 2) Executado: Eu não devo IRPJ ao Exequente.
 - 3) Juiz: Exequente, prove seu pleito.
 - 4) Exequente: O devedor tem contra ele uma Certidão de Dívida Ativa (CDA), que é título executivo.
 - 5) Executado: A CDA existe, mas ela é nula por eu não ter participado do processo administrativo, cerceando direito de defesa.
 - 6) Juiz: Exequente, prove que foi oportunizado direito de defesa administrativa ao Executado.
- E assim sucessivamente...

Contra essa visão de derrotabilidade processual, Bayón tece severas críticas, dentre as quais uma se destaca: na opinião do autor, os autores que sustentam essa espécie de derrotabilidade se equivocam por passar ao largo do papel desempenhado pelas *normas jurídicas secundárias*¹⁷³ no raciocínio judicial.

Considerando $(p \wedge \neg e) \rightarrow c$ e $(p \wedge e) \rightarrow \neg c$, o que autoriza o juiz a desconsiderar a existência ou não de um *non-refutandum* é uma *regra secundária de adjudicação* que

¹⁷² BAYÓN, Juan Carlos. ¿Por qué es derrotable el razonamiento jurídico?. In *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho* n.24, 2001, p.13-15.

¹⁷³ As normas jurídicas secundárias, define Hart, são aquelas que “*estipulam que os seres humanos podem, ao fazer ou dizer certas coisas, introduzir novas normas do tipo principal [primário], extinguir ou modificar normas antigas ou determinar de várias formas sua incidência, ou ainda controlar sua aplicação*” e, dentre elas, as normas de julgamento ou adjudicação são “*as normas secundárias que capacitem alguns indivíduos a solucionar de forma autorizada o problema de saber se, numa ocasião específica, foi violada uma norma primária*”. (HART, H.L.A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p.105 e 125)

ordena que ele dite uma decisão contendo “c” sempre que se tenha provado “p” e não tenha sido provado “e”¹⁷⁴.

Há, pois, que se distinguir entre a *norma primária* que determina as condições de certa consequência jurídica “c”, e a *norma secundária* que estabelece as condições para que o juiz decida justificadamente por “c”. Desse modo, a qualificação de elementos do antecedente da primeira como *probanda* ou *non-refutanda* é determinada pelas condições que conformar o antecedente da segunda (para estas a distinção careceria de sentido), de modo que a tomada da norma secundária como premissa permite que se conceba o raciocínio como uma inferência dedutiva ordinária.

Em suma, o argumento da derrotabilidade processual confunde a regra secundária de adjudicação com uma suposta regra de inferência não-monotônica e, por consequência, a distribuição do ônus de prova não implica que o raciocínio judicial seja derrotável.

Posto que precisa, a crítica de Bayón, infirmando boa parte dos autores que equiparam a distribuição do ônus da prova com a derrotabilidade normativa, há que se observar que as regras procedimentais *falam sobre provas, e não sobre fatos*¹⁷⁵.

As provas são instrumentos de demonstrar a verdade de alguma proposição, é dizer, há uma relação direta entre as provas existentes e aquilo que será considerado como fato no momento de aplicação do Direito. No momento da decisão, o juiz considerará como fatos aquilo que estiver provado no processo - *quod non est in actis non est in mundo* – de modo que, por detrás do conjunto de crenças assumidas pelo juiz, há um conjunto de provas suportando-as, que por sua vez estão são produzidas e valoradas de acordo com determinadas regras, estas sujeitas a serem derrotadas.

Veja-se, por exemplo, o sujeito que pretende exigir o pagamento de um contrato. Ao ajuizar sua ação, ele junta cópia do contrato, com a assinatura do réu, demonstrando a anuência no negócio jurídico que o vincularia; em sua defesa, a outra parte se defende alegando que a assinatura é forjada, apresentando um laudo grafotécnico nesse sentido; por sua vez, o autor replica alegando que o perito responsável pelo laudo não

¹⁷⁴ “Lo que en realidad autoriza ese paso es simplemente una norma jurídica, una regla secundaria de adjudicación dirigida al juez que le ordena dictar una decisión con el contenido c toda vez que el demandante haya probado p y el demandado no haya probado e (y también no dictarla, apesar de que se haya probado p, si además el demandado ha probado e).”BAYÓN, Juan Carlos. ¿Por qué es derrotable el razonamiento jurídico?, p.19-20

¹⁷⁵ Em sentido aproximado, Cf. HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*, p. 15-16.

possui as credenciais técnicas para atestar aquilo, ou questiona a sua imparcialidade; e assim sucessivamente.

Explica Jordi F. Beltrán que podem ser distinguidos pelo menos três conjuntos de regras em matéria probatória: i) regras que versam sobre a atividade probatória, definindo seu início e seu término, as formas de prova, o ônus da prova etc.; ii) regras sobre os meios de prova; e iii) regras sobre o resultado probatório¹⁷⁶. Nesse contexto, não é difícil de imaginar hipóteses de derrota de cada uma dessas regras no âmbito de um processo judicial ou administrativo.

Em relação ao primeiro conjunto de regras, pode-se mencionar o Acórdão CARF nº 9101-001.961, no qual a regra que trata da preclusão probatória foi derrotada no caso para autorizar a juntada de provas quando o processo já estava na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Quanto ao segundo conjunto de regras, pode-se pensar no caso que, a despeito da proibição expressa na Constituição Federal, autoriza-se a utilização de provas produzidas ilicitamente para defesa do réu, derrotando regra constitucional¹⁷⁷.

Por fim, em relação ao terceiro conjunto de regras, é comum o recurso ao princípio da livre valoração ou da valoração racional da prova, bem como do recurso à prova legal ou tarifada (em que a lei atribui os efeitos práticos de determinada prova). Em relação ao primeiro princípio, a derrotabilidade vai estar condicionada à observância de máximas de experiência que fundamentarão a valoração racional das provas, de modo que essa derrota será epistêmica. Mais relevante é a derrota das regras que estabelecem provas legais, a exemplo do Código de Processo Penal, que em seu art. 158 c/c art. 564, III, b¹⁷⁸, exige exame de corpo de delito nas infrações penais que deixam vestígios, sob pena de nulidade¹⁷⁹ – é perfeitamente possível que um juiz, diante de um caso concreto em que não foi feita tal verificação médica, se utilize de vídeos reproduzam o crime, derrotando a regra de valoração de prova.

¹⁷⁶ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*, 2ªed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p.40-43.

¹⁷⁷ "Captação, por meio de fita magnética, de conversa entre presentes, ou seja, a chamada gravação ambiental, autorizada por um dos interlocutores, vítima de concussão, sem o conhecimento dos demais. Ilicitude da prova excluída por caracterizar-se o exercício de legítima defesa de quem a produziu. Precedentes do Supremo Tribunal HC 74.678, DJ de 15-8- 97 e HC 75.261, sessão de 24-6-97, ambos da Primeira Turma." (RE 212.081, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento em 5-12-97)."

¹⁷⁸ Art. 158. Quando a infração deixar vestígios, será indispensável o exame de corpo de delito, direto ou indireto, não podendo supri-lo a confissão do acusado.

Art. 564. A nulidade ocorrerá nos seguintes casos:

III - por falta das fórmulas ou dos termos seguintes:

b) o exame do corpo de delito nos crimes que deixam vestígios, ressalvado o disposto no Art. 167.

¹⁷⁹ RANGEL, Paulo. *Direito Processual Penal*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p.469.

Essas considerações servem para demonstrar que, ainda que a derrotabilidade processual seja usualmente confundida com a utilização de regras secundárias de adjudicação, ainda há espaço para essa categoria específica, especialmente em relação à produção e valoração de provas.

II.2.4 Afinal, derrotabilidade em que sentido?

O que se pretendeu apresentar nos itens anteriores foi uma síntese apertada da amplitude que assumiu hodiernamente a discussão acerca da derrotabilidade, sendo uma expressão utilizada para designar fenômenos absolutamente distintos entre si, e com alcances maiores ou menores, a depender da acepção utilizada. Diante disso, se torna imperativo que se especifique com qual espécie de derrotabilidade se estará lidando neste trabalho, ou melhor, o que será designado com o termo, como forma de evitar confusões terminológicas.

Em primeiro lugar, parte-se da definição que foi apresentada no início, de *derrotabilidade* como a possibilidade das normas jurídicas se sujeitarem a exceções no momento da sua aplicação.

Com isso, afastam-se de pronto as concepções relacionadas à revisão dos fatos e crenças (revisibilidade) a partir de novas informações obtidas pelo aplicador, pela trivialidade da mesma – ora, é absolutamente natural que, diante de informações incompletas, os juízos sejam alterados à luz de novos dados relevantes, trata-se de uma característica de qualquer raciocínio, não apenas o jurídico.

De outro giro também, não há grande valia em incorporar à definição de derrotabilidade que será utilizada aqui as exceções *explícitas*, decorrentes de outras formulações normativas. Como bem apontado por Beltrán e Ratti, dizer que as normas são derrotáveis a partir de exceções explícitas, no sentido de que outras normas do sistema podem excepcioná-las, é uma verdade banal, para a qual já existem outros termos teóricos mais habituais, como “preferência entre normas”, “ordenação hierárquica” e outros¹⁸⁰.

Nesse ponto, concorda-se com Boonin, para afirmar a derrotabilidade das regras jurídicas não como a obviedade de que todas as regras possuem exceções no sistema jurídico, um truísmo teórico, mas adotando uma proposição mais forte, no sentido de que é

¹⁸⁰ BELTRÁN, J.F.; 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, p.15.

teoricamente impossível enumerar todas as exceções e determinar todas as condições suficientes de aplicação de uma regra¹⁸¹.

Tampouco se está interessado aqui na dinâmica processual da derrotabilidade, e com a complexa sistemática de regras secundárias de adjudicação do ônus probatório. A despeito da grande relevância do tema, o mesmo não se encontra atrelado à abordagem que se pretende dar aqui, relacionando a derrota de regras jurídicas tributárias à construção de uma segurança jurídica substancial.

Pois bem, para fins desse trabalho, *derrotabilidade é a possibilidade das regras jurídicas se submeterem a uma quantidade não determinável de exceções implícitas, no momento de sua aplicação ao caso concreto.*

II.4 Fundamentos Lógicos da derrotabilidade

Além da apresentação das diversas espécies de derrotabilidade possíveis – ou pelo menos da tipologia utilizada para designar diversos fenômenos abrangidos sob a mesma epígrafe – entende-se relevante que sejam explicitados os fundamentos lógicos por trás da representação de raciocínios derrotáveis, visto que essa compreensão é necessária para que se possa efetivamente compreender o tipo de argumento e a forma como a argumentação é utilizada nos casos concretos em que se dá a derrotabilidade de uma regra tributária.

Naturalmente, é preciso ressaltar que o tema da Lógica aplicada ao Direito é sobremaneira árido e de difícil compreensão, razão pela qual se buscará apresentar tais considerações da forma mais clara possível.

II.4.1 Da Lógica Clássica à Lógica Não-Monotônica

Tão importante quanto a concepção de derrota de uma regra, é a percepção da necessidade de compreensão do Direito através de uma lógica não monotônica, em abandono das lógicas monotônicas¹⁸² usualmente utilizadas para descrevê-lo.

¹⁸¹ BOONIN, L.G. “Concerning the Defeasibility of Legal Rules”, in *Philosophy and Phenomenological Research*, 26. 1966, p. 371–8.

¹⁸² Lógica monotônica é aquela que garante que o conjunto C das conclusões que possa ser derivado a partir de um conjunto P de premissas sejam mantidas ou continuem a crescer com o acréscimo de informações em P. De forma mais precisa, explica Sartor: “If a conclusion A can be conclusively derived from a set of premises S1, then A can also be derived from whatever set S2 results from the addition of further premises

Em razão disso, faz-se necessária não apenas a apresentação dessas espécies de lógicas que se contrapõem, mas também a relevância que essa transição operou na compreensão lógica do raciocínio jurídico, antes de enfrentar propriamente o tema da derrotabilidade.

Os estudos de Lógica são quase tão antigos quanto a própria Filosofia, remetendo aos trabalhos de Aristóteles e da rica tradição que lhe seguiu, até os dias de hoje. A despeito disso, não há qualquer facilidade em definir o que ela é.

Uma definição usualmente aceita diz respeito ao seu papel na formulação de raciocínios, sendo compreendida como o conjunto das leis que regem o pensamento válido ou racional¹⁸³.

Mas se por um longo período a Lógica tradicional concebia a existência de um único sistema lógico que condensava as leis de uso legítimo da razão, seja por pressupor uma natureza unitária da razão, seja por considerar uma constituição metafísica e invariável do mundo, o decurso do tempo (especialmente a partir do século XX) marcou a possibilidade de edificação de diversas lógicas, aplicáveis a contextos e objetos distintos¹⁸⁴.

O tema da Lógica assumiu grande relevo especialmente em matéria de interpretação e descrição do Direito, desde um apego dogmático às conclusões lógicas até tentativas de negar a possibilidade de qualquer lógica para descrever o processo de decisão jurídica¹⁸⁵.

Sobre isto se concorda com Juliano Maranhão¹⁸⁶, que afirma que se deve assumir que as escolhas do intérprete jurídico são, ao menos idealmente, parte de um processo de *fundamentação racional*, de modo que mesmo envolvendo preferências axiológicas, é possível a construção de uma lógica subjacente, devendo esta ser construída da forma mais adequada para representar esse processo.

Em sua fala, verifica-se que o autor citado adere aos chamados *princípios pragmáticos da razão*, propostos por Newton da Costa, que podem ser reproduzidos abaixo:

to S1 (from whatever the set S2 such that $S1 \subset S2$)." (SARTOR, Giovanni. "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, p.115.)

¹⁸³ COSTA, Newton da. *Ensaio sobre os Fundamentos da Lógica*, 3ªed. São Paulo: Hucitec, 2008, p.57.

¹⁸⁴ Idem, Ibidem. P.58.

¹⁸⁵ Para uma elaborada construção nesse sentido, veja-se HAACK, Susan. "On logic in the Law: Something but not all". In *Ratio Juris*, vol.20, n.1. *Passim*.

¹⁸⁶ MARANHÃO, Juliano. "A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões". In *Estudos sobre Lógica e Direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013, p.216.

Princípio da sistematização: a razão sempre se expressa por meio de uma lógica.

Princípio da unicidade: em dado contexto, a lógica subjacente é única.

Princípio da adequação: a lógica subjacente a um dado contexto deve ser a que melhor se adapte a ele¹⁸⁷.

Em suma, Da Costa pretende evidenciar que todo fenômeno racional está sujeito à representação através de uma lógica que lhe seja própria, não apenas por lhe descrever com perfeição, mas por ser adaptada à sua estrutura peculiar. A lógica do Direito certamente não escapa a estas colocações.

A ideia de uma consequência lógica foi objeto de diversas proposições, sendo uma das mais célebres e acatadas aquela proposta por Alfred Tarski¹⁸⁸, que consiste na afirmação de que *toda proposição que seja decorrência lógica de um conjunto de premissas verdadeiras será também verdadeiro*.

Por trás desse parâmetro de verdade das consequências lógicas há a preocupação com as condições de “transmissão de verdade” (*transmission of truth*), de modo que o escopo da Lógica será a identificação de argumentos e regras que garantam que a verdade das premissas de um raciocínio seja transmitida às conclusões¹⁸⁹. Essa situação pode ser singelamente exemplificada nos seguintes termos:

1) Se João for um aluno estudioso, ele obterá boas notas.

2) João é um aluno estudioso.

Logo, 3) João obterá boas notas.¹⁹⁰

É evidente que não bastam as premissas e as conclusões para que se possa afirmar qualquer coisa sobre a verdade destas em relação àquelas. É preciso que todos esses elementos do raciocínio sejam articulados através de conectivos lógicos e obedecendo a regras específicas – ambos relacionados à lógica própria do objeto que se investiga.

Nesse sentido, como explicado por Etchemedy, a proposta de Tarski para a consequência lógica forma a base para os teoremas da adequação e completude, que estão

¹⁸⁷ Cf. COSTA, Newton da. *Ensaio sobre os Fundamentos da Lógica*, p.57-64.

¹⁸⁸ TARSKI, Alfred. “On the concept of logical consequence”. In TARSKI, A. *Logic, Semantics, Mathematics*, 2º ed. Oxford: Oxford University Press, 1983.

¹⁸⁹ BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. Dordrecht: Springer, 2006, p.17.

¹⁹⁰ Em uma linguagem semiformalizada se poderia dizer:

1) Se p então q ;

2) p ;

logo 3) q .

relacionados à sintaxe e à semântica de qualquer sistema lógico¹⁹¹. Enquanto a primeira diz respeito às regras de inferência e a estrutura do raciocínio, a segunda é relativa a compreensão de um modelo de mundo adequado àquela estrutura lógica, isto é, no qual cada conclusão válida possa ser provada à partir do conjunto de axiomas e das regras sintáticas da lógica pertinente¹⁹².

Feitos esses esclarecimentos introdutórios, cabe nesse momento fazer um levantamento histórico das propostas de lógicas para o Direito¹⁹³, buscando apresentar ao final aquela que se entende mais adequada à compreensão do fenômeno da derrotabilidade.

II.4.2 A Lógica Proposicional Clássica e a Lógica Material

A Lógica contemporânea tem seu marco de início na publicação de trabalhos como o *Begriffsschrift* de Gottlob Frege, e o *Principia Mathematica* de Russel e Whitehead, que desenvolveram respectivamente a lógica proposicional clássica e a lógica dos predicados de primeira ordem.

Através dos desenvolvimentos destes e de outros lógicos (não se poderia deixar de mencionar, por exemplo, Boole e Peirce), passou-se a operar com a estruturação de frases elementares, representadas por símbolos (p , q , r etc.), e ligadas entre si por conectivos que possuíam suas próprias condições de verdade (*truth-functional functors*), como a negação (\neg), implicação (\rightarrow), conjunção (\wedge) e disjunção (\vee)¹⁹⁴.

Naturalmente, uma exposição rigorosa das regras sintáticas dessas lógicas, de todos os funtores e das suas respectivas “tabelas-de-verdade” (as condições de verdade do argumento em relação à verdade das sentenças utilizadas) demandaria uma longa apresentação, que muito foge ao escopo deste trabalho.

Importa aqui analisar a regra *modus ponens*, que tem grande influência sobre o pensamento jurídico. Seu conteúdo consiste na afirmação de que sendo verdadeiro que A implica B, e estando presente A, pode-se afirmar B (em termos lógicos: $[A \rightarrow B] \wedge [A \rightarrow B]$).

¹⁹¹ Cf. ETCHEMEDY, John. *The Concept of Logical Consequence*. Cambridge: Harvard University Press, 1990.

¹⁹² BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. P.18-19.

¹⁹³ A respeito deste tópico, dois trabalhos merecem destaque nessa descrição: BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. P.17-64; e MARANHÃO, Juliano. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”. In *Estudos sobre Lógica e Direito*. P. 217-225.

¹⁹⁴ BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. P.20.

Ela se torna interessante por envolver uma implicação, cuja caracterização semântica pode ser sumarizada nos seguintes termos: a $A \rightarrow B$ será falso se e somente se A for verdadeiro e B for falso, caso contrário será verdadeiro sempre.

Assim, ela passou a ser utilizada para representar a subsunção de regras jurídicas, como no exemplo abaixo:

- 1) Se o sujeito auferir renda, então o tributo é devido por ele.
- 2) João auferiu renda.
- Logo, 3) O tributo é devido por João.

A trivialização desse silogismo baseado no *modus ponens* não escapou de controvérsias e severas críticas, especialmente decorridas da transposição de conectivos de linguagem natural para a linguagem formalizada e sua semântica própria. Isso conduz a situações contraintuitivas, quando não há qualquer conexão de sentido entre o antecedente e o conseqüente da implicação¹⁹⁵.

Um exemplo pode simplificar a crítica. Considere-se a tautologia:

$$((p \rightarrow q) \wedge (r \rightarrow s)) \rightarrow ((p \rightarrow r) \vee (q \rightarrow s))$$

Inserindo valores para *p*, *q*, *r* e *s*, poderiam reproduzir em linguagem natural essa tautologia nos seguintes termos:

“Se o chão está molhado (*p*), então choveu (*q*); e Se o chão está seco (*r*), então fez sol o dia todo (*s*). Isso implica que, se o chão está molhado, então o chão está seco; ou se choveu então fez sol o dia todo.”

O absurdo semântico que essa verdade lógica traz é evidente, e por si só parece ser suficiente para pôr significativa dúvida sobre a relevância da implicação material para representar condicionais de linguagem natural, como os utilizados no âmbito do Direito.

Além disso, a estrutura silogística da lógica clássica era incompatível com os processos valorativos envolvidos no processo decisório, além de ser colocada como algo trivial, ao se apontar que a complexidade real do processo decisório estava na construção das premissas, e não na aplicação do silogismo.

¹⁹⁵ BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. P. 24.

Em outro sentido, Maranhão minimiza a importância da lógica proposicional clássica para o raciocínio jurídico, ligando-o muito mais a intuições sobre sistematização, preservação da unidade ou consistência e a estipulação de máximas capazes de justificar as regras¹⁹⁶.

A ideia de um Direito racionalmente construído colocava a autoridade de suas construções na racionalização conferida pela Dogmática, sendo ela a responsável por elaborar as regras de sistematização e de construção de soluções jurídicas para os casos concretos, a partir dos axiomas existentes. Maranhão aponta, inclusive, que Savigny já enfatizava a impossibilidade de se reduzir a interpretação dogmática a nexos meramente lógicos, e que Jhering ressaltava que a Lógica Jurídica (*Logik des Rechts*) teria um caráter criativo para além da pura lógica formal¹⁹⁷.

Nesse sentido, Karl Engisch frisa que os problemas do pensamento jurídico vão muito além da pura lógica, de modo que esta fornece apenas condição necessária – mas não suficiente – da correção da decisão. Assim, o resultado final não deve ser apenas lógico, mas também metodológica e juridicamente sustentável, o que exige a separação entre problemas psico-sociológicos e lógico-gnoseológicos no processo de descoberta do Direito (*Rechtsfindung*)¹⁹⁸.

Assim, essa lógica material do Direito seria entendida como “o conjunto de cânones interpretativos e princípios de argumentação para que se obtenham ou se justifiquem regras de comportamento a partir de textos normativos”¹⁹⁹.

Da mesma forma que a lógica clássica, a “lógica material” oriunda da jurisprudência dos conceitos e das concepções históricas do Direito sofreu duras críticas pela sua ausência de valor científico, em razão da ausência de um método propriamente jurídico de construção de decisões²⁰⁰.

II.4.3 A Lógica Deôntica

¹⁹⁶ MARANHÃO, Juliano. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”, p. 219.

¹⁹⁷ “*Es handelt sich hierbei nicht um dem Reiz einer bloss formalen Logik und Consequenz, sondern um die Schöpfung einer Welt aus rein geistigen Stoff, eine Nachbildung der Natur im Elemente des Gedankens.*” (JHERING *apud* Maranhão. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”, p. 219)

¹⁹⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 10ª edição. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008, p.108-110.

¹⁹⁹ MARANHÃO, Juliano. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”. P. 219.

²⁰⁰ *Idem*, *ibidem*, p.220.

Partiu de Saul Kripke²⁰¹ o desenvolvimento da “semântica dos mundos possíveis” (*possible world semantics*), em razão de sua preocupação com os modais aléticos (“é possível que”, “é necessário que”) no desenvolvimento de uma lógica modal²⁰² semanticamente mais rica que a proposicional. Apesar da intenção do autor ser relacionada à necessidade e possibilidade, logo apareceram autores que *adaptaram* esse instrumental para a construção de uma *lógica epistêmica* (“sabe-se que”, “acredita-se que”) e uma *lógica deôntica* (“é obrigado que”, “é proibido que”, “é permitido que”), esta última bastante adequada à descrição do discurso jurídico.

Com o desenvolvimento da lógica deôntica dentro da semântica dos mundos possíveis de Kripke, tornou-se possível a compreensão do ato do legislador de escolher determinada conduta possível dentro de um modelo de mundo e atribuir a ela a obrigatoriedade de observância (*Op* – “é obrigatório que *p*”), refletindo o princípio básico do direito do *impossibilium nulla obligatio est*.

Nesse contexto, a interdefinibilidade dos modais aléticos (possível, impossível e necessário) permitiu que fosse dado aos modais deônticos um tratamento análogo, isto é, a possibilidade da definição da proibição e da permissão em termos de obrigação, e vice-versa²⁰³.

E mais, por se tratar de predicados de segundo nível, o functor modal não afetaria a validade das tautologias pertinentes à lógica proposicional, que passam a valer também como tautologias deônticas, incluindo aí regras clássicas como a *lei do terceiro excluído* (É permitido *p* ou não é permitido *p*) e a *lei da não contradição* (é falso que é permitido *p* e não é permitido *p*)²⁰⁴.

Essas características citadas nos parágrafos anteriores contribuíram para o grande entusiasmo dos positivistas com a lógica deôntica, que aparentemente se prestava a comprovar a completude e consistência do ordenamento jurídico pugnado por Hans Kelsen²⁰⁵. Como sintetiza Maranhão:

As teorias dogmáticas seriam um corpo logicamente fechado de proposições normativa (com base em uma lógica de proposições normativas, que refletiria propriedades de uma lógica deôntica), que são

²⁰¹ BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. P. 29.

²⁰² Para um aprofundamento sobre as lógicas modais, veja-se HUGUES, G.E.; CRESSWELL, M.J. *A New Introduction to Modal Logic*. London: Routledge, 1996.

²⁰³ GUIBOURG, Ricardo A.; URQUIJO, María E.; ECHAVE, Delia T. *Lógica, Proposición y Norma*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008. P.119-124.

²⁰⁴ Idem, ibidem, p.125-127.

²⁰⁵ MARANHÃO, Juliano. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”. P. 220.

tomadas como soluções normativas (obrigatório, proibido, permitido) para ações em casos hipotéticos relevantes. A dogmática científica, assim, teria uma função cognitiva de normas (...) ²⁰⁶

O ponto alto dessa aplicação da lógica deôntica na sistematização do Direito se deu na obra clássica de Alchourrón e Bulygin, *Normative Systems*, onde o sistema normativo foi definido como o conjunto de todas as consequências lógicas que se seguem de um conjunto determinado de normas – ou seja, de um papel meramente representativo do Direito a lógica assume um papel de identificação das soluções jurídicas deriváveis logicamente dos axiomas do sistema, delimitando positivamente os limites do sistema normativo ²⁰⁷.

Da mesma forma que a lógica clássica, a lógica deôntica foi confrontada com diversos paradoxos, como aquele proposto por Alf Ross, a partir da *regra do fortalecimento do antecedente* ²⁰⁸.

Tal regra pode ser definida nos seguintes termos: Se é verdade que $p \rightarrow Oq$ (p implica a obrigação de q), então também é verdade que $p \wedge r \rightarrow Oq$ (p e r implicam a obrigação de q) e, sucessivamente, é verdadeiro que $p \wedge r \wedge (...) \wedge x \rightarrow Oq$. É dizer, dada certa relação condicional, *qualquer propriedade que não seja relevante para essa relação não tem o condão de alterar a verdade da implicação se adicionado ao antecedente* ²⁰⁹. Essa regra também pode ser formulada em outros termos: Se é verdadeiro Op , também é verdadeiro $O(p \vee q)$, e da mesma forma será verdadeiro $O(p \vee q \vee r)$ e assim sucessivamente.

Novamente, há um *problema semântico* entre os conectivos da linguagem ordinária e aqueles da lógica deôntica, que fica evidenciado no paradoxo de Ross, que substitui p por “enviar uma carta” e q por “queimar a carta”, chegando à conclusão logicamente válida de que “*Se é obrigatório enviar a carta, então é obrigatório enviar a carta ou queimá-la*”. O absurdo de tal conclusão é evidente.

Outro problema que afeta a lógica deôntica é o chamado dilema de Jørgensen.

Esse filósofo observou que as relações de *implicação* e de *contradição* eram aplicadas no âmbito de proposições normativas. Por exemplo, quando se diz i) Todos os

²⁰⁶ Idem, Ibidem. P.221.

²⁰⁷ Cf. ALCHOURRÓN, Carlos. BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2006.

²⁰⁸ BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. P. 33.

²⁰⁹ BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni 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. P.27.

brasileiros devem pagar imposto; ii) João é brasileiro; então iii) João deve pagar imposto; se está realizando uma implicação que garante a verdade da conclusão “iii”; da mesma forma que se disséssemos que no mesmo ordenamento onde existe a regra anterior, também haveria a regra i’) todos os homens não devem pagar impostos; ii’) João é homem; logo iii’) João não deve pagar imposto, ficaria claro que entre iii e iii’ há uma relação de contradição.

O dilema surge justamente do fato das normas não estarem sujeitas a valor de verdade, por se tratarem de comandos – discurso prescritivo. Assim, se elas são entidades que não sujeitas a valor de verdade, elas não poderiam figurar em relações de consequência e contradição, nem tampouco apropriar-se dos funtores da lógica proposicional clássica²¹⁰.

Esse dilema, por si, constitui um desafio fundamental a qualquer tentativa formal de reconstrução do discurso normativo, podendo pôr em xeque até mesmo a possibilidade de uma lógica das normas. Em razão disso, não foram poucos os lógicos e filósofos que buscaram resolvê-lo²¹¹.

Novamente, não há espaço aqui para aprofundar os desdobramentos das tentativas de solucionar os paradoxos que foram apresentados, bem como de diversos outros igualmente relevantes. A menção a eles serve apenas de contexto para a introdução da terceira etapa de desenvolvimento de uma lógica jurídica.

II.4.4 A Lógica Não Monotônica e as Lógicas Derrotáveis

Nesse ponto, retoma-se a ideia de lógicas adequadas à representação da derrotabilidade de regras jurídicas. Frise-se, todavia, que apesar de se trabalhar aqui com um conceito mais restrito de derrotabilidade, as reflexões acerca da lógica não-monotônica são plenamente aplicáveis a outras espécies de derrota de regras jurídicas e raciocínios jurídicos.

Apesar do recurso à expressão *monotonicidade*, como atributo de um sistema lógico, ser recente, a ideia por trás do fenômeno é antiga e reconhecida por

²¹⁰ MARANHÃO, Juliano. “A Terapia de Von Wright para a Síndrome de Jørgensen”. In *Estudos sobre Lógica e Direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013. P.32.

²¹¹ Para uma apresentação mais completa do dilema e suas soluções, vide: WALTER, Robert. *Jørgensen's Dilemma and How to Face It*. Ratio Juris, 9. 1996. P. 168–171. RATTI, Giovanni. *Lógica de tres valores y dilema de Jørgensen. Algunas dificultades básicas*. In *Analisi e Diritto*, 2013. P.155-162. E MARANHÃO, Juliano. “A Terapia de Von Wright para a Síndrome de Jørgensen”. In *Estudos sobre Lógica e Direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013. P.29-62.

diversos autores que veem na lógica clássica uma importância restrita principalmente aos campos da matemática pura – totalmente dedutivos – mas que não é plenamente aplicável em outros campos²¹².

O raciocínio não monotônico é definido por David Makinson da seguinte forma:

Em termos formais, dizemos estar raciocinando não-monotonicamente quando nós permitimos que uma conclusão que seja bem determinada a partir da informação dada possa precisar ser retirada quando tomemos posse de informações adicionais, mesmo quando nenhuma das premissas anteriores são abandonadas. Em síntese, a relação de consequência é não monotônica se pode ocorrer da proposição x ser consequência do conjunto A de proposições, mas não consequência de um superconjunto $A \cup B$ de A .²¹³ (tradução livre)

Contrario sensu, o raciocínio será monotônico se, e somente se, o acréscimo de premissas ao conjunto de axiomas (A) de um sistema não afete o conjunto das conclusões (C) derivadas de A . Se tal característica não estiver presente, o sistema lógico será não monotônico.

Retomando a implicação normativa $p \rightarrow Oq$, poder-se-ia dizer que mesmo diante da validade dessa relação condicional e da ocorrência de p não seria possível deduzir Oq , pela possibilidade de $p \wedge r \rightarrow \neg Oq$. Isso vai à contramão da regra *modus ponens*, bem como do *reforço do antecedente*, expostos anteriormente.

Essa distinção entre lógica monotônica e não monotônica levou à distinção proposta por Giovanni Sartor entre *raciocínios conclusivos e derrotáveis*²¹⁴.

O esquema de raciocínio conclusivo indicaria uma transição cognitiva que pode operar a despeito de qualquer informação adicional que o agente possua, desde que ele considere todas as precondições da sua estrutura de pensamento. Na definição do autor, um esquema de raciocínio R é conclusivo se alguém possa sempre adotar as conclusões dele enquanto mantidas ou ampliadas as suas premissas.

²¹² MAKINSON, David. *Bridges from Classical to Nonmonotonic Logic*. London: Kings College Publications, 2005, p.2.

²¹³ “In formal terms, we are said to be reasoning nonmonotonically when we allow that a conclusion that is well drawn from given information may need to be withdrawn when we come into possession of further information, even when none of the old premisses are abandoned, In brief, a consequence relation is nonmonotonic if it can happen that a proposition x is a consequence of a set A of propositions, but not a consequence of some superset $A \cup B$ of A .” (idem, ibidem, p.2)

²¹⁴ SARTOR, Giovanni. “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, p.112.

A distinção em relação aos esquemas dos raciocínios derrotáveis é a possibilidade de serem derrotados por informações adicionais, de modo que determinadas premissas podem ser adicionadas com efeito de alterar a adoção da conclusão anterior.

O raciocínio derrotável foi estruturado para situações em que seja necessária a *retração da inferência existente*, em razão de informações que fujam à situação normal ou típica²¹⁵. Ou seja, é uma lógica pensada para lidar com a incerteza e com informações limitadas ou incompletas, permitindo a construção de assunções *prima facie* verdadeiras.

O exemplo clássico é do pássaro Tweety. A partir de um conhecimento prévio de que pássaros geralmente voam, poder-se-ia inferir de forma válida que:

- 1) Pássaros voam;
- 2) Tweety é um pássaro;
- Logo 3) Tweety voa.

Todavia, diante da informação adicional de que Tweety seria um pinguim, ou um kiwi, haveria um acréscimo de premissas que afetaria a conclusão final do raciocínio:

- 1) Tweety é um pinguim;
- 2) Todos os pinguins são pássaros;
- 3) Alguns pássaros voam;
- 4) *Todos os pinguins não voam*;
- Logo, 4) Tweety não voa.

Esse exemplo é interessante por trazer um problema bastante relevante na compreensão da lógica não-monotônica – as formas como lidar com conflitos entre conclusões potencialmente derrotavam.

Sobre isto Strasser e Antonelli identificam dois diferentes tipos de conflito que podem surgir na moldura da não-monotonicidade: i) conflitos entre conclusões derrotáveis e “fatos duros” (*hard facts*), os quais podem ter sido recém-aprendidos; e ii) conflitos entre uma conclusão potencialmente derrotável e outra. É necessário que, diante de um conflito, se estabeleça uma forma de restaurar a consistência do sistema lógico²¹⁶.

O primeiro tipo de conflitos é bastante simples de se resolver, sempre em favor dos fatos duros que infirmam a conclusão derrotável – exemplo: a um sujeito foi

²¹⁵ 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/>, com acesso em 05/07/2016. P.2.

²¹⁶ STRASSER, Christian; ANTONELLI, Aldo. “Non-Monotonic Logic”. P.6.

imputada a pena de prisão por conta de um crime de homicídio, quando posteriormente apresentam uma filmagem que mostra que outra pessoa cometeu o crime, exigindo a revisão da inferência anteriormente realizada.

O segundo tipo de conflito, todavia, traz mecanismos mais complexos de resolução.

O caso do pinguim Tweety elucidada uma das formas de enfrentamento desses conflitos, pois se está diante de duas inferências de espécies distintas, uma inferência não derrotável (“Todos os pinguins são pássaros” e “Todos os pinguins não voam”) e outra derrotável (“Alguns pássaros voam”).

Nesse caso, conforme o *princípio da especificidade*, uma inferência com o antecedente mais específico sobrepõe uma inferência derrotável conflitante que tenha um antecedente menos específico – essa distinção entre especificidade forte e fraca é reconhecida pelos lógicos como instrumento para resolver conflitos entre inferências²¹⁷.

Há diversos outros mecanismos de resolução de conflitos entre inferências derrotáveis, mas que fogem ao escopo desta exposição. Cabe apenas menção de que no próprio Direito há mecanismos de resolução desses conflitos, como os critérios da *Lex specialis*, *Lex temporalis* e *Lex superior*, de resto mais do que conhecidos de qualquer estudioso dessa área.

Para além dos conflitos que possuem formas de serem solucionados, existem também os conflitos que não possuem regras para a sua resolução. Eles se dão principalmente diante do sujeito que, diante de informações incompletas, compromete-se com a maior quantidade de conclusões derrotáveis possíveis, sujeitas a uma consistência entre elas²¹⁸.

O exemplo clássico é o chamado “Diamante de Nixon”: Nixon é simultaneamente *quaker* e republicano. Enquanto os primeiros são usualmente pacifistas, os últimos usualmente não o são. Em se tratando de duas conclusões derrotáveis, das informações disponíveis não se pode inferir se Nixon seria ou não um pacifista.

Nesta situação, o sujeito estaria diante de duas inferências derrotáveis válidas e contrárias, sem qualquer regra de prevalência de uma sobre a outra. Assim, *a escolha entre elas foge ao domínio da lógica*, passando a se basear em preferências e valores daquele sujeito.

²¹⁷ Idem, ibidem. P.7.

²¹⁸ STRASSER, Christian; ANTONELLI, Aldo. “Non-Monotonic Logic”. P.10.

Essas situações são especialmente relevantes para o raciocínio jurídico em razão da diversa quantidade de conflitos que demandam um *sopesamento* de valores e princípios para sua solução, mesmo diante de regra expressa. Tais conflitos serão enfrentados oportunamente.

Prosseguindo na caracterização da evolução das lógicas utilizadas para representar o discurso jurídico, Juliano Maranhão liga às lógicas derrotáveis a uma *lógica de argumentação*, decorrente de uma concepção do Direito como uma prática interpretativa de regras ao lado de valorações políticas e morais, com foco na distinção entre regras e princípios, e no fenômeno da derrotabilidade normativa²¹⁹.

Como frisa Ronald Dworkin, “*a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica*”²²⁰ – a lógica de aplicação dos princípios é distinta daquela lógica das condições suficientes (*all or nothing*) válida para as regras, pois eles oferecem apenas razões *prima facie* (razões contributivas) para o processo de tomada de decisão, devendo ser sopesadas com outras razões de igual natureza no processo decisório, em um processo que possui uma dimensão valorativa incompatível com as formalizações tradicionais e sua abordagem descritiva²²¹.

A ideia subjacente às lógicas derrotáveis (não-monotônicas) é que as inferências realizadas podem ser derrotadas por um acréscimo no conjunto de premissas, através de novas informações – o que vai de encontro àquelas condições decorrentes da teoria da verdade proposta por Tarski, que pressupunha a monotonicidade dos sistemas lógicos.

A falência da monotonicidade²²² do raciocínio jurídico implicou, naturalmente, igual destino às leis lógicas do *modus ponens* e do *reforço do antecedente*. Isso trouxe uma alteração na própria finalidade da lógica: se antes a construção de esquemas de raciocínio jurídico estava fortemente conectada à ideia de preservação do *valor de verdade (truth-preservation)*²²³, ela passa, como sustentado por Jaap Hage, a ter

²¹⁹ MARANHÃO, Juliano. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”, p. 221.

²²⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.39.

²²¹ MARANHÃO, Juliano. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”, p. 221-222.

²²² Essa crítica à lógica monotônica gerou uma série de respostas dos defensores da lógica dedutiva clássica. A mais comum foi elaborada por Carlos Alchourrón, que sustentou que ao rejeitar o *modus ponens* e o *reforço do antecedente*, o Direito perderia toda a sua força inferencial, com consequente perda de segurança e previsibilidade (Cf. 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, p.83.).

²²³ SARTOR, Giovanni. “Defeasibility in Legal Reasoning”, p.113.

como função a *transmissão de justificação*, passando a ser o ponto de partida do “*estudo dos standards para aceitação racional de argumentos*.”²²⁴.

A ideia da lógica como instrumento de transmissão da verdade pressupõe uma redução de seu escopo para abranger apenas as relações de dedução, excluindo abdução, indução e diversas formas de raciocínio prático²²⁵. A justificação de uma decisão é sempre relativa ao conjunto de premissas, e não absoluta, como pretendem os reclames de uma verdade decorrente de uma consequência lógica.

Em uma metáfora proposta por Hage, assim como a verdade é monotônica, a justificação seria não-monotônica²²⁶.

Esse papel de transmissão de justificação fica evidente na descrição das lógicas de argumentação feita por Maranhão, onde para cada *tese* (sentença) poder-se-ia identificar argumentos *pró* (derivados da sentença ou de suas premissas) e *contra* (derivados da negação da sentença ou da negação de suas premissas), que interagem a partir de relações de preferências estabelecidas entre regras usadas nos argumentos²²⁷.

A ideia de uma lógica adaptada à dialética presente do discurso jurídico vai à linha do intuído por Hart em sua concepção de derrotabilidade, que se daria no âmbito de um procedimento composto por pleitos e defesas (*claims e exceptions*).

Ainda que a lógica não-monotônica seja, pelo menos em uma primeira vista, a melhor alternativa de formalização do discurso jurídico frente ao fenômeno da derrotabilidade, não faltam elaboradas críticas a essa compatibilidade.

Essas críticas serão tratadas adiante, ao enfrentar a questão: *a lógica não-monotônica é essencial para formalização do raciocínio jurídico?*

II.4.5 O Raciocínio Jurídico exige uma Lógica não-monotônica?

A questão que se pretende responder abaixo é se é necessária uma lógica não-monotônica para formalizar o fato de uma hipótese de incidência que é justificada à luz de um conjunto de premissas P, diante do acréscimo de elementos a esse conjunto, passe a conglobar novas exceções implícitas.

²²⁴ HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*. Springer: Dordrecht, 2005, p.8.

²²⁵ Idem, ibidem, p.30.

²²⁶ Idem, ibidem, p.31.

²²⁷ MARANHÃO, Juliano. “A Lógica no Direito: Grandes Expectativas e Algumas Desilusões”, p.223.

O primeiro passo para responder essa questão, ainda que trivial, é distinguir a *derrotabilidade* da *não-monotonicidade*.

Nesse sentido, monotonicidade e não-monotonicidade são características de sistemas lógicos, a partir do atendimento das condições já descritas anteriormente. Ela pouco tem a ver com o Direito e com o raciocínio jurídico, propriamente, sendo útil apenas como instrumental lógico para *modelizar* esse discurso. Em síntese, a não-monotonicidade não é uma característica do Direito, mas do sistema lógico utilizado para representá-lo formalmente²²⁸. O fenômeno da derrotabilidade independe do sistema lógico utilizado para representá-lo.

Entre as críticas recebidas pela utilização das lógicas não-monotônicas ao Direito, destaca-se a elaborada por Carlos Alchourrón ao sustentar que:

Não há necessidade de uma lógica das normas derrotáveis (normas de obrigações *prima facie* e permissões) porque por trás da necessidade de tal lógica, assim como por trás da necessidade de lógicas não monotônicas, agora em moda na inteligência artificial, está uma mistura da noção *standard* de consequência (ou condicional) e a mudança de nossas premissas (normativas) em uma perspectiva dinâmica.²²⁹

A preocupação de Alchourrón o levou ao desenvolvimento de uma lógica da revisão de crenças (juntamente com Gärdenfors e Makinson), em uma tentativa de manter a força inferencial do *modus ponens*, que previa a possibilidade de sucessivas revisões do antecedente diante de uma nova informação, de modo que a revisão de crenças permitisse formalizar as situações cognitivas obtidas a partir de situações de conhecimento incompleto²³⁰. E prossegue o autor:

Quando alguém tem que realizar a função de representar um conhecimento incompleto (...) ele será confrontado pelo seguinte dilema. Ou usa sentenças conceitualmente fortes (condicionais gerais) com muitas consequências interessantes e assume todos os perigos envolvidos estando a partir daí pronto para revisar as premissas sempre que necessário; ou usa um condicional derrotável conceitualmente fraco, o qual será quase completamente seguro, ao preço de perder a maior parte (senão toda) das

²²⁸ HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*, p.8.

²²⁹ “there is no need for a logic of defeasible norms (norms of *prima facie* obligations and permissions) because behind the requirement for such logics, as well as behind the requirement for nonmonotonic logics, now in fashion in artificial intelligence, lies a mixture of a standard notion of consequence (or conditional) and the change of our (normative) premises in a dynamic perspective.”ALCHOURRÓN, Carlos E. “Philosophical Foundations of Deontic Logic and the Logic of Defeasible Conditional”, p.44.

²³⁰ Idem, *ibidem*, p.83.

conclusões interessantes. Nós devemos escolher entre a quieta escuridão do Paraíso ou as arriscadas luzes da vida diária.²³¹ (tradução livre)

Tal modelo, todavia, conquanto seja perfeitamente adequado a situações de cognição, isto é, para representar descrições da realidade, dificilmente terá o mesmo sucesso diante de estruturas normativas. Isso se dá pelo fato da proposição descritiva derrotada ser abandonada a inclusão de novas informações, sendo substituída por uma proposição que incorpora as exceções constatadas – todavia, em se tratando de derrotabilidade normativa, a *regra original não é derogada após a sua derrota diante de um caso concreto*, e esse tipo de situação não é distinguido pela lógica de revisão das crenças²³². Isso fica claro ao se contrastar a *derrotabilidade* e a *revisibilidade*.

Apesar disso, não se pode negar que a incorporação de exceções à estrutura da proposição, através de sucessivas revisões das crenças iniciais seria uma forma de acomodar a derrotabilidade em uma lógica monotônica – o que pressupõe a adoção da chamada *tese incorporacionista*.

No fim das contas, como coloca Hage, a escolha por uma forma ou outra de representação lógica se torna uma questão pragmática, dependente de qual é a mais útil e simples para esse mister.

Esse ponto conduziu à elaborada objeção de Baker²³³ quanto à possibilidade da conversão das exceções suportadas pela cláusula *unless* da proposição em condições negativas – é dizer, ele arguiu a possibilidade de conversão de conceitos ou proposições derrotáveis em inderrotáveis através da especificação de todas as condições negativas, à medida que sejam verificadas.

Essa questão levou à divisão entre os defensores da *tese da irredutibilidade*, que defendem a impossibilidade dessa inclusão, contras os partidários da *tese incorporacionista*, já mencionada acima.

²³¹ No original: “when someone has to accomplish the task of representing incomplete knowledge ... he will be confronted with the following dilemma. Either use conceptually strong sentences (general conditionals) with many interesting consequences and assume all the dangers involved and hence be ready to revise the premises as often as needed; or use the conceptually weaker defeasible conditionals which will be almost completely secure, at the price of losing most (if not all) of the interesting conclusions. We have to choose between the quiet darkness of Paradise or the risky lights of daily life.” ALCHOURRÓN, Carlos E. “Philosophical Foundations of Deontic Logic and the Logic of Defeasible Conditional”. 83.

²³² Aponta Peczenik que tal modelo não é apto a lidar com o principal elemento do raciocínio jurídico que é o sopesamento e balanceamento de razões contributivas no processo decisório (PECZENIK, Aleksander. “Jumps and Logic in the Law”. *Artificial Intelligence and Law 4*. P.297-329).

²³³ BAKER, G., “Defeasibility and Meaning” in HACKER, P.M.S. e RAZ, J. (ed). *Law, Morality and Society*. Oxford: Clarendon Press, 1977. P.33.

Como foi dito no início da exposição sobre a representação lógica do discurso jurídico, grandes partes dos paradoxos e dos problemas apresentados derivavam da distância entre os conectivos da linguagem ordinária e da linguagem formalizada, que geravam situações evidentemente absurdas.

Em razão disso, entende-se que a solução para uma escolha entre uma formalização monotônica ou não-monotônica reside em duas características particulares desta última: *modularidade (modularity)* e *semelhança estrutural (structural resemblance)*²³⁴.

A formalização através de uma lógica derrotável possui modularidade porque diante de exceções não há uma revisão da fórmula anteriormente formulada, e a semelhança estrutural se dá entre o texto legal e a estrutura formalizada (aproximando-se tanto quanto possível a linguagem ordinária da formal). Retomar o exemplo do Tweety elucidará essas duas características:

- 1) Todos os pássaros voam.
- 2) Tweety é um pássaro.
- Logo 3) Tweety voa.

Todavia, nem todos os pássaros voam, existem os pinguins e os kiwis que não voam, e Tweety é um pinguim. A partir daí, há duas opções de formalização:

- 1) Todos os pássaros (menos pinguins e kiwis) voam.
- 2) Tweety é um pinguim.
- Logo 3) Tweety não voa.

Ou

- 1') Alguns os pássaros voam.
- 2') Pinguins não voam.
- 3') Tweety é um pinguim.
- Logo 4') Tweety não voa.

Porém, verificou-se também que além dos pinguins e kiwis, pássaros que não tem asas, ou que as tem machucadas ou imobilizadas, não voam. Representa-se o caso de Tweety da seguinte forma:

- 1) Todos os pássaros (menos pinguins, kiwis, pássaros sem asas, pássaros com asas machucadas e com asas imobilizadas) voam.
- 2) Tweety é um pinguim.
- Logo 3) Tweety não voa.

²³⁴ BROZEK, Bartosz; STELMACH, Jerzy. *Methods of Legal Reasoning*. P.54.

Ou

- 1') Alguns os pássaros voam.
- 2') Pinguins não voam.
- 3') Tweety é um pinguim.
- Logo 4') Tweety não voa.

E assim sucessivamente, com as novas exceções que forem aparecendo.

Como se vê, a *modularidade* da lógica não-monotônica simplifica o raciocínio, pois reduz a quantidade de informação em cada proposição, envolvendo apenas *o necessário para que se gerem conclusões justificadas*. Se em um exemplo singelo como esse já se verifica a hipertrofia da premissa maior desse silogismo, imagine em casos mais complexos, como na proibição de homicídio, ou em situações em que os princípios tenham peso tal que produzam exceções potencialmente infinitas a determinadas normas.

A redução de complexidade é evidente, o que indica que, *conquanto a lógica não-monotônica não seja o único meio de formalização da derrotabilidade, é de longe o mais apto*.

Portanto, a despeito de críticas recebidas, parecem ser os modelos lógicos construídos a partir de uma não-monotonicidade os mais adequados a descrever os processos argumentativos em que se engajam os partícipes do discurso jurídico e, mais ainda, parecem ser os mais adequados a descrever com maior precisão o fenômeno da derrotabilidade normativa.

II.5 Conclusões Parciais

O presente capítulo iniciou-se com os delineamentos iniciais acerca da derrotabilidade de regras, com a apresentação da origem do termo, bem como dos diversos sentidos no qual é utilizado por diversos juristas, ao longo do tempo. Verificada a complexidade deste fenômeno, apresentaram-se diversas tipologias utilizadas para distinguir suas diversas facetas, com a ressalva constante de que uns seriam mais relevantes do que outros para o Direito. Em seguida, apresentaram-se os fundamentos lógicos da derrotabilidade, e da utilidade das lógicas não-monotônicas para a sua representação e para a estruturação dos argumentos jurídicos em decisões nas quais se verifique a derrota da regra.

Em termos mais gerais, a derrotabilidade que interessa aqui *não* será aquela decorrente de simples criação de novos enunciados normativos que excepcionam as regras já existentes, pela trivialidade que encerra esse fenômeno legislativo, tampouco será objeto de maiores preocupações a chamada *derrotabilidade epistêmica* ou *revisibilidade*, pois consiste na possibilidade de novas informações provocarem uma revisão em uma crença anterior (condição esta absolutamente natural ao processo de conhecimento).

Do mesmo modo, *não* será abordada com maior profundidade a *derrotabilidade processual* – sua dimensão dinâmica – ligada à dialética processual e a distribuição do ônus probatório.

É a *derrotabilidade normativa* que se pretende aprofundar neste trabalho, relacionada à sua *dimensão estática*, e consistente na criação de exceções implícitas para as regras, no momento de sua aplicação em um caso concreto.

Naturalmente, sob esta epígrafe ainda estão reunidas situações distintas, como a hipótese da adoção de uma interpretação mais restrita para a lei em certo caso, ou mesmo quando determinada característica do caso concreto devesse ter sido valorada pelo legislador, que não o fez, ou mesmo quando se estipule a exceção como forma de evitar uma aplicação largamente contrária as finalidades da regra jurídica ou a outros princípios do mesmo sistema jurídico.

Entende-se, todavia, que essas diversas situações não encampariam necessariamente espécies distintas de derrotabilidade, mas sim distintas *condições de ocorrência deste fenômeno*, que serão tratadas adiante.

CAPÍTULO III: DERROTABILIDADE DE REGRAS JURÍDICAS

Um sistema legal que construa os elementos básicos de suas normas com princípios gerais ou padrões jurídicos de conduta não é senão um disfarce que oculta medidas individuais.

Franz Neumann

III.1 Tendências de abordagem da derrotabilidade na Teoria do Direito

Ultrapassada a caracterização do que seria a derrotabilidade no âmbito desse trabalho e qual a lógica mais adequada à sua representação – e a representação dos raciocínios jurídicos em geral – cumpre agora apresentar as formas como o tema tem sido abordado no âmbito da Teoria do Direito.

Nesse sentido, Jordi Beltrán e Giovanni Ratti²³⁵ apontam 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 derrotáveis²³⁶.

²³⁵ BELTRÁN, J.F.; 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, p.15.

²³⁶ Idem, ibidem, p.15.

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 jurídicas²³⁷.

Essas duas aproximações possíveis contribuem muito para a compreensão do fenômeno, e devem se expostas, ainda que sucintamente, para situar o panorama contemporâneo do tema na Teoria do Direito.

III.1.1 Aproximação Estrutural (*Structure-based approach*)

Como foi colocada no tópico anterior, a aproximação estrutural conduz a três visões distintas: i) todas as normas são inderrotáveis; ii) algumas normas são derrotáveis; e iii) todas as normas são derrotáveis.

A primeira visão, que considera todas as normas jurídicas inderrotáveis, traz implícita a ideia de que todas as normas jurídicas são veiculadas através de formulações jurídicas completas, que trazem todas as suas condições positivas de aplicação, como também todas as exceções a que elas poderiam se submeter em determinado momento – é dizer, haveria um fechamento sistêmico à possibilidade de exceções implícitas.

Essa visão somente encontra correspondência com as modalidades mais primitivas do *normativismo*, cujo cerne residia no *objetivismo* com que se dava a normatividade – em reiteração da separação existente entre sujeito (intérprete) e objeto (Direito), e da intencionalidade cognitiva que o primeiro direcionava ao segundo, no ato de interpretação. Isso dava um timbre de autonomia material e formal em relação ao contexto histórico-cultural, que acabava por remeter qualquer tentativa de compreensão das leis a uma hipotética vontade dos legisladores, através de indução ou abstração voltada ao desvelo de *critérios normativos inscritos, desde sua origem, no texto*.

O ordenamento jurídico seria tomado como um corpo legislativo cuja normatividade manifesta-se em um sistema de normas gerais e abstratas, a partir das quais deve se operar a dedução da solução para qualquer caso jurídico, seja para identificar as condições de aplicação da norma quanto para verificar as possíveis exceções existentes – dado a presunção de *completude* do sistema.

²³⁷ BELTRÁN, J.F.; RATTI, G.B. “Defeasibility and Legality: A Survey”, p.17.

Da sua sistematicidade decorre que para cada caso que componha um universo de casos (UC) relacionável previamente ao direito, haveria a possibilidade de dedução de soluções válidas a partir dos axiomas escolhidos – cuja justificação fica a cabo de uma recondução lógico-dedutiva até as normas fundamentais dessa estrutura.

Essa autonomia tem como corolário a negação da possibilidade de uma *decisão constitutiva de direito* (bem como de exceções implícitas), mas tão somente aplicativa de um direito pressuposto e objetivado, haja vista que um ato novador que construa uma norma sem correlação lógico-dedutiva com os axiomas estaria por operar em uma hipotética lacuna que é, por premissa desse modelo, rechaçada aprioristicamente pelo dogma da completude²³⁸.

Esse pensamento normativista foi largamente criticado por diversas escolas de Direito que o sucederam, por diversos motivos. Giovanni Sartor, por exemplo, aponta que uma estrutura condicional perfeita e completa como exige o normativismo não decorre diretamente das formulações jurídicas, mas sim de uma síntese de diversas normas aplicáveis em uma determinada ordem, além disso, a reconstrução do sistema para abarcar todas as condições positivas e negativas demandaria um esforço epistemológico e prático incompatível com as limitações humanas²³⁹.

De fato, pugnar pela impossibilidade de construção de exceções implícitas é, no mínimo, fruto de uma inocência ou idealismo teórico, visto serem reiteradas e constantes as decisões, em diversas ordens jurídicas, que as constroem diante das necessidades do caso concreto. Os dogmas da completude e da simples dedução de soluções jurídicas há muito já foi afastado nos planos teórico e prático, não cabendo aqui a exposição mais detida de todas as críticas e propostas substitutivas.

A segunda visão, por sua vez, pugna pela existência de normas jurídicas derrotáveis, e outras inderrotáveis, erigindo essa característica como elemento de *discrimen* entre os diversos *standards* jurídicos. Como pontua Shapiro, essa foi a abordagem dada por diversos filósofos do Direito para criticar o positivismo jurídico (mais especificamente a

²³⁸ A colocação de Arthur Baumgarten sintetiza bem esse pensamento: *Das Jus ist der abstrakte Rechtssatz, das factum der konkrete Tatbestand an dem er sich verwirklicht. Ist einmal über das jus und über das factum völlige Klarheit geschaffen, dann vollzieht sich die Subsumtion des letzteren unter das erstere im normalen Denken ohne weiteres, die nähere Analyse dieses Vorgangs interessiert die Logik und die Psychologie; für die allgemeine Rechtslehre bietet kein Problem.* (BAUMGARTEN, Arthur. *Die Wissenschaft vom Recht und ihre Methoden*. Tübingen : J. C. B. Mohr, 1920. p.202). Em tradução livre: “O direito é a proposição jurídica, o fato é da hipótese concreta em que é realizado. Uma vez criado o direito e o fato com total clareza, então se dá subsunção do último sob o primeiro no pensamento normal, sem mais delongas, interessando a análise desse processo a lógica e psicologia, para a teoria geral do direito não oferece problema”

²³⁹ SARTOR, Giovanni. “Defeasibility in Legal Reasoning” in BANKOWSKI et al. (eds), *Informatics and the Foundation of Legal Reasoning*. Dordrecht: Kluwer, 1995, p. 143–4

versão “crua” do normativismo, mencionada anteriormente), com base na sua impossibilidade de explicar o papel exercido pelos princípios no raciocínio jurídico (que se comportam como normas derrotáveis e que dependem de ponderação para serem aplicadas)²⁴⁰.

Um marco teórico dessa segunda visão é a obra de Ronald Dworkin, onde o autor rompeu com a tradição de critérios quantitativos/fracos de distinção entre regras e princípios e adotou critérios qualitativos/fortes²⁴¹, pontuando nos seguintes termos o contraste entre as normas:

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. (...)

Sem dúvida, uma regra pode ter exceções (o batedor que errou três bolas não será eliminado se o pegador [*catcher*] deixar cair a bola no terceiro lance). Contudo, um enunciado correto da regra levaria em conta essa exceção; se não o fizesse, seria incompleto. Se a lista das exceções for muito longa, seria desajeitado demais repeti-la cada vez que a regra fosse citada; contudo, em teoria não há razão que nos proíba de incluí-las e quanto mais o forem, mais exato será o enunciado da regra.²⁴²

Já em relação aos princípios, Dworkin reconhece neles uma dimensão de peso que permite que as forças relativas deles sejam consideradas conjuntamente (e não de forma exclusiva, como nas regras) no caso de conflito entre eles, frisando a impossibilidade de se determinar *a priori* os casos de aplicação de determinados princípios, haja vista que suas condições de aplicação variam concretamente, permitindo a criação de exceções²⁴³. Assim, *as regras não seriam derrotáveis, mas os princípios sim*.

A solução proposta por Dworkin encontra um problema dentro da própria teoria desse autor. Ora, *se os princípios podem ser excepcionados por fatores implícitos, e as regras, por sua vez, podem ser afastadas por ofenderem princípios, a conclusão é que as regras podem ser excepcionadas por fatores implícitos*. A outra opção seria reconhecer

²⁴⁰ 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>, p.2.

²⁴¹ Para um excelente levantamento acerca dos critérios utilizados ao longo do tempo, vide ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2016, p.55-86.

²⁴² DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.39-40.

²⁴³ Idem, *ibidem*, p.41-43.

as regras como *entrincheiradas* e, portanto, inderrotáveis – o que necessariamente implicaria em negar a possibilidade dos princípios afastarem regras, contrariando também a própria obra do autor²⁴⁴.

Em um sentido distinto de Dworkin, mas adotando a possibilidade de derrota como elemento de distinção entre regras e princípios, Carsten Bäcker afirma que a impossibilidade das regras terem suas exceções enumeradas de forma conclusiva, em razão das circunstâncias que emergem dos casos futuros serem desconhecidas, permitiria concluir que elas deveriam ser sempre capazes de acomodar essas exceções e, portanto, sempre derrotáveis. Ao passo que os princípios, como mandamentos de otimização, não comportariam exceções nesse sentido, visto que as circunstâncias do caso concreto e a ponderação com princípios concorrentes já estão implícitas no conceito de otimização, sendo parte integral da sua própria aplicação, de modo que se aplicar implica otimizar, não há que se falar em derrota no sentido de criação de uma exceção²⁴⁵.

Enquanto os princípios sempre implicam em um mandamento para otimização, as regras apenas determinam que determinada conduta seja tomada sob certas condições. Otimizar significa, segundo Bäcker, realizar um fim na maior medida possível, considerando todas as circunstâncias relevantes, no entanto, se todas as circunstâncias relevantes forem consideradas, não há necessidade de exceções²⁴⁶. Na linha desse autor, *regras seriam derrotáveis, ao passo que princípios não*.

Nessa linha, ele entende que ambas as espécies de norma são *prima facie*, mas de formas distintas: as regras seriam *prima facie* por serem passíveis de derrota diante do aparecimento de circunstâncias capazes de dar origem a uma exceção não prevista, enquanto os princípios seriam *prima facie* – mas não derrotáveis – por seu conteúdo necessitar de nova determinação a cada aplicação, levando-se em conta todas as circunstâncias do caso²⁴⁷.

Tal posição não é de todo correta. Ao partir da assunção que todas as regras aceitam exceções de acordo com circunstâncias futuras, o autor pressupõe que sempre que uma circunstância não prevista originalmente surja, o aplicador possa ponderar entre ela e os princípios formalistas que justificam a manutenção do conteúdo original da regra – haveria implícita ao reconhecimento da necessidade de incorporação da circunstância à

²⁴⁴ BELTRÁN, J.F.; RATTI, G.B. “*Defeasibility and Legality: A Survey*”, p.16.

²⁴⁵ BÄCKER, Carsten. “*Regras, Princípios e Derrotabilidade*” in Revista Brasileira de Estudos Políticos n.102. Belo Horizonte, jan/jun 2011, p.60-61.

²⁴⁶ Idem, ibidem, p.70-71.

²⁴⁷ Idem, ibidem, p.78.

regra, uma etapa de otimização dela mesma. Isso parece que esfumaria os limites traçados entre regras e princípios, pelo menos sob a perspectiva da possibilidade ou não de derrota.

Essa crítica conduz justamente à terceira visão, de que todas as normas são derrotáveis, remetendo expressamente ao pensamento de Giovanni Sartor. O professor italiano aduz que em um modelo jurídico que comporta a derrotabilidade, tanto as regras quanto os princípios tem valores argumentativos que, diante de certas razões, suportam as conclusões que deles serão derivadas – nesse ponto, a distinção entre eles será relativa à *força dos argumentos* necessária para a criação da exceção implícita diante do caso concreto²⁴⁸. Assim, *todas as normas seriam derrotáveis, mas as regras exigiriam argumentos substancialmente mais fortes do que os princípios, para que isso acontecesse.*

Em sentido próximo a este, Fernando Vasconcellos aponta que todas as normas são, pelo menos em tese, derrotáveis, ainda que na prática nunca sejam derrotadas. Para este autor, é preciso reconhecer a *falibilidade* de um sistema normativo, que conduziria ao chamado *paradoxo da exceção principiológica implícita*, descrita nos seguintes termos:

Segundo este paradoxo, se não é possível definir *a priori* os casos gerais em que um princípio se sobrepõe a outro, e considerando que os princípios podem excepcionar as normas jurídicas, logo, não se pode antecipar quais as exceções implícitas (principiológicas) podem afetar o campo de aplicação de qualquer norma²⁴⁹.

Fica evidente, da citação acima, que o argumento esgrimido por Vasconcellos é exatamente o mesmo oposto à posição defendida por Ronald Dworkin, baseando-se na força normativa dos princípios e na sua derrotabilidade “natural” para, com isso, justificar a possibilidade – em tese – de derrota das demais normas jurídicas.

Adotar essa linha implicaria dizer, como já abordado no capítulo anterior, que a lógica das normas jurídicas não admite o *modus ponens* e a regra do reforço do antecedente, o que conduziu os críticos²⁵⁰ a pontuarem que a adoção dessa linha implicaria na impossibilidade absoluta de explicar de aplicação de normas e o raciocínio jurídico.

²⁴⁸ SARTOR, Giovanni. “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, p.135.

²⁴⁹ VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. *Hermenêutica Jurídica e Derrotabilidade*. Curitiba: Juruá, 2010, p.77.

²⁵⁰ Por todos, veja-se ALCHOURRÓN, Carlos E. “*Philosophical Foundations of Deontic Logic and the Logic of Defeasible Conditional*”, p.44.

Entende-se aqui que essa crítica é exagerada. São coisas distintas sustentar que todas as normas são potencialmente derrotáveis e que todas as normas são derrotáveis, sob qualquer circunstância.

De fato, como bem pontuado por Schauer, submeter uma regra a exceções passíveis de serem inseridas no momento da aplicação à luz de qualquer circunstância específica do caso concreto é o mesmo que não decidir de acordo com a regra, mas sim com base em sua justificação subjacente, é dizer, apenas em casos extremos de “falha interna” (entendida como uma contrariedade entre a aplicação da regra e a sua justificação) que seria justificada a derrota da mesma – *é preciso que se reconheça nas regras um grau qualificado de resistência às exceções implícitas*²⁵¹.

Dessa possibilidade de derrota diante de resultados *largamente insatisfatórios* (falhas internas) decorreriam duas possibilidades: i) deve-se reconhecer no sistema jurídico um conjunto de hierarquias coerentes e racionalmente estruturadas que justificaria a derrota de uma norma sob certas circunstâncias; ou ii) essas hierarquias não existiriam ou não seriam plenamente cognoscíveis ao aplicador, de modo que a opção de derrotar ou não a norma seria discricionária²⁵².

Como se verá adiante, entende-se aqui que a primeira opção é a mais adequada, e que pode ser construída pela abdução de princípios e valores a partir das regras jurídicas existentes no ordenamento, tomado parcialmente, de acordo com os textos normativos necessários para a construção da solução jurídica de determinado caso concreto.

Pois bem, são estas as principais linhas das três correntes nas quais se desdobra a aproximação estrutural da derrotabilidade de normas jurídicas, podendo-se passar agora à aproximação interpretativa do tema.

III.1.2 Aproximação Interpretativa (*Interpretation-based account*)

Como dito anteriormente, a aproximação interpretativa do tema 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

²⁵¹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 2002, p.116-117.

²⁵² BELTRÁN, J.F.; RATTI, G.B. “*Defeasibility and Legality: A Survey*”, p.17.

que os juristas manipulam os textos normativos²⁵³. A derrotabilidade passa a ser tratada como um problema interpretativo, e não lógico-estrutural das normas.

Diante de um caso concreto, as Cortes podem exercer sua jurisdição no sentido de criar exceções na aplicação de normas jurídicas como forma de corrigir um resultado injusto que decorreria da adjudicação “direta” do conteúdo canônico ou literal dela. Como aduz Richard Posner, referindo-se aos juízes de sistemas de *common law*, as cortes sempre terão a possibilidade de criar “*exceções ad hoc*” para regras existentes e sem condições negativas explícitas²⁵⁴.

Nesse sentido, é a posição assumida por Frederick Schauer, que bem sumariza as implicações da abordagem interpretativa:

Uma implicação menos óbvia do que foi dito é que a derrotabilidade não é uma propriedade das regras, mas sim uma característica de como alguns sistemas de tomada de decisão escolherão tratá-las. A máxima de Wittgenstein de que as regras não determinam suas próprias condições de aplicação se tornou banal, mas ela nos lembra que como uma regra será tratada não é algo inerente à própria regra.²⁵⁵ (tradução livre)

Assim, a possibilidade de uma regra ser derrotada ou não dependerá da consideração de como ela deve ser tratada, se como uma razão conclusiva e absoluta, uma solução *prima facie*, uma razão que contribui para a solução normativa, ou, até mesmo, como uma *rule of thumb*, sem qualquer peso no processo decisório. O próprio Schauer identifica quatro modelos de sistemas decisórios, que serão expostos adiante.

O primeiro modelo, o *Particularismo*, considera as regras como “guias”, sem peso algum, para orientar o julgador na aplicação de suas razões subjacentes, sem, contudo, promover qualquer tipo de pressão nos casos em que o conteúdo da regra divirja da solução jurídica que adviria da aplicação direta da sua justificação. Nesse contexto, as regras se tornam *transparentes* às razões que lhe subjazem, não gerando qualquer tipo de constrangimento ao aplicador do Direito, permitindo a ele uma consideração global de

²⁵³ Idem, *ibidem*, p.17.

²⁵⁴ POSNER, Richard A. “The Jurisprudence of Skepticism”, *Michigan Law Review*, 86 (1988), p. 834-835.

²⁵⁵ No original: “*One less obvious implication of the foregoing is that defeasibility is not a property of rules at all, but rather a characteristic of how some decision-making system will choose to treat its rules. The Wittgensteinian maxim that rules do not determine their own applications has become trite, but it reminds us that how a rule will be treated is not something that is inherent in the rule itself.*” (SCHAUER, Frederick. “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, p.87)

todos os elementos ligados ao caso a ser decidido, com a finalidade de promover a melhor decisão possível, tomando-se como parâmetro a justificação da regra²⁵⁶.

No sentido absolutamente oposto, Schauer identifica o modelo *Formalista*, no qual as regras são tratadas como *entrenchadas (entrenched)*, de modo que as instanciações decorrentes dela gerem uma pressão normativa elevadíssima sobre os aplicadores – pelo simples fato de serem decorrentes daquela regra, a despeito da sua adequação ou não às razões subjacentes dela. Nesse modelo, qualquer característica do caso concreto que não tenha sido considerada pelo legislador no momento da criação da norma é absolutamente ignorada pelo aplicador, ainda que a formulação textual gere problemas de subinclusão e sobreinclusão das generalizações.

Enquanto no primeiro modelo as regras são tratadas como simples pontos de partida para a tomada de decisão, que deverá levar em consideração todas as demais circunstâncias do caso, no segundo as regras possuem uma força de excluir a ponderação sobre quaisquer outras razões que substantivamente influiriam na tomada da decisão mais adequada àquele caso.

Parece sequer fazer sentido se falar em *derrotabilidade* frente a um modelo de decisão Particularista ou Formalista, nos moldes descritos acima. Ora, para o primeiro, a construção de uma exceção não seria medida excepcional, mas parte natural do processo da aplicação do Direito ao caso concreto – tal qual ocorre no procedimento de otimização promovido no conflito entre princípios jurídicos -, ao passo que para o segundo, as exceções nunca se justificariam em razão da força formal da regra impedir a consideração de qualquer elemento ou característica do caso que não tenha sido abarcada pela generalização promovida pelo legislador.

Schauer apresenta outros dois modelos situados entre os limites apresentados. Em um deles, o *Particularismo Sensível às Regras (PSR)*, o procedimento de decisão reconhece o valor formal das regras jurídicas, ao mesmo tempo em que leva em consideração todos os fatores relativos aos casos particulares. Assim, trata a regra como uma *rule of thumb*, no sentido de lhe considerar transparente às justificações substantivas subjacentes, mas reconhece que a sua simples existência *qua* regra é um fator determinante para saber se ela será afastada quando o resultado da instanciação for divergente daquele que decorreria da aplicação direta da justificação²⁵⁷.

²⁵⁶ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules*, p.77-78.

²⁵⁷ Idem, *ibidem*, p.97.

Trata-se de um modelo muito mais plausível que o Particularismo, no qual o procedimento de decisão leva em conta as virtudes implícitas à existência de uma regra, mas sem prescindir de reconhecer a importância de afastá-las quando a sua aplicação levar a resultados absurdos, que não devem ser mantidos simplesmente pela existência formal desse comando. Entretanto, o próprio Schauer traça duras críticas a esse modelo.

O autor frisa que é preciso visualizar outras qualidades de um modelo de regras além da *previsibilidade* para demonstrar que o Particularismo e o PSR estão mais próximos do que se imagina. De fato, quando considerados os valores relacionados à segurança jurídica formal (previsibilidade e certeza), o PSR parece mantê-los sem correr o risco de uma exaltação absoluta das regras, mas quando se analisa o papel delas de *alocação de poder*, se verifica que se transporta todo o poder do legislador para o aplicador do Direito, ao permitir que ele seja determinante na ponderação das razões contributivas para a construção da solução jurídica²⁵⁸.

O quarto modelo, ao qual Schauer adere, se baseia no caráter das regras como razões não absolutas, *prima facie*²⁵⁹, mas dotadas de um grau de resistência qualificado, mesmo nos casos em que a aplicação dela gere um resultado divergente de sua justificação. Esse é o chamado *Positivismo Presuntivo*, descrito pelo autor nos seguintes termos:

By contrast, my use of ‘presumptive’ refers generally to the force possessed by a rule, and more specifically to a degree of force such that the rule is to be applied unless particularly exigent reasons can be supplied for not applying it. (...)

Presumptive positivism is a way of describing the interplay between a pedigreed subset of rules and the full (and non-pedigreeable) normative universe, such that the former is treated by certain decision-makers as presumptively controlling in this not-necessarily-epistemic sense of presumptive. As a result, *these decision-makers override a rule within the pedigreed subset not when they believe that the rule has produced an erroneous or suboptimal result in this case, no matter how well grounded that belief, but instead when, and only when, the reasons for overriding are perceived by the decision-maker to be particularly strong.*²⁶⁰ (grifo nosso)

A cita é longa, mas reflete com precisão o entendimento de Schauer a respeito: o autor parte de um *proxy* formalista, que reconhece a força normativa das regras

²⁵⁸ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules*, p.98. E pontua o autor com sua habitual eloquência: “When we see rules as devices whose virtue reside primarily in decision-maker disability [...], the the difference between rule-sensitive particularism and rule-based decision-making becomes a chasm.”.

²⁵⁹ A terminologia vem da obra de ROSS, William D. *Foundations of Ethics*. Oxford: Clarendon Press, 1939, p.84-85.

²⁶⁰ SCHAUER, Frederick. Ob.Cit., p. 204.

e a importância de se ater às adjudicações decorrentes das generalizações que elas encampam, mas ao mesmo tempo reconhece que em situações absolutamente excepcionais existam razões particularmente fortes que justifiquem a derrota da regra no caso concreto.

Noutros termos, propõe um modelo de decisão que trata as exceções como elas devem ser: *excepcionais*. Dá-se ênfase ao conteúdo das regras, sem prescindir da flexibilidade necessária para que a aplicação dela não redunde em uma profunda *experiência recalcitrante* (*recalcitrant experiences*), entendida como a situação que decorre numa falha da generalização realizada pela regra, que pode decorrer de três situações: i) a generalização levou em conta uma assunção probabilística que se mostrou equivocada; ii) uma generalização universal mostrou ser não universal; e iii) uma propriedade que foi ignorada na formação da regra se mostrou relevante²⁶¹.

Logicamente, a constatação de uma experiência recalcitrante tem o condão de pôr em evidência uma divergência entre a instanciamento da regra em um caso concreto e a justificação que lhe subjaz, mas *no modelo do Positivismo Presuntivo não basta essa verificação para justificar a derrota da regra*, sendo necessária a demonstração de uma intensidade tamanha dessa discordância que a manutenção da força normativa da regra se mostraria uma insuportável injustiça e uma grosseira incoerência à luz do sistema jurídico.

Analisando esses modelos decisórios à luz da viabilidade ou não abarcarem o fenômeno da derrotabilidade, parece que apenas este último abarca a criação de exceções implícitas à regra no caso concreto. O modelo do PSR é demasiado próximo ao Particularismo puro, no sentido da regra ser mais uma razão no processo de ponderação de todos os elementos que contribuem para a tomada de decisão, ou seja, não há qualquer força ou resistência espécie dela enquanto regra que justifique maior atenção teórica à criação de exceções.

Todavia, quando se considera o Positivismo Presuntivo, o tema da derrotabilidade assume uma importância até mesmo conceitual, de qualificação desse modelo decisório, visto que, basicamente, ele determina que a regra seja aplicada até o ponto em que a divergência entre o seu conteúdo e as suas razões subjacentes justifiquem a sua derrota, com a criação de uma exceção implícita. O fenômeno compõe a própria caracterização do sistema decisório.

Este modelo parece ser, consideradas também eventuais variantes que se mantenham alinhadas à sua ideia central, o *locus* da aproximação interpretativa do tema.

²⁶¹ Idem, ibidem, p.39.

Nessa linha, como reforçado por Riccardo Guastini, seria uma assunção equivocada pressupor a derrotabilidade como uma característica pré-interpretativa das regras, isto é, como elemento lógico delas independente da intenção e das valorações do aplicador do Direito. Assim como as lacunas axiológicas não são propriedades objetivas do sistema jurídico, já que eles dependem de valores dos intérpretes, da mesma forma a derrota de uma regra não poderia se dar como resultado de uma propriedade objetiva das regras, e arremata: “*assim como a beleza está no olho do observador, a derrotabilidade não está nas regras, mas na atitude do intérprete*”²⁶².

Portanto, ao fim e ao cabo, caberia ao intérprete identificar a experiência recalcitrante a partir da sua interpretação das finalidades da regra, e valorando-a como suficiente, criar a exceção para o caso concreto, operando a derrota da norma.

III.1.3 Uma síntese possível dos horizontes: as regras jurídicas e os “casos fáceis”

Feita a exposição dos dois modelos de aproximação do tema da derrotabilidade, resta refletir sobre a possibilidade de sincretismo que promova a fusão desses dois horizontes do tema, enriquecendo a compreensão do fenômeno.

O cerne desse sincretismo consiste no enfrentamento da seguinte pergunta: *a derrotabilidade é uma característica da regra ou uma decorrência da interpretação?* Parece que a resposta adequada para esta questão residiria na possibilidade de regras que tivessem seus conteúdos definidos quase que aprioristicamente, ou pelo menos com menor margem de liberdade ao intérprete no momento de construí-la, o que conduz necessariamente ao conceito de “casos claros” ou “fáceis”.

A interpretação e aplicação do direito, pela importância que ostentam, são objetos de embates teóricos bastante longos, podendo-se delimitar, brevemente, três teorias que disputam terreno contemporaneamente. Nesse sentido, Riccardo Guastini identifica as três correntes como: 1) uma teoria *cognitivista*, segundo a qual a interpretação é um ato de conhecimento; 2) uma teoria *cética*, segundo a qual a interpretação é um ato de vontade e

²⁶² GUASTINI, Riccardo. *Defettibilità, lacune assiologiche, e interpretazione*. Revus 14, 2010, p.69. No original: “*Come la bellezza non sta nelle cose, ma negli occhi di chi guarda, così la defettibilità non sta nelle norme, ma negli atteggiamenti degli interpreti*”.

de decisão; e 3) uma *teoria eclética*, intermediária, segundo a qual a interpretação é, às vezes, ato de conhecimento e, outras vezes, ato de decisão, segundo as circunstâncias²⁶³.

Como se verifica dessa breve enumeração do parágrafo anterior, o principal elemento de discriminação entre as diversas teorias sobre a interpretação diz respeito, naturalmente, às diversas espécies de interpretação e o seu conteúdo, assim explicados por Guastini:

i) A interpretação *cognitiva*, ou interpretação-averiguação, que consiste em identificar, em um texto normativo, os distintos significados possíveis (tendo em conta as regras da língua, as diversas técnicas interpretativas em uso, as teses dogmáticas existentes na doutrina etc.) sem escolher nenhum deles.

ii) A interpretação *decisória*, ou interpretação-decisão, que consiste em escolher um significado determinado, descartando os demais.

ii.a) às vezes, - interpretação decisória padrão – a decisão interpretativa consiste em escolher um significado no âmbito dos significados identificados (ou identificáveis) por meio da interpretação cognitiva.

ii.b) outras vezes – interpretação *criativa*, ou interpretação-criação – a decisão interpretativa consiste em atribuir a um texto um significado “novo”, não compreendido entre aqueles identificáveis no âmbito da interpretação cognitiva.²⁶⁴

Da classificação acima fica claro que, para o mestre italiano, a atividade de interpretação consiste na atribuição de *significado* aos *textos jurídicos*: i) dentro da primeira modalidade, cognitiva, caberia ao intérprete analisar o texto legal e enumerar diversos significados possíveis para ele, sem fornecer qualquer critério para a escolha entre os diversos sentidos encontrados; ii) para a interpretação decisória, deveria o intérprete, além de identificar os sentidos possíveis, optar por um deles para a adjudicação do direito; iii) por fim, para a interpretação criativa, o intérprete deveria criar um novo sentido, além daqueles identificáveis na interpretação cognitiva, para ser aplicado ao caso concreto.

A partir dos tipos de interpretação que enunciados acima, é possível avançar na exposição das teorias da interpretação propostas por Guastini, que serão expostas brevemente.

A *teoria cognitivista* vê a interpretação como um ato de conhecimento, de descobrimento do significado do texto, partindo da assunção da existência, em todo

²⁶³ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p.346.

²⁶⁴ Idem, ibidem, p. 45-46.

texto legal, de um *único* sentido possível, suscetível de ser identificado pelo intérprete para a atribuição da solução correta²⁶⁵ ao caso concreto²⁶⁶.

Apesar de se tratar de um pensamento extremamente arraigado no raciocínio dos tribunais, com especial respaldo na doutrina tributária brasileira²⁶⁷, cujos fundamentos residem principalmente na soberania popular e na separação dos poderes²⁶⁸, ela recebe diversas críticas por desconsiderar diversos problemas dos textos legais, como sua equivocidade ou vagueza, e por não refletir a prática atual dos tribunais que, longe de agirem como meros arautos da lei, atuam ativamente na construção do seu sentido²⁶⁹.

Por outro lado, a chamada *teoria cética* – também chamada de realismo jurídico – entende a interpretação, especialmente a judicial, como um ato de vontade, de escolha entre um dos sentidos possíveis frente a um texto normativo que não possui um único sentido pré-constituído²⁷⁰. Como pontuado por Brian Leiter, para os céticos (realistas) as regras jurídicas e a fundamentação eram apenas instrumentos de racionalização *post hoc* das decisões tomadas a partir de sua vontade²⁷¹.

Se por um lado, para o cognitivismo, o conteúdo do direito seria determinado desde a criação do texto legal, para os céticos do realismo jurídico ele seria absolutamente indeterminado, reagindo os juízes muito mais aos fatos do caso do que às regras e razões jurídicas²⁷² - o que em nada minaria a legitimidade de suas decisões, cuja juridicidade seria garantida pela *autoridade* que lhe fora investida subjetivamente.

Naturalmente, a ideia de que os textos não têm nenhuma substância, sendo a decisão produto de pura vontade do julgador, e que este teria plena liberdade para

²⁶⁵ A despeito da expressão “solução correta” ser recorrente da obra de Dworkin, é preciso ressaltar que aqui se trata de outro contexto teórico.

²⁶⁶ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*, p.347-348.

²⁶⁷ Para uma análise e crítica dessa teoria e da ciência do direito que se desenvolve a partir dela, veja-se ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: Do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. Revista Direito Tributário Atual n. 29, São Paulo, 2013, pp.181-204.

²⁶⁸ A ideia de um sentido originário e exclusivo do texto legal, a ser conhecido pelo intérprete, aumenta o poder dos atos legislativos, pois reduz o papel do Judiciário a um mero pesquisador do sentido dado pelo Parlamento, para proferir a solução ao caso concreto. Seria um retorno ao juiz “boca da lei”, proposto por Montesquieu, marcado por um monopólio da capacidade de inovar no sistema jurídico nas mãos do poder legislativo.

²⁶⁹ GUASTINI, Ob.Cit., p.349-350.

²⁷⁰ GUASTINI, Ob. Cit., p.350.

²⁷¹ 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, p.50.

²⁷² LEITER, Ob.Cit., p.55.

atribuir ao objeto interpretado qualquer significado²⁷³ (que seria o produto desse processo interpretativo), corresponde a uma vertente *radical* dessa teoria²⁷⁴.

Guastini traz, todavia, uma versão *moderada* desse ceticismo, que adota como a mais adequada, listando as seguintes características dessa teoria: i) os textos normativos são geralmente equívocos, isto é, suscetíveis de interpretações conflitantes e mutáveis; ii) toda norma é indeterminada; iii) todo texto admite uma pluralidade de interpretações alternativas igualmente plausíveis, havendo discricção na escolha entre elas; iv) a vagueza de uma norma pode ser reduzida pela exclusão ou inclusão, em seu campo de aplicação, de casos duvidosos; v) a interpretação pode ser atividade cognitiva, decisória ou criativa; vi) a interpretação cognitiva tem valor de verdade; vii) a interpretação criativa é construção jurídica e produção de direito novo; e viii) a interpretação judicial é decisória (nunca meramente cognitiva) e, frequentemente, cria novas normas²⁷⁵.

A tônica da distinção entre a versão moderada e radical do ceticismo consiste na percepção de que “*uma coisa é dizer que os textos normativos têm uma pluralidade de significados possíveis (aditem uma multiplicidade de interpretações), outra coisa é dizer que não têm significado nenhum (aditem qualquer interpretação)*”²⁷⁶.

Prosseguindo, Guastini apresenta uma terceira teoria, intermediária, que chama de *eclética*, que considera que a interpretação judicial pode ser tanto ato de conhecimento, como ato de vontade, a depender das circunstâncias, apontando dentro dela aponta duas variantes²⁷⁷.

Aqui se tratará apenas da primeira variante, que parte da “textura aberta” (*open texture*) da linguagem para distinguir, dentro do significado de toda disposição normativa, um núcleo de significado estável e uma zona de penumbra, que abrange significados disputáveis daquele termo, para fins de definição da abrangência do seu âmbito de incidência.

Nessa hipótese, a interpretação seria um ato de conhecimento quando se trate de qualificar juridicamente um caso abarcado pelo “núcleo” de sentido da norma,

²⁷³ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*, p.352.

²⁷⁴ Da mesma forma que o cognitivismo mencionado aqui visava esvaziar o poder do juiz, a vertente radical do ceticismo procura o oposto, afastando o poder do legislador, ao permitir que o julgador julgue “conforme sua consciência”, desconsiderando regras postas por mais claras que sejam.

²⁷⁵ GUASTINI, Ob.Cit., p.351.

²⁷⁶ Idem, ibidem, p.352 (tradução livre).

²⁷⁷ Idem, ibidem, p.353.

enquanto seria ato de decisão nos casos pertencentes à zona de penumbra semântica deste e, por fim, seria criativa que aplicasse a regra a casos além dessa zona de incerteza²⁷⁸.

A despeito de ser uma posição intermediária, se verifica que ela conflita tanto com a teoria cognitivista quanto com a cética. Com a primeira, ao sustentar que a interpretação não pode descurar da textura aberta da linguagem, que impõe ao intérprete decisão em relação aos casos marginais de aplicação da norma, e com a segunda, ao defender que existem regras linguísticas compartilhadas e incontestes que determinam univocamente um núcleo de significado da linguagem e um conjunto de casos sujeitos àquela norma²⁷⁹.

Esse pensamento eclético se baseia em uma interpretação tradicional do pensamento de Hart, a partir da afirmação deste autor de que a formulação das regras em linguagem ordinária ou natural faz com que os seus sentidos dependam do significado das expressões usadas em sua estrutura, e que diante disso os textos possuem um grau de indeterminação natural. É o que se depreende das palavras do autor:

Todas as regras envolvem reconhecer ou classificar casos particulares como instanciações de termos gerais, e para os casos aos quais estamos preparados para aplicar a regras é possível distinguir casos claros centrais, onde a regra certamente se aplica e outros casos onde há razões tanto para afirmar quando para negar a sua aplicabilidade. Nada consegue eliminar essa dualidade entre um núcleo de certeza e a penumbra de incerteza quando estamos engajados em trazer situações particulares sob regras gerais. Isso implica a todas as regras uma borda de vagueza ou “textura aberta”, e isso pode afetar a especificação de um critério definitivo pela regra de reconhecimento usada para a identificação do Direito tanto quando uma lei em particular²⁸⁰.

Partindo da tese wittgensteiniana de que os significados na linguagem natural são determinados pelo *uso* daquela expressão dentro de um determinado jogo de linguagem, pode-se dizer que existem usos típicos e atípicos, isto é, instanciações padrão ou não de aplicação daquela palavra a um determinado objeto²⁸¹. Enquanto os primeiros

²⁷⁸ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*, p.353-354.

²⁷⁹ Idem, *Ibidem*, p.354-355.

²⁸⁰ HART, H.L.A. *The Concept of Law*, 2ªEd. Oxford: Clarendon Press, 1994, p. 123. No original: “All rules involve recognizing or classifying particular cases as instances of general terms, and in the case of everything which we are prepared to call a rule it is possible to distinguish clear central cases, where it certainly applies and others where there are reasons for both asserting and denying that it applies. Nothing can eliminate this duality of a core of certainty and a penumbra of doubt when we are engaged in bringing particular situations under general rules. This imparts to all rules a fringe of vagueness or ‘open texture’, and this may affect the rule of recognition specifying the ultimate criteria used in the identification of the law as much as a particular statute.”

²⁸¹ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*, 6ªed. Petrópolis: Ed. Vozes, 2009, § 142.

corresponderiam ao conjunto de casos abrangidos pelo núcleo (*core*) de sentido do texto legal, os demais fariam parte da penumbra, que abrange os casos de indeterminação linguística a respeito da aplicação daquela regra.

Como Hart coloca com precisão, os casos concretos não aguardam o aplicador do direito “etiquetados” como instâncias desta ou daquela regra geral, e tampouco pode a própria regra determinar suas instâncias de aplicação – mesmo as diversas técnicas e cânones interpretativos não podem mais do que reduzir essa incerteza, por serem elas também regras gerais de uso da linguagem²⁸². Assim, é preciso que alguém assuma a responsabilidade de decidir sobre a abrangência ou não de determinada norma jurídica sobre determinado caso, comprometendo-se com as consequências práticas dessa decisão²⁸³.

Desse modo, poderá haver *casos claros* recorrentes a contextos nos quais as expressões do texto normativo são usualmente aplicáveis, mas também haverá situações duvidosas em que não é claro se a regra se aplica ou não²⁸⁴. Um exemplo pode ilustrar o que se diz: não resta qualquer dúvida de que atividades como advocacia e atendimento médico correspondem a serviços subsumíveis à hipótese de incidência do ISS, por outro lado, mesmo com o advento da Lei Complementar nº 157/2016, discute-se intensamente se as operações de *streaming* de áudio e vídeo seriam ou não serviço, para fins de incidência do mesmo imposto.

Disto, Hart identifica os chamados “casos claros” ou “casos fáceis” como aqueles em que os termos gerais não necessitariam de interpretação e onde o reconhecimento das instâncias de aplicação se dá de forma automática, apontando que isso se demonstra pela utilização recorrente daquela regra para contextos fáticos similares, caracterizado por um “acordo geral” nos julgamentos que a aplicaram²⁸⁵.

²⁸² Tal ponto remete a uma conclusão de Wittgenstein bem exposta por Schauer: “*The Wittgensteinian maxim that rules do not determine their own applications has become trite, but it reminds us that how a rule will be treated is not something that is inherent in the rule itself. Indulging again the assumption (and belief) that the plain or literal (but not necessarily the ordinary-language) meaning of a rule can indicate an outcome, it is a function not of the rule but of how the rule will be treated whether that indicated outcome is to be taken as conclusive, presumptive, or even, at the extreme, as having no weight in itself, being but a totally transparent (to its background justification, or to the all-things-considered best outcome) heuristic or rule of thumb.*” (SCHAUER, Frederick. Is Defeasibility an Essential Property of Law?. In In BELTRÁN, Jordi F.; e RATTI, Giovanni B. (Org.). *The Logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 87).

²⁸³ HART, H. L. A. Positivism and the Separation of Law and Moral. *Harvard Law Review*, v.71, n. 4, pp. 593-629, 1958, p.607.

²⁸⁴ HART, *The Concept of Law*, p. 126.

²⁸⁵ Idem, *ibidem*, p. 126.

Nesse mesmo sentido, Andrei Marmor classifica os “casos fáceis” como aqueles cuja aplicação dispensa a mediação da interpretação da norma, pois a partir de sua simples compreensão o aplicador já pode afirmar a subsunção daquele caso à regra²⁸⁶ - como já consignara o brocardo latino, *clara non sunt interpretanda*.

De fato, Wittgenstein afirma que conhecer o sentido de um termo, dentro de determinado jogo de linguagem, é dominar o seu *uso*, isto é, a capacidade de identificar os seus casos de aplicação típica ou não problemática, pelo menos²⁸⁷. Disto decorre a concordância de Hart com ele sobre a necessidade de existência de instâncias nucleares de aplicação de determinados termos, indisputáveis dentro do uso dado àquele termo por uma comunidade linguística, caso contrário à utilização de termos gerais para comunicação normativa seria inútil, pois a ausência de um uso compartilhado implicaria na falta de sentido daquele texto²⁸⁸.

A despeito de deixar clara a necessidade de um núcleo de sentido para os textos normativos, Maranhão aponta que tanto Hart quanto Wittgenstein deixam sem resposta a pergunta essencial sobre como identificar as instâncias “não problemáticas” de aplicação de um termo²⁸⁹. Essa é uma questão para a qual vários autores apresentam propostas de solução.

Marmor propõe uma alternativa a partir do traçado da distinção entre *semântica* e *interpretação*, sendo a primeira relativa aos aspectos linguísticos da comunicação que são governados por regras ou convenções cujo domínio seria pressuposto de participação em uma comunidade linguística, isto é, a compreensão (*understanding*) automática da utilização do termo diante de casos ordinários ou comuns (típicos), ao passo que a interpretação envolveria uma reflexão e atribuição do significado das palavras e expressões, abrangendo nesse juízo aspectos subdeterminados pelas regras e convenções semânticas, como a própria finalidade daquele que emite a norma ou mesmo a intenção contrafactual de um autor fictício²⁹⁰.

Para esse autor, os casos cuja aplicação da norma esteja adstrita às regras e convenções da semântica, sendo imediatamente compreensível a instanciação, não demandariam o ato de interpretação e, portanto, seriam os chamados “casos fáceis” (*easy*

²⁸⁶ MARMOR, Andrei. *Interpretation and Legal Theory*, 2ªEd. Portland: Hart Publishing, 2005, p. 97.

²⁸⁷ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*, §§ 185 e ss.

²⁸⁸ Idem, Ibidem, §§185 e ss. Também em HART, *The Concept of Law*, p. 126-127.

²⁸⁹ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p.101.

²⁹⁰ MARMOR, Ob.Cit., pp.16-23

cases)²⁹¹, por outro lado, quando a aplicação de determinada regra a um caso necessitasse de uma reflexão sobre outros aspectos, como a finalidade da norma, haveria necessidade de interpretação e, conseqüentemente, estaria presente um “caso difícil” (*hard case*).

A literatura sobre “casos fáceis” usualmente sustenta a existência de um acordo a respeito das premissas normativas do raciocínio jurídico, afastando ou reduzindo drasticamente a vagueza de determinadas normas, evitando assim a necessidade de ponderação de princípios e valores, ou a necessidade de resolver indeterminações de qualquer ordem²⁹². Esse acordo semântico seria o conhecimento que a comunidade linguística teria daquele objeto e, sendo a norma conhecida, os casos a ela subsumíveis seriam “casos fáceis”.

Considere-se, por exemplo, o dispositivo do artigo 145 da Constituição Federal de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Tal regra é usualmente acompanhada de duas interpretações: a interpretação da doutrina mais tradicional vê nesta disposição eco do artigo 5º do CTN²⁹³, conformando literalmente a existência de *apenas* três espécies de tributos e, conseqüentemente, endossando uma classificação tripartite destes e suas conseqüências práticas²⁹⁴. Por outro lado, outra parcela da doutrina sustenta que o dispositivo trata apenas das espécies tributárias que seriam de competência comum dos entes federados, sem prejuízo da natureza tributária das contribuições, de competência exclusiva da União (com a ressalva das exceções constitucionais, como a Contribuição de Iluminação e a Contribuição Previdenciária em algumas hipóteses)²⁹⁵.

²⁹¹ “An ‘easy’ case, as I understand the term here, means that the relevant legal norm can simply be understood, and applied to the particular case without the mediation of an interpretation of the norm; we just understand what the law says, and know that it applies, or not, to the case at hand.” (MARMOR, Andrei. *Interpretation and Legal Theory*, p. 97).

²⁹² POZZOLO, Susanna. *Easy case and legal routine*. Revista Brasileira de Filosofia, Ano 62, n.240. São Paulo: Marcial Pons, 2013, pp.195-213 (198).

²⁹³ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

²⁹⁴ Por todos, Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010.

²⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.179.

Não resta dúvida, naturalmente, que se trata de duas leituras possíveis deste dispositivo, mas com sentidos diferentes – um restritivo e outro aberto – a respeito das espécies tributárias existentes no ordenamento brasileiro.

Diante da hipotética “*exação A*”, compulsória, em dinheiro, cobrada pela Administração, instituída em lei, pela União, como contraprestação do serviço de emissão de um passaporte, não haveria qualquer dúvida na imputação de natureza tributária a tal prestação, pois independente do sentido adotado para o artigo 145 da CF, o caso estaria subsumindo-se à espécie das taxas, aceita por ambas como dotada de natureza tributária.

Já em face da “*exação B*” (omitir-se-ão as demais características do artigo 3º do CTN, para simplificação) cobrada de pessoa jurídica pelo fato da mesma ter auferido lucro líquido dentro do seu exercício financeiro, e cuja destinação para seria pré-estabelecida, nos termos da Constituição, se teria um resultado distinto da hipótese anterior. No contexto da leitura restritiva do artigo 145 da CF, tal cobrança teria natureza tributária e seria enquadrada como adicional ao *imposto* de renda das pessoas jurídicas, ao passo que à luz da leitura aberta do mesmo dispositivo, estar-se-ia diante de uma figura tributária, mas enquadrada como uma *contribuição* sobre o lucro.

Por fim, considere-se a “*exação C*”, instituída por lei ordinária e cobrada sobre a receita da loteria esportiva, com destinação específica atribuída pela CF. Nessa hipótese, a leitura restritiva lhe negaria natureza tributária, por se tratar de hipótese de incidência que não encontra respaldo nas competências traçadas nos artigos 153, 155 e 156, e nem atende aos requisitos formais do artigo 154, todos da CF; por outro lado, a leitura aberta lhe atribuiria natureza jurídica tributária, enquadrando-a na espécie das *contribuições*.

Colocadas essas três hipóteses de exação, pode-se verificar que apenas a primeira delas se qualificaria como um “caso fácil”, de acordo com o critério adotado por Marmor, visto que apenas nela a submissão da exação à natureza seria “*imediata*”, por decorrer da própria definição de taxa, independentemente de qualquer reflexão sobre o teor do dispositivo e a sua *ratio*. A “*exação B*”, a despeito de possuir natureza tributária para ambas, demandaria uma reflexão sobre a relevância da destinação para fins de categorização do tributo e definição de seu regime jurídico, o que implicaria na ocorrência de interpretação (no sentido proposto por Marmor).

Neil MacCormick²⁹⁶ também critica a possibilidade de um ceticismo absoluto acerca do conteúdo das regras e a necessidade de casos claros. Para este autor, um ponto de partida para a distinção é a existência de decisões jurídicas cujas premissas estão tão pacificamente consolidadas que dependem exclusivamente de um raciocínio silogístico, dedutivo, para se alcançar a solução para o caso, enquanto outras demandariam uma reflexão sobre as próprias premissas, buscando justificá-las²⁹⁷. Em uma primeira aproximação, apenas aqueles que demandam apenas dedução corresponderiam aos “casos fáceis”.

Entretanto, MacCormick reconhece que tal posição é demasiado simplista e que não é possível traçar uma linha nítida e clara entre os casos claros e de penumbra. Para delimitar quais casos seriam possíveis de decisão exclusivamente dedutiva, aponta as seguintes características: a) ausência de dúvida quanto à interpretação da regra ou classificação dos fatos em análise; ou b) ausência de contestação das premissas assumidas como verdadeiras; ou c) que um argumento contra a veracidade da premissa tenha sido tentado, mas afastado pelos tribunais²⁹⁸.

Em relação ao item “a”, fica clara a aproximação com a visão tradicional sobre a configuração de um caso claro a partir do núcleo de sentido da norma. É nos itens “b” e “c” que a visão de MacCormick vai além, inserindo um elemento dinâmico nesta diferença, sustentando que casos similares possam ser fáceis ou difíceis, a depender da existência de contestação específica sobre as premissas normativas assumidas, ou da posição assumida pelos tribunais²⁹⁹.

Pode-se concluir que, para esse autor, os casos fáceis são aqueles cuja justificção externa das premissas seja desnecessária para a aplicação da norma, seja por se tratar de um conteúdo aceito por toda comunidade linguística, por ausência de contestação dessas premissas ou, em caso de contestação delas, do *rechace* habitual dos tribunais.

²⁹⁶ MACCORMICK, Neil. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Oxford: Clarendon Press, 2003, p.193.

²⁹⁷ Poder-se-ia recorrer aqui à ideia de “justificação interna” (dedutiva) e “justificação externa” (justificação das premissas), presentes na obra de Robert Alexy (ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica – A teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*, 3ªed.. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.219-248.

²⁹⁸ MACCORMICK, Ob.Cit., pp. 193-194. No original: “The cases which do proceed to decision by simple deductive argument are those in which either (a) no doubt as to interpretation of the rule or classification of facts could conceivably have arisen; or (b) no one thought of raising and arguing a point which was in truth arguable; or (c) where such an argument has been tried but dismissed as artificial or far-fetched by the Court.”

²⁹⁹ Em sentido semelhante, distinguindo entre a indeterminação natural das normas e aquela geral pelo litígio, veja-se KRESS, Ken. *Legal Indeterminacy*, 77 California Law Review 283, 1989, 296–97.

Calha retomar o exemplo do artigo 145 da CF e das exações “A, B e C” para analisar quais destes seriam considerados casos fáceis, dentro do critério distintivo proposto pelo autor citado acima.

Em relação ao critério da ausência de dúvida quanto ao conteúdo da regra e a classificação dos fatos em análise, poder-se-ia afirmar que não haveria diferença da tipologia traçada sob a lição de Marmor. Neste caso, todavia, os demais critérios – de natureza processual – propostos por MacCormick acabam por trazer um desfecho diferente, especialmente ao se compulsar a jurisprudência dos tribunais, verificando que existem inúmeros precedentes, como o RE nº 138.284/CE e o RE nº 556.664/RS, que afirmam a natureza tributária das contribuições sociais, previdenciárias e demais previstas na Constituição.

Nesse caso, sempre que a conclusão pela natureza tributária e a subsunção à espécie “*contribuições*” tiverem sua premissa contestada pela leitura restritiva do artigo 145 da CF, não restam dúvidas que tal argumento será rechaçado, na linha da jurisprudência consolidada do STF. Assim, poder-se-ia afirmar que, neste critério, todos os casos (A, B e C) seriam *casos fáceis*.

O critério analisado acima possui a vantagem de assumir a importância do exercício da jurisdição para a construção do sentido das normas, sem olvidar dos níveis de indeterminação inerente à própria linguagem da comunicação normativa, integrando-os para a identificação dos “casos fáceis”, sendo um modelo adequado, por exemplo, em sistemas jurídicos que tem como fontes do direito tanto a lei escrita quanto os precedentes judiciais.

Frederick Schauer, ao analisar a questão, dá uma ênfase acentuada à rotina jurídica, isto é, a forma como os casos são resolvidos diuturnamente pelos tribunais. Ele afirma que é possível ver, na prática, a determinação do conteúdo das normas a partir da produção de guias de conduta claros e incontestes para a maioria dos fatos sociais³⁰⁰ - o que ele propõe é a substituição de uma perspectiva linguístico-teórica para uma sociológico-empírica: “*The question I address is as fundamental as it is simple: What makes hard cases hard, and easy ones easy? The answer is empirical, varying with time, place, and area of law.*”³⁰¹.

Este autor aponta que a crítica realista à indeterminação da comunicação normativa confunde os casos em que há indeterminação de fato daqueles outros em que a

³⁰⁰ SCHAUER, Frederick. *Legal Realism Untamed*. Texas Law Review 91, 2013, pp.749-780 (749).

³⁰¹ Idem, ibidem, p. 751.

lei é aplicada diretamente, sem necessidade da instauração de um litígio a ser decidido por uma Corte. Para Schauer, esse segundo conjunto de casos é *invisível* (apesar de corresponder à maioria dos fatos jurídicos) àqueles que aproximam o conceito de direito apenas ao objeto de disputas judiciais³⁰².

Ele aponta o chamado “efeito de seleção” (*selection effect*)³⁰³ como evidência empírica da existência de “casos fáceis” e que estariam fora da crítica realista feita à forma como os juízes efetivamente decidem.

A posição de Schauer parece ser irrefutável, pois é inegável a ocorrência diária de diversos fatos e atos subsumíveis às hipóteses de incidência de regras jurídicas, sem que qualquer pessoa conteste a solução jurídica dada no caso – todo cidadão comum possui um *know-how* de obediência às normas que é adquirido através da própria convivência social, de modo que todos os dias se obedecem a diversas regras sem que sequer se tenha consciência específica disto. Por exemplo, ninguém contestaria seriamente a obrigatoriedade de parar no sinal vermelho, ou o limite de velocidade de uma via com uma placa sinalizando “70 km/h”, salvo em condições especialíssimas.

Ele também traça uma relação entre o binômio “caso fácil/difícil” com a distinção proposta por Llewellyn entre “regras no papel” (*paper rules*) e “regras na realidade” (*real rules*)³⁰⁴, ressaltando o caso de uma via expressa com limite de 65 milhas por hora, na qual é sabido por todos que a polícia somente para e multa aqueles que estejam acima de 74 milhas por hora. Da divergência entre a *paper rule* e a *real rule* neste exemplo, Schauer afirma a possibilidade de “casos fáceis” que não estejam necessariamente ligados semanticamente com o dispositivo da norma, mas com a sua forma de aplicação, e pontua:

The lesson of this example is that even when real rules diverge from paper rules, there will still be easy cases, and the selection effect will still exclude them from litigation. But the easiness of the easy cases will no longer be determined by the conventional legal meaning of published legal rules, as tamed Realism maintains, but instead by the plain understanding of a rule not located in standard legal sources. Untamed Realism, by stressing the distinction between paper and real rules, accepts that easy cases differ

³⁰² SCHAUER, Frederick. *Legal Realism Untamed*, p. 756-757.

³⁰³ “The invisibility of the routine operation of clear law is largely a function of what is nowadays labeled the “selection effect.” The basic idea is uncomplicated: If the law (and the predicted outcome in court) applicable to a dispute is clear, then one side will expect to win and the other to lose. Under such conditions, the rational expected loser will settle or otherwise refrain from litigation in order to avoid a costly but futile courtroom battle.” (SCHAUER, Frederick. Ob.Cit., p. 757).

³⁰⁴ Em apertada síntese, *paper rules* seria a norma exclusivamente construída a partir do texto legal, enquanto *real rules* seria o conteúdo normativo dado àquele dispositivo na prática jurídica em determinado momento (Cf. LLEWELLYN, Karl. *The Theory of Rules*. Chicago: University of Chicago Press, 2011, p.11-12).

*from hard ones, and that mostly hard cases wind up in court, but challenges the traditional understanding of what makes an easy case easy and consequently unlitigated.*³⁰⁵

Esta observação tem a vantagem de desvincular a noção de “caso fácil” do texto normativo³⁰⁶, todavia, Susanna Pozzolo faz uma precisa crítica a Schauer, ao afirmar que sua afirmação pouco tem a ver com a distinção entre casos fáceis e difíceis, pois não se trata de uma questão de teoria da interpretação jurídica, mas sim de sociologia do direito. O fato das pessoas seguirem regras para alcançar certas finalidades não adiciona nada à discussão em tela, servindo apenas para mostrar a obediência em si, seja ela por consciência dos comandos legais ou por mera imitação dos demais membros da sociedade³⁰⁷. De fato, as regras que são simplesmente obedecidas ao longo do dia não são “casos”, e muito menos “casos fáceis” ou “difíceis”.

Retomando o exemplo inicial do artigo 145 da CF, parece que sob esta visão de Frederick Schauer não seria possível afirmar, *a priori*, se as exações seriam casos fáceis ou difíceis de instanciação daquela norma, pois isso somente seria possível após verificar se estariam se desenvolvendo litígios judiciais ou não a respeito delas.

Partindo da crítica feita a Schauer, Pozzolo vai contra a concepção tradicional da teoria *eclética* e defende que os casos fáceis e difíceis não podem ser distinguidos a partir da vinculação da aplicação do direito ou não a valores de verdade e falsidade, mas sim pela concordância do intérprete com uma interpretação literal ou *prima facie* do texto normativo, pela existência de divergência entre essa interpretação e a prática jurídica daquela norma, pela presença de opiniões controversas acerca da leitura correta da disposição e assim em diante³⁰⁸.

De fato, como muito bem colocado por Pozzolo, *a distinção entre “casos claros” e “não claros” não depende da adoção de uma teoria eclética, sendo amplamente compatível com uma teoria cética moderada*, a partir do momento que se reconhece a existência de diversas possibilidades de construção de sentido para um mesmo texto, mesmo nas hipóteses em que o sentido usual pareça absolutamente incontestável.

³⁰⁵ SCHAUER, Frederick. *Legal Realism Untamed*, p. 768.

³⁰⁶ “*These examples suggest the conclusion that the gap between paper and real rules is potentially a pervasive phenomenon throughout the law, influencing which cases are hard and which easy. Insofar as the gap exists, and especially insofar, as with the evidence example, as the gap exists for judges, it undercuts not the idea that there are easy cases, but the belief that the rules found in lawbooks are the determinants of easiness.*” (SCHAUER, Ob.Cit., p.771-772).

³⁰⁷ POZZOLO, Susanna. *Easy case and legal routine*, p. 204.

³⁰⁸ Idem, *ibidem*, p.212.

A autora afirma que uma disposição T é capaz de embasar diversas construções normativas (N¹, N², N³ etc.), mas que uma vez que esse texto passe a ser considerado pragmaticamente, a tendência é que os agentes jurídicos passem a reiterar um dos sentidos possíveis (N¹) ao ponto de gerar, às vezes, a percepção de uma correspondência biunívoca entre o texto e a norma (T <=> N¹). Assim, ela defende que o papel da jurisprudência é promover essa precisão de sentidos (*precization*) através de normas individuais e concretas que passarão a influenciar outros intérpretes ao considerarem normas gerais e abstratas.

Para ela, portanto, serão os “casos fáceis” aqueles cujo sentido esteja precisamente desenvolvido pela jurisprudência. Tal ponto parece se aproximar de uma daquelas condições previstas por MacCormick, mas cabe mencionar uma importante ressalva feita pela professora italiana:

But the important aspect is that the “easiness” of these cases will be a temporary characteristic, until other precizations will be more suitable for the new conditions which have emerged.

So, the law is clear and the circumstances are easy to regulate, until it meets a broad shared meaning by the courts (and by citizens as well). This means that any legal situation can be labelled as easy or not depending on the relevant circumstances: that is to say, there is not an easy case a priori. When there are sufficient reasons to do so, the interpreters find the several meanings conveyed by the disposition and then they will raise doubts as to the correct meaning to attribute to it.³⁰⁹

Fica claro, do trecho citado, que a noção de “caso fácil” não depende apenas do caso concreto e do dispositivo que se entende adequado àquele, visto que alterações contextuais podem precisar sentidos ainda não fixados pela jurisprudência, da mesma forma que podem também problematizar outros que já se encontravam absolutamente pacíficos e incontestes.

D’Amato usa este argumento para rebater o clássico exemplo do “*Under-aged President*” trazido por Schauer, ao mencionar que, diante da regra existente de uma idade mínima de 35 anos para alguém poder se candidatar a presidente, a hipótese de um jovem de 18 anos pretender se candidatar seria um “caso fácil” de aplicação da proibição, por se tratar de uma possibilidade absurda. À ideia de absurdez do caso é D’Amato opõe a eloquente expressão de Mark Tushnet:

³⁰⁹ POZZOLO, Susanna. *Easy case and legal routine*, p. 213.

The cases are weird until someone finds it worthwhile to pursue them. Then we see that what we thought of as constraints built into the language were only constraints built into our accepted ways of doing things.³¹⁰

Nesse sentido, afirma que dado um contexto fático em que a ideia de um candidato à presidência com 18 anos de idade seja razoável ou plausível, o caso deixaria de ser uma aplicação “fácil” da proibição, podendo ser disputado sobre o argumento de igualdade material ou de discriminação arbitrária³¹¹.

O ponto é que sempre será possível se construir um contexto no qual determinada instanciação normativa, considerada fácil na situação atual, se torne problemática e disputável.

No direito tributário há um exemplo excelente deste fenômeno: a definição da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. O histórico dessa discussão será apresentado aqui de forma absolutamente sucinta, e apenas sob a perspectiva do PIS, para ilustrar o argumento de Pozzolo.

A contribuição para o PIS foi criada através da Lei Complementar nº 7/70, estabelecendo como base de cálculo da mesma o *faturamento* da empresa, que correspondia à chamada *receita bruta*, equivalente ao produto da venda de mercadorias e serviços, nos termos do artigo 12 do Decreto Lei nº 1.598/77³¹². Após a CF/88, a Lei nº 9.718/98, em seu artigo 3º, §1º³¹³ pretendeu estender a base de cálculo para passar a abarcar qualquer espécie de *receita*, e não apenas aquelas que compunham a *receita bruta*.

Tal tentativa foi malograda em razão da declaração de inconstitucionalidade do dispositivo por parte do STF, no julgamento do RE nº 390.840/MG³¹⁴, a despeito da superveniência da Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou o artigo 195, I, “b” da

³¹⁰ TUSHNET *apud* D'AMATO, Anthony. "*Aspects of Deconstruction: The "Easy Case" of the Under-Aged President*". Faculty Working Papers. Paper 64. 2010, p.4.

³¹¹ D'AMATO, Anthony. "*Aspects of Deconstruction: The "Easy Case" of the Under-Aged President*", p. 4-5.

³¹² Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

³¹³ Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

³¹⁴ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. *A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005)*

CF/88 para prever a incidência de contribuições sobre “*receita ou faturamento*”. Posteriormente, em 2014, a Lei nº 12.973/14 alterou o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 para a expressão *receita bruta* passar a abranger o produto da venda de bens e serviços, o resultado de operações de conta alheia e a receita das atividades principais da empresa, contrastando-a com a noção de *receita líquida*, decorrente de certas exclusões (como os tributos incidentes).

Todavia, recentemente, o STF julgou o RE 574.706, sob sistemática de repercussão geral, no qual decidiu que os valores de ICMS deverão ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins, equiparando a noção de receita bruta àquela de receita líquida, há muito normativamente distinguida pela contabilidade e pelos artigos 12 e 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Como se vê, em um determinado contexto poder-se-ia afirmar que a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais seria um “caso fácil”, de simples aplicação silogística da legislação, mas muito recentemente a questão foi decidida em placar apertado (seis votos a quatro) para a adoção de um sentido distinto de receita bruta em relação àquele que estava consolidado na jurisprudência daquela Corte – o *easy* tornou-se *hard*, com a alteração do contexto da decisão³¹⁵.

Pois bem, seguindo na análise das propostas de identificação dos “casos claros”, deve-se voltar aqui à posição de Hart, para quem os textos legais teriam um núcleo certo de significado (*hard core of settled meaning*) que abarcaria as instancias claras da norma³¹⁶. Opôs-se a esse entendimento Lon L. Fuller, entendendo que Hart estaria equivocado por sustentar a interpretação dos termos legais isolados dos propósitos e do contexto de aplicação da norma³¹⁷, instaurando um dos mais célebres debates da história da teoria do direito.

Para Fuller, o que conta como instância de uma regra é determinada pelo propósito a ela atribuído, e não por um suposto núcleo de sentido meramente textual, de modo que será sempre relacionada ao *contexto* de aplicação³¹⁸. Assim, o autor não rejeita a possibilidade de objetividade na instanciação de determinados casos, mas transfere o

³¹⁵ Naturalmente, demonstrar quais foram as alterações contextuais que influíram nessa tomada de decisão demandaria um esforço que não cabe no escopo deste trabalho.

³¹⁶ HART, H.L.A. *The Concept of Law*, p. 123.

³¹⁷ FULLER, Lon L. Positivism and Fidelity to Law: A Reply to Professor Hart. *Harvard Law Review*, v. 71, n.4, 1958, pp.630-672 (663).

³¹⁸ MARANHÃO, *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 48-49.

critério de uma semântica da regra para seus propósitos, que passam a também serem razões jurídicas para a solução dos casos, sejam eles claros ou não³¹⁹.

É dizer, mesmo aqueles dispositivos cuja leitura aparentemente indica apenas um sentido possível, trazem consigo uma racionalização dos propósitos subjacentes à regra, influenciando diretamente na atribuição a determinada instanciação de “fácil”. O contexto é que vai determinar, ao final, a clareza da aplicação da regra a determinado caso concreto.

O raciocínio de Fuller contribui para afastar parte do critério de MacCormick – que entende “casos fáceis” como aqueles passíveis de solução meramente dedutiva – ao demonstrar que mesmo nas instanciações mais claras há uma justificação externa relacionada ao próprio propósito da norma, mas que por se tratar de um sentido amplamente aceito, dá a impressão de não ocorrência de uma etapa justificatória que não pode ser conceitualmente descartada³²⁰.

Isso pode ser demonstrado com retorno ao exemplo do artigo 145 da CF/88. É possível fazer três leituras distintas do dispositivo³²¹, a partir da sua literalidade:

- a) *De forma comum*, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos.
- b) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir *exclusivamente* os seguintes tributos.
- c) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir *alternativamente* os seguintes tributos.

A leitura “a” parte de um propósito da regra de atribuir competências genéricas aos entes federados, deixando a distribuição específica a cabo de outros dispositivos (artigos 153-156 da CF e a distribuição de competências materiais), indicando apenas que se trata de figuras passíveis de instituição por todos, sem prejuízo de outras competências tributárias na Constituição.

³¹⁹ É o que resta claro do seguinte trecho: “If in some cases we seem to be able to apply the rule without asking what its purpose is, this is not because we can treat a directive arrangement as if it had no purpose. It is rather because, for example, whether the rule be intended to preserve quiet in the park, or to save carefree strollers from injury, we know, ‘without thinking’, that a noisy automobile must be excluded.” (FULLER, *Positivism and Fidelity to Law: A Reply to Professor Hart*, p. 663).

³²⁰ MARANHÃO, *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 106.

³²¹ Seriam possíveis outras leituras suportadas pela literalidade da disposição, mas para fins de demonstrar o ponto de Fuller as três indicadas serão suficientes.

A versão “b” adota um propósito restritivo de limitar a competência tributária apenas às hipóteses previstas naquele dispositivo, restringindo a possibilidade de outras.

Por fim, “c” pressupõe um propósito ainda mais restritivo, no sentido de que os entes poderiam instituir as figuras tributárias previstas no artigo 145 da CF apenas de forma alternativa. Isto é, ao invés de entender, como as duas anteriores, que os incisos se conectam conjuntivamente (impostos *e* taxas *e* contribuições de melhoria), assume que eles estão ligados disjuntivamente (impostos *ou* taxas *ou* contribuições de melhoria).

Poder-se-ia afirmar que, a despeito de ser uma leitura conceitualmente possível, qualquer tributarista minimamente iniciado desconsideraria imediatamente a interpretação “c”, podendo até sequer cogitá-la. Isso se dá porque se trata de uma instanciação cujo propósito extremamente restritivo não encontra guarida no contexto e nem na pragmática da repartição de competências tributárias, o que estimula o intérprete e aplicador a simplesmente ignorá-la.

Schauer critica Fuller nesse ponto, ao afirmar que as divergências entre a regra e seu propósito são decorrentes do fato da primeira ter uma estrutura rígida, enquanto a segunda é plástica, não podendo ser conduzida a uma forma canônica sem o risco de frustrar a própria função do propósito³²². Assim, não pode determinada instanciação da regra ser afastada simplesmente com base no propósito, pois o próprio texto também possui sentidos próprios no núcleo semântico de seus termos.

Essa crítica de Schauer tem muita relação com a autoridade das regras e a discussão acerca da possibilidade ou não de se aplicar diretamente o propósito dela a um caso dela, fornecendo uma solução *tailor-made* para ele, em contraposição à necessidade de adstrição à fórmula utilizada no texto normativo e suas restrições de sentido. Esse tema será retomado adiante.

³²² SCHAUER, Frederick. *Formalism*. The Yale Law Journal, Vol. 97, No. 4 (Mar., 1988), pp. 509-548 (532-533). No original: “The language in which a rule is written and the purpose behind that rule can diverge precisely because that purpose is plastic in a way that literal language is not. Purpose cannot be reduced to any one canonical formulation, for when purpose is set down canonically, that canonical formulation of purpose may frustrate the purpose itself. It is because purpose is not reduced to a concrete set of words that it retains its sensitivity to novel cases, to bizarre applications, and to the complex unfolding of the human experience. Thus, for the recourse to purpose to “solve” the problem of formalism, the purpose must not be imprisoned in the rigidity of words. This unrigidified purpose can be explained, clarified, and enriched as new examples and applications come to our attention. The purpose behind the “No vehicles in the park” regulation is not embarrassed by the statue of the truck exactly because purpose can bend to the circumstances of the moment in a way that language, with its acontextual autonomy of meaning, cannot. In contrast, the term “vehicles,” at least at the core, literally refers to vehicles; if it turns out that the prohibition of some vehicles does not serve the purpose of the regulation, then the embarrassment is unavoidable.”

Como se viu, há diversos elementos eleitos pela doutrina como relevantes para a identificação de um “caso claro”. Em síntese, apontaram-se nas linhas pretéritas os seguintes: desnecessidade de interpretação, núcleo semântico acontextual dos termos do texto, sujeição apenas à justificação interna na aplicação, ausência de contestação judicial, adoção constante ou estatisticamente relevante pelos tribunais, contexto da adjudicação e propósito da norma etc.

Juliano Maranhão, buscando rebater a posição de McCormick quanto ao critério de aplicação apenas por dedução para os casos claros, demonstra que mesmo neles a justificação externa das premissas está presente e propõe a adoção de uma perspectiva mais geral para esse critério:

Propomos que o adjetivo “fácil” refira-se à *indisputabilidade* da (justificação externa e interna de uma) instanciação da norma a um caso. O caso é fácil naquelas instancicações que são geralmente *consensadas* pela comunidade jurídica, independentemente de ser necessário recurso a revisões da formulação original ou a argumentos de justificação das premissas. Basta apenas que não haja argumento justificável ou minimamente plausível contra a instanciação.³²³

Ele sustenta, com base na obra de Hart, que o *caso* é elemento determinante da facilidade ou dificuldade da instanciação, sustentando que não são as regras que determinam as suas instâncias de aplicação, mas é a partir do caso que se identificam as regras a serem aplicadas e qual seria o conteúdo dessa aplicação³²⁴.

Partindo da distinção entre *ordenamento jurídico*³²⁵ e *sistemas normativos*³²⁶, afirma que casos claros ou fáceis são aqueles para os quais a identificação da ação adequada juridicamente é determinada, isto é, o sistema reconstruído a partir do

³²³ MARANHÃO, *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 107.

³²⁴ Idem, *ibidem*, p.110.

³²⁵ Para o Maranhão, “ordenamento jurídico” é usado “para designar aquele material pré-interpretativo, que não se reduz a textos promulgados, mas consiste no conjunto daqueles sentidos preliminarmente atribuídos aos textos dotados de autoridade, com base nas convenções linguísticas ordinárias (não técnicas) sobre os termos empregados nas formulações normativas” (MARANHÃO, *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 109).

³²⁶ O autor define “sistema normativo” a partir dos trabalhos de Alchourrón e Bulygin, sendo determinados “a partir da especificação de um tipo de conflito (universo de discurso), no qual se pretende definir o status deontico (universo de soluções) de uma ação (universo de ações) em certas descrições de casos possíveis correlatos (universo de casos)” (MARANHÃO, *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 110).

ordenamento determina uma inequívoca solução jurídica para o caso³²⁷ – ele os denomina de *casos determinados*³²⁸.

Maranhão também aponta a existência de casos em que a instanciação é *subdeterminada*, quando o ordenamento é passível de reconstruções de sistemas normativos concorrentes para a mesma ação, sob certas circunstâncias. Esses *casos subdeterminados* seriam de dois tipos: a) *casos indeterminados* ou b) *casos incoerentes*, subdividindo-os da seguinte forma:

Os primeiros subdividem-se em: a.1) “casos de penumbra”, nos quais a indeterminação da instanciação decorre da vagueza ou ambiguidade dos termos presentes na formulação normativa, o que dificulta o reconhecimento do caso em questão como dentro ou fora do âmbito de referência do termo (diferentes fixações possíveis de sentido indicam diferentes instanciações); a.2) “casos de lacuna”, nos quais, aparentemente, não há solução, dentre as regras que se aplicam à ação em questão, para um caso decorrente das combinações possíveis entre presença e ausência os fatores selecionados como relevantes nessas regras (o caso em questão identifica-se com uma dessas combinações de fatores sem solução). Os casos de incoerência subdividem-se em b.1) “casos de inconsistências”, nos quais normas distintas do ordenamento indicam soluções opostas para a ação em questão; b.2) “casos difíceis”, nos quais há conflito entre a norma e o princípio subjacente que justifica a criação da norma ou conflitos entre princípios subjacentes a distintas normas igualmente aplicáveis.³²⁹

A classificação do autor toma os sistemas normativos como reconstruções interpretativas possíveis do ordenamento jurídico, de modo que todos os problemas apontados nos casos de subdeterminação nada mais são que a existência de sistematizações alternativas que competem entre si. Assim, a determinação ou subdeterminação de um caso seria identificada pelo consenso da comunidade jurídica acerca da sua solução e não por uma propriedade da formulação normativa ou da instanciação³³⁰ – trata-se de uma conclusão que fortalece o sistema em detrimento do ordenamento, pondo ênfase mais nas reconstruções de sentido feitas racionalmente do que no conteúdo acontextual dos textos normativos.

Pode-se, a partir das considerações do autor citado acima, afastar de pronto a ideia de MacCormick de que as regras claras seriam aquelas aplicáveis através de um raciocínio exclusivamente dedutivo, bem como a posição de Marmor, quanto à desnecessidade de interpretação da regra nas instanciações claras. Tais posições não se

³²⁷ Isso não implica na tese da “única decisão correta” de Ronald Dworkin, haja vista que a partir de um só caso é possível várias reconstruções do sistema, que apontem como adequada soluções diversas.

³²⁸ Idem, ibidem, p.111.

³²⁹ MARANHÃO, *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 111.

³³⁰ Idem, ibidem, p.112-113.

sustentam diante da necessidade de escolha entre diversas construções sistemáticas possíveis para um mesmo ordenamento jurídico, processo esse que envolve, sempre, a justificação externa das premissas adotadas.

Da mesma forma, não se pode negar a verdade nas teses de Fuller e D'Amato, ao pugnarem a importância do propósito e do contexto de aplicação na construção da instanciação de determinada regra, como o exemplo explorado deixou claro anteriormente. Todavia, de outro giro, a propósito não pode, *per si*, prevalecer sobre o sentido textual das regras jurídicas, sob pena de torná-las *rules of thumb* (na terminologia de Schauer), mas guardando sua importância especialmente quando do contraste de sistemas normativos distintos para a resolução de um mesmo caso, ou para orientar a opção dentre um dos sentidos possíveis para o texto.

Também não se pode negar que há uma aceitação geral dos autores da aproximação entre os “casos fáceis” e as instâncias típicas ou normais de aplicação, colocados por Maranhão como “*indisputáveis*”³³¹, por serem geralmente consensadas pela comunidade jurídica, independentemente de recurso a revisões da formulação original ou à justificação de premissas³³².

No direito brasileiro, esse consenso jurídico é construído basicamente de duas formas: a) interpretação dogmática dos textos legais (que acabar por refletir a prática usual não litigiosa das regras), a partir de construções e reconstruções de sistemas normativos; e b) consolidação de opiniões dos tribunais através da sua jurisprudência. Nesse contexto, pode-se afirmar que os critérios de Schauer e Hart são igualmente válidos para a identificação dos “casos claros”.

E o que têm os “casos claros” que ver com o fenômeno da derrotabilidade de regras? Tudo.

Como já apontado anteriormente, a derrotabilidade de uma regra é a possibilidade de negar a sua aplicação a um caso *a priori* subsumível a ela. Trata-se de um fenômeno que 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

³³¹ Afirma o autor: “É a interpretação, ao chegar a uma conclusão indisputável ou geralmente consensada, que torna o caso claro. Nesse sentido, pode-se fazer uma interpretação do brocardo *in claris cessat interpretatio* como referente ao resultado de um processo dinâmico de interpretação que cessa com a clareza, algo distinto do conteúdo de *clara non sunt interpretanda*.” (MARANHÃO, *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 108).

³³² Idem, *ibidem*, p.107.

mesma foi derrotada diante de certas circunstâncias concretas. *É somente nos “casos claros” que surge a possibilidade da regra ser derrotada*³³³.

Portanto, trata-se de um pressuposto inafastável da discussão desenvolvida neste trabalho a possibilidade de identificação de instâncias claras de aplicação das regras jurídicas, vez que o fenômeno da derrotabilidade estará adstrito a esse campo de casos.

No direito brasileiro, a construção dos sentidos consensados pela comunidade jurídica passa necessariamente pela dogmática e pelo papel da jurisprudência, especialmente nos casos em que os sentidos atribuídos gozem de força normativa formal³³⁴, sobrelevando o papel destes na definição do âmbito do fenômeno da derrotabilidade.

É dizer, o primeiro passo para se justificar a derrotabilidade de uma norma é demonstrar o caso em tela como uma instância clara daquela regra a partir dos parâmetros dogmáticos e jurisprudenciais. Um exemplo deve esclarecer melhor o que foi dito.

Na Apelação Cível nº 500181123.2013.404.7107/RS, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) analisou o caso de uma cooperativa agroindustrial que pleiteava a sua exclusão da incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 12.546/2011, alegando que a aplicação dessa sistemática (que veio em substituição à incidência sobre a folha de salários), considerando a receita bruta como base de cálculo da contribuição, acarretou um aumento substancial da carga tributária, violando o princípio da livre concorrência e contrariando a própria finalidade da contribuição substitutiva.

Em seu voto, a relatora sustentou que a existência de uma lacuna oculta, entendida como *“o caso em que uma regra geral, contra o seu sentido literal, mas de acordo com a teleologia imanente à lei, precisa de uma restrição que não está contida no texto legal”*³³⁵.

O voto reconhece expressamente que o caso concreto se enquadra na hipótese legal de incidência da CPRB, afirmando que o sentido textual da regra incluía a

³³³ Nesse mesmo sentido, 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, p. 48.

³³⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.374-416.

³³⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, 2ªed.. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 473.

apelante no seu alcance, ao passo que afirma que a exposição de motivos da Medida Provisória nº 582/2012, que veio a dar continuidade ao modelo iniciado pela Lei nº 12.546/11, proclama claramente o interesse em desonerar e favorecer as contratações, além de fomentar um aumento de competitividade das empresas nacionais³³⁶.

Em seu argumento, a relatora afirma que a identificação das instanciações da regra a partir da literalidade é insuficiente para atender aos propósitos da mesma, sustentando que o descompasso *substancial* da cobrança da CPRB sobre a apelante e os efeitos propostos para a medida seria determinante da necessidade de excepcionar aquele caso. No fim, deu provimento à Apelação para que o contribuinte retornasse à sistemática anterior, de incidência sobre a folha de salários.

Como se vê, o ponto de partida do raciocínio jurídico esgrimido foi exatamente a determinação do caso como uma instanciação clara da regra prevista no bojo da Lei nº 12.546/11, para, daí, justificar a derrota desta.

Fica evidente, pois, que o primeiro passo não apenas para a compreensão, como também para a justificação, da derrotabilidade das regras está na compreensão do conceito de “caso claro”. Esse é o ponto de partida dos raciocínios judiciais que negam instanciações *a priori* indisputáveis das regras.

Pois bem, feita essa longa digressão sobre o conceito de “casos claros” e como a sua caracterização é essencial à configuração da derrotabilidade, parece que os horizontes da aproximação estrutural e interpretativa se aproximam em torno desse conceito.

Isso se dá porque a caracterização do “caso claro”, ao mesmo tempo em que corresponde a conteúdo consensado de um texto normativo, exige também atividade interpretativa para a aplicação da regra ao caso concreto, com a valoração das circunstâncias do caso concreto e das justificações subjacentes para determinar ou não a criação da exceção implícita.

Assim, como foi dito anteriormente, entende-se que somente se faz sentido falar em derrotabilidade dentro de um modelo decisional similar ao *Positivismo Presuntivo* de Schauer, ao mesmo tempo em que há que se reconhecerem nas regras instanciações

³³⁶ “42. A urgência e relevância das medidas, Senhora Presidenta, estão configuradas na necessidade de prover continuidade às medidas de *incentivo frente à crise econômica internacional, em especial com ampliação da desoneração da folha sanciona, de forma efetiva, a redução de custos laborais e o incentivo, imediato, aos investimentos em máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, com vistas a estimular a expansão e a renovação do parque industrial para atender o crescimento da demanda interna e, por conseguinte, ativar a produção da indústria, acelerando o aumento da competitividade da economia brasileira no comércio internacional.*” (grifo nosso).

indisputáveis que caracterizariam os “casos claros”, cujo conteúdo não deixa de dependente da interpretação (não se adere à tese de Marmor de regras sem necessidade de interpretação), mas que está sujeito a uma série de constrangimentos dogmáticos, jurisprudenciais e contextuais na sua determinação.

De modo que dentro desse modelo, entende-se que todas as normas sujeitas a *instanciações claras* estão sujeitas também ao fenômeno da derrotabilidade, pois todas poderão, eventualmente, conduzir a experiências recalcitrantes de alta intensidade, cuja manutenção do sentido canônico da norma implicaria profunda injustiça.

Pois bem, diante do estabelecimento desses pontos de partida para a compreensão do tema, cabe agora adentrar na complexa questão das condições de derrota de uma norma jurídica.

III.2 Condições de Derrotabilidade de Normas Jurídicas

Até o presente momento foram apresentados os fundamentos lógicos da derrotabilidade, os diversos sentidos assumidos pelo termo e suas variadas e distintas espécies, com menção àquelas especialmente relevantes no campo jurídico. Também se apresentou as diversas abordagens que são dadas à temática, com uma tentativa de unificação desses horizontes em torno de um conceito de “casos claros” como ponto de partida do fenômeno.

Como dito anteriormente, de uma forma bastante simplificada, o objeto de derrotabilidade são as normas jurídicas, razão pela qual se diz que a norma da forma $c^1 \wedge c^2 \wedge \dots \wedge c^n > s$ é derrotada quando mesmo que todas as condições $c^1 \wedge c^2 \wedge \dots \wedge c^n$ da regra estejam presentes, s não se dê³³⁷.

Essa derrota pode se dar por diversas razões explícitas ou implícitas, ou por uma revisão dos fatos inicialmente verificados³³⁸. A respeito deste último, já foi frisado

³³⁷ BROZEK, Bartosz. *Defeasibility of Legal Reasoning*. Krakow: Zakamycze, 2004. P.28.

³³⁸ Essa tipologia de condições fáticas, normativas implícitas e normativas explícitas está presente na obra de Maranhão: i) *Derrotabilidade fática*: uma solução normativa pode ser obstruída na medida em que novas evidências mostrem que não vale uma conclusão fática acerca da ocorrência, no caso, da *facti specie* normativa. Trata-se de reflexo da ambiguidade e incerteza acerca dos fatos relevantes para um caso jurídico. ii) *Derrotabilidade normativa expressa*: Uma consequência jurídica legalmente prevista pode ser obstruída, mesmo diante da demonstração dos seus fatos constituintes, caso sejam demonstrados fatos previstos na própria norma ou em outras normas como impeditivos da consequência legal. Distinguem-se, nas condições expressas da norma, aquelas a serem afirmadas pela parte que quer produzir a consequência legal, daquelas que não podem ser refutadas para a obtenção do efeito legalmente previsto. *Derrotabilidade normativa implícita*: Uma solução pode ser obstruída, mesmo diante da demonstração das condições normativas

que o mesmo é um fenômeno psicológico trivial relacionado à revisibilidade, pelo que não merece uma atenção específica. Quanto à derrotabilidade por razões explícitas, também já foi dito que não causa espécie ao estudioso do Direito, por ser absolutamente comum a sua utilização. A tônica da investigação deve se dar, pois, sobre a *derrotabilidade normativa através de exceções implícitas*.

O estudo analítico que se pretende realizar aqui deve, nesse momento, enfrentar as condições *materiais* e *procedimentais* de emergência dessas exceções implícitas de derrota das normas tributárias. Para isso, partir-se-á do modelo proposto por Humberto Ávila para análise desses requisitos:

O modelo ora proposto tem duas características. Primeira: *é bidimensional*, no sentido de ser material e procedimental ao mesmo tempo. *Material, porque condiciona a superação de regras ao preenchimento de determinados requisitos de conteúdo. Procedimental, porque condiciona a superação de regras à observância de requisitos de forma.* Segunda: *é criterioso*, na medida em que não procura apenas analisar se as regras podem, ou não, ser superadas, mas quando e mediante a implementação de que condições elas podem ser superadas.³³⁹

Antes, porém, de entrar na análise dessas condições de derrotabilidade, há que se frisar uma condição geral de ocorrência desse fenômeno, advertida por Schauer: “*Derrotabilidade não é uma propriedade das regras em si, mas uma característica de como o sistema decisório tratará as suas regras*”,³⁴⁰.

Desse modo, é preciso que o próprio sistema decisório comporte a derrotabilidade, não se entrenchando de forma absoluta através de regras amplamente limitadoras do caráter criativo e decisório da interpretação. Da mesma forma, como já anteriormente frisado, adota-se neste trabalho o modelo do Positivismo Presuntivo³⁴¹, como o mais adequado a representação da interação entre regras e princípios em um contexto de decisão.

expressamente previstas para a sua aplicação (e da ausência das condições impeditivas), se o caso em questão apresentar determinada propriedade, não expressa pelo legislador, que justifique uma solução normativa oposta à originalmente prevista. Trata-se aqui do caso de uma lacuna axiológica. (MARANHÃO, Juliano. As lógicas do direito e os direitos da lógica. *Apud* VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Hermenêutica Jurídica e Derrotabilidade**. Curitiba: Juruá, 2010, p.57.)

³³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.141.

³⁴⁰ SCHAUER, Frederick. “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, p.87.

³⁴¹ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in Law and Life**. Oxford: Oxford Clarendon Press, 1991, p.204.

Esse modelo de decisão preserva a autoridade das regras, através da preservação do seu sentido *prima facie* ainda que a solução dada seja subótima em relação àquela que seria dada pela justificação, se aplicada diretamente (com maior custo e maior risco de arbitrariedade), e dá a devida consideração à dimensão formal do Direito. Todavia, ainda assim abre espaço à possibilidade do julgador afastar a aplicação da regra, derrotando-a, nos casos em que haja razões *particularmente fortes*.

Isso leva à interessante conclusão de que *nem toda norma incidente é aplicável*. Humberto Ávila³⁴² afirma que é preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra das condições previstas em sua hipótese – uma regra é aplicável a um caso se suas condições são satisfeitas e a sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária³⁴³.

Esse modelo de decisão é aberto, por exemplo, a juízos de equidade – mas apenas diante de distorções graves na aplicação, que demanda a prática da derrotabilidade das regras como um corretivo da lei nas situações em que esta seja injusta o discrepe de sua justificação pela sua generalidade.

Dessa forma, com a razão Eros Grau ao afirmar que a *norma de decisão* se presta a *transgredir* o texto legal³⁴⁴, no sentido de tomá-lo como padrão da decisão, contudo de modo que ele seja adequado à realidade e ao caso: “*E assim as coisas se passam porque a transgressão que marca os movimentos do modo de produção social no mundo do ser se reproduz – tenham ou não consciência disso os juízes – no mundo do dever-ser*”³⁴⁵.

³⁴² ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 428.

³⁴³ HAGE, Jaap C. Reasoning With Rules: An essay on legal reasoning and its underlying logic, p. 114.

³⁴⁴ “*a transgressão é para conservar o texto. O juiz transgredir a lei para conservá-la em dinamismo. O texto da lei é soprado de vida pela realidade; e, ao traí-lo (transgredir-lo), o juiz o suprassume.*” (GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios, 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. P. 137). No mesmo sentido é a conclusão de Ávila: “*Fica evidente o papel sintomático da razoabilidade: permitir uma vinculação entre o ser e o dever-ser. Com efeito, embora a norma seja válida, ela poderá não ser aplicada porque incompatível com as particularidades do caso individual. [...] Enfim, a validade mesma da norma é afeta por elementos inicialmente havidos como exteriores ao sistema jurídico. Uma bela lição para quem entende que o dever ser é independente do ser. Mais ainda: um valioso ensinamento para quem pensa que ter direito não tem relação com ter razão*” (ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 439).

³⁴⁵ Ibid., p. 136.

III.2.1 Condições Materiais

Dentro de um contexto de respeito à autoridade das regras enquanto tais (*ruleness*), instrumentos de resolução de conflitos de forma igualitária e eficiente, ganha relevância aquilo que Ávila chama de “*grau de resistência das regras*” ou, em outros termos, *resistência à derrota*.

Essa resistência será tanto maior quanto mais a regra estiver conformada à sua *justificação subjacente*.

Por sua vez, essa conformação pode se dar em dois níveis distintos, um *nível institucional*, relacionado à adequação da regra aos princípios que justificam a sua obediência, como segurança jurídica formal, previsibilidade e igualdade. E também em um *nível axiológico-teleológico*, relativo à adequação do conteúdo da regra com as finalidades e valores pertencentes à sua justificação subjacente.

Como bem acentuado por Atienza e Manero³⁴⁶, as regras são derrotadas apenas naqueles casos em que o resultado do balanceamento entre os princípios que justificam o abandono da regra sobrepujam o resultado do balanceamento dos princípios institucionais que suportam a obediência à regra.

Tal conclusão foi, inclusive, reverberada em precedente do STF, a exemplo do RE 567.985/MS, no qual afirmou o Ministro Marco Aurélio que:

Portanto, diferentemente da ponderação de princípios, que envolve o conflito entre dois valores materiais, a “derrota” de regras (ou ponderação de regras, para os que assim preferem) exige do intérprete que sopesse não só o próprio valor veiculado pelo dispositivo como também os da segurança jurídica e da isonomia.

Em síntese, há que se demonstrar não apenas a prevalência das razões para não obediência da norma, mas também das razões para se adotar outra solução jurídica que não aquela dada pelo conteúdo *prima facie* da regra.

Exemplifica-se o que foi dito no Acórdão CARF nº 3402-003.023, no qual se discutia a aplicação de multa de ofício sobre o contribuinte que, verificando o recolhimento a menor do IPI devido dois dias após o pagamento feito tempestivamente, emitiu declaração retificadora recolhendo a diferença, mas sem acrescer os juros de mora correspondentes aos dois dias. Em razão disso, a Receita Federal não reconheceu os efeitos

³⁴⁶ 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. P.250.

de denúncia espontânea, nos termos do art.138 do CTN³⁴⁷, à correção feita pelo Contribuinte.

Nesse caso, a turma entendeu unanimemente que seria irrazoável a exigência do recolhimento de juros de mora correspondentes aos dois dias para que se verificassem os efeitos da denúncia espontânea, derrotando a regra sancionatória e dispensando o pagamento da multa de ofício. Ponderou-se que o objetivo da regra tributária impositiva era a arrecadação, ao passo que a regra do art.138 do CTN era uma regra de praticabilidade, com finalidade de facilitar a arrecadação, e que o afastamento desta última no caso concreto, para derrotar a cobrança de multa, não afetava os fins buscados por elas.

Humberto Ávila, analisando a decisão no Processo nº 13003.000021/99-14³⁴⁸, julgado pelo Conselho de Contribuintes, chega à conclusão de que a aceitação da decisão individual que derrota a regra geral se justifica quando não prejudica a promoção da finalidade subjacente à regra, e quando não prejudique a promoção da segurança jurídica (considerada em uma dimensão formal), pela demonstração da anormalidade do caso decidido e da dificuldade de reprodução da derrota em outros casos. Coloca o autor que a tentativa de fazer justiça para um caso mediante superação de uma regra não afetaria a promoção da justiça para a maior parte dos casos. E o entendimento contrário, no sentido de não superar a regra, provocaria mais prejuízo valorativo que benefício³⁴⁹.

A derrota da regra é, pois, condicionada *axiológica e teleologicamente*, tanto na análise dos seus pressupostos quanto de suas consequências no caso concreto - isto é, depende da demonstração de uma grave experiência recalcitrante³⁵⁰ ou da consequência desproporcional ou irrazoável decorrente da instanciação de seu conteúdo *prima facie* a um determinado caso concreto.

³⁴⁷ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, *acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

³⁴⁸ SIMPLES - EXCLUSÃO - Não há de se excluir da opção ao Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições - SIMPLES a pessoa jurídica que realizou, no ano de 1998, a importação de matéria-prima para industrialização. Interpretação dentro do razoável (Atos Declaratórios: COSIT nº 06/98 e SRF nº 034/2000). Recurso provido. (Processo 13003.000021/99-14).

³⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2015. P.143.

³⁵⁰ Para Schauer, as experiências recalcitrantes são aquelas que os pressupostos das normas se encontram na zona de divergência extensional entre a instanciação da norma e a justificação subjacente dela, que podem ser causadas por subinclusão ou sobreinclusão da generalização. (SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in Law and Life*. P.23 e ss.)

Assim, o conceito de *experiência recalcitrante* assume um papel chave na enquanto condição material de derrota de uma regra, cabendo algum aprofundamento a seu respeito.

Como já foi dito anteriormente, toda regra jurídica pressupõe *generalizações*, que são construídas com base em assunções probabilísticas ou universais relacionadas às finalidades que devem ser atingidas através desse instrumento normativo. Pois bem, o produto dessa generalização pode ser objeto de diversos tipos de falhas.

Em primeiro lugar, pode-se constatar que uma generalização universal foi infirmada pela ocorrência de um caso que fugiu daquela caracterização, tornando-a meramente probabilística, como no caso da regra “*todos os cisnes do parque do Ibirapuera são brancos*”, criada por um raciocínio indutivo a partir de extensiva análise dos fatos, mas que perde força diante da presença de um único cisne negro naquele local. Isso é uma decorrência da própria textura aberta da linguagem, que lhe dá uma potencial vagueza, deixando as universalizações sobre passíveis de serem infirmadas.

Um segundo tipo de falha consiste nas hipóteses em que o raciocínio probabilístico que fundamentou a generalização se demonstrou equivocado. Pense-se, por exemplo, no raciocínio feito pelo legislador de que todos aqueles que possuam barba teriam capacidade contributiva, visto os custos de manutenção dela, baseando-se nisso para criar um imposto sobre as barbas. Diante disso, bastaria verificar a existência de um mendigo maltrapilho que, por absoluta falta de recursos financeiros, mantém a barba (ainda que em condições deploráveis), para que se constatasse a erronia do raciocínio probabilístico para esse caso específico.

O caso da cooperativa agroindustrial que pleiteou a sua exclusão da incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 12.546/2011, é bem representativo desse tipo de falha. Nesse caso, o Governo Federal selecionou os setores que iriam aderir à nova base de cálculo estipulam que todas as empresas daqueles setores teriam ganhos tributários nessa transição – é dizer, adotou como provável o ganho delas – mas surgiram casos que escaparam dessa estipulação, sofrendo incremento da carga fiscal e gerando efeitos diversos àqueles propugnados pela legislação.

O terceiro tipo de falha consiste nos casos em que a generalização adotou um conjunto de propriedades como pertinentes para a caracterização daquela situação, escolhidas como elementos indicativos relacionados à finalidade que buscava atingir.

Como precisamente pontuado por Humberto Ávila, a escolha dos elementos de discrímen (elementos indicativos) que comporão a hipótese de uma regra deverão manter relação fundada e conjugada de pertinência com a finalidade que justifica a sua utilização, verificando-se isso quando se possa plausivelmente comprovar, com suporte empírico, que a escolha deles fomente esse *telos*³⁵¹.

O ponto, nesse terceiro tipo de falha, é que a escolha de uma circunstância como relevante pelo legislador tem o efeito de suprimir a relevância das demais circunstâncias para o aplicador. Por exemplo: o legislador que, vislumbrando a propriedade de um veículo como índice objetivo de capacidade contributiva, determinou que ela fosse o fato gerador de um imposto, mas o aplicador, diante do caso concreto, se deparou com um sujeito que, mantendo seu direito de propriedade, teve seu veículo furtado. Nesse caso, o legislador não levou em consideração a circunstância de um furto ou roubo como relevantes para construir a regra, não obstante elas sejam pertinentes caso a finalidade da norma seja atingir manifestações de capacidade contributiva.

Em síntese, as experiências recalcitrantes são situações que decorrem de falhas na generalização realizada pela regra, que pode decorrer de três situações: i) uma generalização universal mostrou ser não universal; ii) a generalização levou em conta uma assunção probabilística que se mostrou equivocada; e iii) uma propriedade que foi ignorada pela regra se mostrou relevante³⁵².

Nesse ponto, merece relevo especial a terceira falha nas generalizações que caracteriza uma experiência recalcitrante: a supressão ou ignorância acerca de uma propriedade relevante para o atingimento da finalidade da norma, fenômeno este denominado de *lacuna axiológica*³⁵³.

A definição mais precisa para tal condição é dada por Alchourrón e Bulygin, que parte da noção de lacuna axiológica como uma situação em que o sistema jurídico dá uma solução para o caso, mas ela é axiologicamente *inadequada*, porque o legislador não teve em conta uma distinção que deveria ter considerado, ou seja, pressupõe-se uma

³⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.61.

³⁵² SCHAUER, *Playing by the rules*, p.39.

³⁵³ No direito brasileiro, destaca-se a tipologia de Maria Helena Diniz, em clássica tese sobre o tema: “No nosso entender, ante a consideração dinâmica do direito e a concepção multifária do sistema jurídico, que abrange um subsistema de normas, de fatos e de valores, havendo quebra da isomorfia, três são as principais espécies de lacunas: 1ª) *normativa*, quando se tiver ausência de norma sobre determinado caso; 2ª) *ontológica*, se houver norma, mas ela não corresponder aos fatos sociais, quando, p.ex., o grande desenvolvimento das relações sociais, o progresso técnico acarretarem o anciloseamento da norma positiva; e 3ª) *axiológica*, no caso de ausência de norma justa, ou seja, quando existe um preceito normativo, mas, se for aplicado, sua solução será insatisfatória ou injusta.” (DINIZ, Maria Helena. *As Lacunas no Direito*, 2ªed. São Paulo: Saraiva, 1989, p.97)

propriedade relevante para o caso concreto que, entretanto, é irrelevante para o sistema prescritivo. A definição é dada nos seguintes termos:

Um caso C_i de um UC $_j$ [Universo de Casos j] é uma lacuna axiológica do sistema normativo α em relação a um UA $_k$ [Universo de Ações k] = Df. o caso C_i está solucionado por um α e existe uma propriedade p tal, que p deve ser relevante para C_i (de acordo com uma determinada hipótese de relevância) e p é irrelevante para α em relação ao UA $_k$ ³⁵⁴.

A definição de Alchourrón e Bulygin, parte da distinção entre *hipótese de relevância* e *tese de relevância*, tomadas em relação a um Universo de Ações j (o conjunto de soluções normativas) e um sistema jurídico α , da seguinte forma: a) a tese de relevância é o conjunto de propriedades que *são normativamente relevantes* em relação a α e ao UA $_j$ – isto é, capazes de influenciar na solução jurídica a ser aplicada ao caso; b) a hipótese de relevância corresponde ao conjunto de propriedades que *deveriam ser normativamente relevantes* em relação a α e ao UA $_j$ ³⁵⁵.

Assim, diante de uma lacuna axiológica, fato é que o sistema jurídico dá uma solução para o caso concreto (o que corrobora o ponto de partida dos “casos claros” estipulado anteriormente), mas essa solução é tomada como incorreta ou inadequada³⁵⁶ diante das peculiaridades daquela situação, que transcendem o universo de propriedades relevantes de dado sistema. Em outros termos, a lacuna emerge de uma discrepância entre a tese de relevância e a hipótese de relevância, em relação a um UA³⁵⁷.

Como bem pontua Jorge Rodríguez, as lacunas axiológicas e a derrotabilidade são faces de uma mesma moeda³⁵⁸, pois ao derrotar uma regra, o aplicador exclui de seu alcance certos casos que, originalmente, estariam sujeitos a ela, gerando uma lacuna normativa que deverá ser integrada pelo responsável pela decisão. Mas por outro lado, não se concorda com Guastini quando ele diz que lacunas axiológicas são *criadas*

³⁵⁴ ALCHOURRÓN, Carlos. BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2006, p.158.

³⁵⁵ Idem, ibidem, p.154.

³⁵⁶ NAVARRO, Pablo. RODRÍGUEZ, Jorge. “*Derrotabilidad y sistematización de normas jurídicas*” in *Isonomía* v. 13, 2000, p.61-85.

³⁵⁷ ALCHOURRÓN, Carlos. BULYGIN, Eugenio. Ob. Cit., p.159.

³⁵⁸ RODRIGUÉZ apud GUASTINI, Riccardo. . *Defettibilità, lacune assiologiche, e interpretazione*. Revus 14, 2010, p. 64.

pela derrota de uma regra³⁵⁹, visto que, ao contrário, elas são pressupostos para que o fenômeno se dê, e não consequência dele.

A despeito disso, fato é que a derrotabilidade e as lacunas axiológicas dependem de valorações do intérprete, que tomam a forma de estruturas teóricas e teses dogmáticas, assumidas previamente à interpretação dos textos legais para aplicação àquele caso concreto. Por outro lado, também há o relevante papel da coerência interna a sistema jurídico que opera importante papel na verificação de lacunas axiológicas, como será visto adiante.

Naturalmente, a demonstração da existência dessas condições pode se dar argumentativamente de diversas maneiras³⁶⁰. Por exemplo, pode-se utilizar um argumento comparativo, alegando que determinado incluído no pressuposto de uma regra não foi considerado pelo legislador no momento de criar o texto legal, ou pode-se invocar um argumento genético para dizer que esse mesmo caso, em recebendo a solução *prima facie* da regra, contraria princípios de um determinado setor do ordenamento, ou até mesmo alegar que as consequências dessa instanciação serão desastrosas sob o ponto de vista econômico, fugindo da razoabilidade na aplicação do Direito.

O *nível institucional* de conformação entre a instanciação e a justificação tem o condão de intensificar o grau de resistência das regras à derrota especialmente nos subsistemas jurídicos com uma orientação principiológica e axiológica prioritariamente garantista, como no Direito Penal e no Direito Tributário, visto que, como apontado por Ávila, nesses campos a padronização é importante, devendo a rigidez ser tanto maior quanto maior for a necessidade de generalização e quanto menos danosa for a decisão individual para a implementação do princípio geral da igualdade³⁶¹.

Em trabalho específico sobre a Igualdade, Humberto Ávila analisa a superação de padrões – que também são generalizações – estruturando-a em dois eixos, um formal e outro substancial.

³⁵⁹ Não há como precisar realmente a posição do autor sobre a matéria, visto que dois artigos praticamente idênticos foram publicados, um em italiano (GUASTINI, Riccardo. . *Defettibilità, lacune assiologiche, e interpretazione*, p. 65) e outro em inglês (GUASTINI, Riccardo. ‘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, p.187). No primeiro, aduz que “*La derogazione produce lacune, ma non tutte le lacune si producono per derogazione*” e no segundo “*By defeating a rule, no axiological gap is produced. But not all axiological gaps are produced by defeating rules*”.

³⁶⁰ Para um levantamento amplo de argumentos possíveis, vide GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011. P.26-306.

³⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.145.

O *eixo formal* diz respeito aos riscos que a superação do padrão possa provocar para a sua própria utilização, isto é, quanto mais a superação do padrão legal colocar em perigo a própria justificação da padronização/generalização, enquanto solução eficiente e geralmente equânime das controvérsias, tanto mais resistente deve ser a regra³⁶².

Já o *eixo substancial* diz respeito à conexão do padrão/generalização aos princípios substanciais que justificam a sua utilização, bem como as razões subjacentes à regra, o que o autor subdivide em duas regras: i) quanto mais importantes forem as razões subjacentes, menor deverá ser a resistência da regra à superação; e ii) quanto mais importante for o bem jurídico valorizado pelo padrão para determinado princípio, tanto menor deverá ser sua resistência à superação³⁶³.

No fim, como se ira demonstrar ao longo deste trabalho, a derrota está condicionada à demonstração de grave divergência entre a instanciação da regra e princípios, finalidade ou valores considerados relevantes pelo Direito e *constatados a partir de inferências abduativas a partir das normas existentes*.

Desse modo, repita-se, a resistência à derrota de uma regra é condicionada por dois balanceamentos distintos deverão ser feitos na sua aplicação³⁶⁴.

Em primeiro lugar, ponderam-se os princípios relativos à normatização em si, sobretudo a segurança jurídica e a eficiência – observando que o conflito se dá justamente entre a *segurança jurídica formal* (ligada à previsibilidade e certeza) e a *segurança jurídica substancial*³⁶⁵ (ligada à coerência e justiça).

Nesse mesmo sentido, Ávila afirma que a derrota da regra depende da aplicabilidade geral das regras e do equilíbrio pretendido pelo sistema jurídico entre justiça geral e justiça individual³⁶⁶.

Em segundo lugar, ponderam-se o conteúdo da regra existente e seus efeitos com as finalidades e valores contidos na justificação subjacente – podendo nesse caso envolver quaisquer princípios, valores ou finalidades nesse processo de ponderação, a depender do setor do ordenamento a que se refira à regra que se pretende derrotar.

³⁶² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.108.

³⁶³ Idem, ibidem, p.109.

³⁶⁴ Frise-se que isto não implica que haja qualquer antecedência temporal entre eles no momento da decisão, pelo contrário, eles se condicionam reciprocamente, sendo feita a separação apenas para definir os parâmetros em torno dos quais se dará o sopesamento.

³⁶⁵ O tema será enfrentado a seguir, com mais vagar.

³⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.146.

III.2.2 Condições Procedimentais

O que foi dito anteriormente deixa claro que a derrota de uma regra não pode ser feita arbitrariamente, mas depende da ocorrência de condições materiais específicas aptas a superar o grau de resistência dela. Todavia, o modelo bidimensional proposto por Ávila pressupõe também um conjunto de essenciais condições procedimentais para a ocorrência da derrotabilidade.

Para o autor, três requisitos procedimentais são necessários: i) *justificativa condizente*; ii) *fundamentação condizente*; e iii) *comprovação condizente*.

Esses fundamentos são adequados ao modelo de igualdade adotado pela Constituição Brasileira de 1988, denominado por Ávila de *modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada*³⁶⁷.

O caráter moderado do modelo decorre justamente da adoção de um sistema decisório semelhante ao Positivismo Presuntivo de Frederick Schauer, que não entrincheira absolutamente as regras, permitindo que o sujeito possa ser tratado de forma diferenciada caso a instânciação seja largamente contrária às razões subjacentes.

Quanto ao caráter de procedimentalizado, implica que o padrão só deixará de ser aplicado ao caso se as diferenças entre a generalização e a situação concreta forem de grande alcance, extensão e intensidade, ou se elas forem de uma qualidade tal, que tenham um impacto muito elevado sobre um sujeito específico³⁶⁸. Além disso, o pleito deverá ser baseado em uma *justificativa condizente*, uma *fundamentação estruturada*, e uma *comprovação suficiente*.

O primeiro requisito consistiria na demonstração de incompatibilidade entre a hipótese da regra e sua finalidade subjacente e, além disso, a demonstração de que o afastamento da regra não provocará expressiva e sistêmica insegurança jurídica – nas palavras do autor, “*a superação de uma regra condiciona-se à demonstração de que a justiça individual não afeta substancialmente a justiça geral*”³⁶⁹.

O segundo requisito exige que seja exteriorizado, de modo racional e transparente, as razões que permitem a superação – a fundamentação deve ser escrita, juridicamente fundamentada e logicamente estruturada³⁷⁰.

³⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, p.110.

³⁶⁸ Idem, ibidem, p.110.

³⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.147.

³⁷⁰ Idem, ibidem, p.147.

Por fim, o terceiro requisito exige que os argumentos a favor da derrota da regra devem ser provados, não podendo ser presumidos ou considerados como notórios, sobretudo em razão da excepcionalidade desse fenômeno³⁷¹.

Quanto ao último requisito, entende-se que ele é relativo ao campo das provas, cuja análise, ainda que profícua e essencial à derrotabilidade, foge ao escopo deste trabalho. O foco a ser desenvolvido nos demais capítulos cinge-se especialmente ao primeiro e segundo requisito.

Por um lado, se pretende demonstrar quais elementos que caracterizam como correta a decisão judicial que derrota uma regra jurídica – nesse sentido, acompanha-se Robert Alexy ao afirmar que uma decisão judicial é correta se i) ela estiver justificada de acordo com o direito válido (aspecto relativo à *natureza legal* da argumentação) e ii) ela for aplicada de forma racional ou justa (aspecto ligado à *correção* da decisão jurídica)³⁷².

Essa exigência de correção da decisão jurídica enseja a sua justificabilidade, que por sua vez é relacionada à atividade racional de articulação de argumentos que representem razões que suportem determinada decisão particular – parece ser essa a dimensão da *fundamentação condizente* proposta por Ávila.

Tal condição procedimental será examinada ao se tratar da aceitabilidade das decisões como requisito para a realização da segurança jurídica substantiva.

Sucessivamente, o que se pretenderá demonstrar é que a correção da decisão judicial está condicionada à demonstração de sua *coerência*, ou seja, os argumentos apresentados deverão apresentar uma determinada qualidade que suporte a decisão de derrotar a regra, sobre a simples aplicação literal ou *prima facie* da mesma.

Esse aspecto parece estar ligado àquilo que Ávila chama de *justificação condizente*.

Portanto, se a presença das condições materiais somente poderá ser verificada a partir de uma avaliação particular de cada caso e suas peculiaridades, parece que em relação às condições procedimentais é possível o estabelecimento de certos *standards* que contribuem para a justificação da derrotabilidade de regras.

III.3 Recursos Argumentativos na derrota de regras jurídicas

³⁷¹ Idem, ibidem, p.147.

³⁷² ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation*. Frankfurt: Suhrkamp, 1996. P.432.

Apresentadas as condições de derrotabilidade de uma regra, tanto materiais quanto procedimentais, cabe agora breve menção às técnicas argumentativas usualmente utilizadas para justificar a derrota de uma regra – melhor dizendo, se fará breve menção às razões que são sustentadas usualmente para a criação de exceções implícitas às regras jurídicas.

É preciso frisar, inicialmente, que são diversas as técnicas argumentativas existentes e aplicáveis ao raciocínio jurídico, de modo que seria despidendo expô-las todas³⁷³. É preciso se retomar a ideia por detrás da derrotabilidade, consistente nas discrepâncias entre a generalização contida na regra e suas razões subjacentes, para tentar apontar quais as práticas argumentativas mais adequadas.

Além disso, não se pretende aqui uma reflexão crítica sobre cada um desses métodos – que muito fugiria ao objeto desse trabalho -, tampouco a apresentação de como esses argumentos são utilizados em precedentes em matéria tributária para justificar a derrotabilidade – o que será feito oportunamente, adiante.

III.3.I O Argumento Teleológico

Quanto se reporta à teleologia da norma, busca-se traçar uma ponte direta com as suas razões subjacentes, desconsiderando a generalização efetuada, ou buscando conformar o sentido atribuído àquele mais condizente com essas razões. Pressupõe-se a possibilidade de atribuição de um propósito às regras, o que encontra respaldo no direito positivo na Lei nº 12.376/2010 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), que em seu art. 5º aduz que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”, remetendo expressamente a fins ínsitos ao sistema normativo.

Todavia, com mais rigor, deve-se pontuar que o argumento teleológico está atrelado a duas variantes distintas: a *vontade do legislador* e a *vontade da lei*.

Nesse sentido, Guastini³⁷⁴ aponta que a “vontade do legislador” é a intenção do legislador histórico, compreendido como órgão que toma decisões através de

³⁷³ Para a apresentação dessas diversas técnicas: GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011. TARELLO, Giovanni. *L'Interpretazione della Legge*. Milano: Giuffrè, 1980. BETTI, Emilio. *Interpretação da lei e dos atos jurídicos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*, 6ªed. São Paulo: Atlas, 2012.

³⁷⁴ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p.267-268.

deliberações das vontades de seus membros. Por outro lado, a “vontade da lei” (*ratio legis*) é o resultado prático que as normas interpretáveis a partir daqueles textos normativos existentes buscam atingir, isto é, o conjunto de princípios subjacentes à lei e que ela busca realizar³⁷⁵.

Em geral, faz-se referência a uma presumida intenção do legislador para justificar uma interpretação que se distancie do sentido literal daquele texto, muitas vezes consubstanciado em documentos preparatórios do texto normativo, como exposições de motivo e atas dos debates travados, que assume a terminologia específica de *argumentação genética*.

Por outro lado, a teleologia derivada da “vontade da lei” se aproxima daquilo que Tarello chama de *argumento da coerência da disciplina jurídica*, que parte da ideia de que o sistema jurídico – ou pelo menos seus subsistemas, em uma variante mais restrita – fornece uma disciplina coerente para o Direito, com diretrizes principiológicas que deverão ser refletidas na interpretação de cada uma dos dispositivos pertencentes àquele conjunto normativo³⁷⁶.

III.3.2 Dissociação, Interpretação Restritiva e a Redução Teleológica

A *dissociação (distinguishing)* consiste em alegar que dois casos que são colocados dentro de uma mesma generalização normativa são *substancialmente distintos*, para fins de regulamentação frente aos princípios do sistema jurídico³⁷⁷. Através dela, abre-se margem à *interpretação restritiva* se dá sempre que se limita o sentido da norma para aquém do conteúdo de sua literalidade – isso já evidencia o equívoco tradicional que consiste em equiparar a interpretação literal com a restritiva, especialmente para fins de aplicação do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Como explica Tércio Sampaio, usualmente o intérprete utiliza-se de considerações de ordem teleológica e axiológica como forma de demonstrar que o alcance da literalidade do texto normativo vai além dos objetivos da norma, necessitando de

³⁷⁵ Para uma crítica acerca de ambas as modalidades de interpretação teleológica, veja-se ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 10ªed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008, p.150-204.

³⁷⁶ TARELLO, Giovanni. *L'Interpretazione della Legge*, p.360-361.

³⁷⁷ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*, p.277.

restrições³⁷⁸. Portanto, partindo do argumento teleológico o intérprete identifica uma lacuna *oculta* ligada à necessidade de restrição de uma regra (*lacuna de regulação*).

A integração da “lacuna” é efetuada através do acréscimo de uma restrição em conformidade com seu sentido teleológico, reduzindo-lhe o âmbito de aplicação segundo seus fins, na técnica denominada por Larenz de *redução teleológica*³⁷⁹.

Essa técnica, explica o mestre germânico, opera como o anverso da analogia, que por sua vez visa ampliar o âmbito de aplicação da norma para casos semelhantes, e que assim como a justificação desta radicaria no imperativo de justiça de tratar igualmente os iguais segundo o ponto de vista valorativo decisivo, também a justificação da redução teleológica radica nesse imperativo, para que sejam tratados desigualmente os desiguais, procedendo-se as diferenciações requeridas pela valoração do intérprete³⁸⁰.

Pontua também Karl Larenz que a redução teleológica de uma norma tem o condão de ampliar o âmbito de aplicação de outra norma, para suprir a lacuna normativa que surge, ou abre espaço a uma interpretação criativa do aplicador do Direito³⁸¹.

III.3.3 Argumento da Intenção Contrafática

Esse argumento é normalmente ligado à interpretação teleológica, mais especificamente, à vertente ligada à “vontade do legislador”, para traçar a distinção entre a *intenção fática* e a *intenção contrafática*.

A primeira delas pretende incluir no processo interpretativo uma objetiva intenção que o legislador teve efetivamente no momento de promulgar o texto normativo, enquanto a segunda se refere a uma intenção hipotética que o legislador teria caso estivesse na posição do intérprete. Como bem coloca Francisco Laporta, a primeira repeita aos ideais do império da lei, mas é impossível de ser reconstruída com precisão, enquanto a segunda é possível, mas ao supor a substituição das palavras da lei pela imaginação criativa do interprete, acaba se afastando do império da lei³⁸².

Nessa linha, define Guastini:

³⁷⁸ Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*, 6ªed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 269.

³⁷⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, 6ªed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p.555-556.

³⁸⁰ Idem, ibidem, p.556.

³⁸¹ Idem, ibidem, p.561.

³⁸² LAPORTA, Francisco J. *El Império de la Ley – Uma visión actual*. Madri: Editorial Trotta, 2007, p.190-191.

- a) Intenção fática é aquela que pode (se é que pode) ser reconstruída – sobre a base dos trabalhos preparatórios – em relação às hipóteses de fato que a lei efetivamente regulou.
- b) Intenção contrafática é aquela que se pode conjuncturalmente atribuir ao legislador em relação às hipóteses de fato que a lei não regulou em absoluto: “*Se o legislador tivesse previsto a hipótese de fato F, haveria disposto que...*”³⁸³

A intenção contrafática é utilizada, mais das vezes, como uma técnica de construção jurídica para resolver lacunas e encontrar – de forma conjectural – a regulamentação de casos concretos³⁸⁴ sobre os quais o legislador não teve nenhuma intenção, por não os ter regrado ou não ter considerado certas particularidades.

Esse argumento possui uma ligação bastante relevante com a derrotabilidade, pois este fenômeno está conectado com a noção de *normalidade* ligada às generalizações veiculadas pelas normas, de modo que se pressupõe que a regulamentação dos casos é sempre feita levando em conta as hipóteses típicas. Nessa linha, Alchourrón distingue entre as “*exceções implícitas*” (*implicit exceptions*) e as “*não-exceções implícitas*” (*implicit non-exceptions*)³⁸⁵.

Uma determinada condição C conta como uma exceção implícita para a regra R quando no momento T em que essa regra foi determinada, o legislador rejeitou expressamente a implicação de R nos casos de C. Desse modo, C é uma exceção a ser incluída no conteúdo conceitual expressado por R, como uma condição negativa. Por outro lado, a condição C é uma não-exceção implícita nos casos em que o legislador a considerou expressamente, mantendo a implicação R no casos em ela esteja presente. Todavia, é possível que em certos casos a condição C não seja nem uma exceção implícita, nem uma não-exceção implícita, correspondente aos casos em que no momento que a regra foi criada, o legislador sequer considerou C no momento de criar a implicação de R – caso de *indeterminação (undetermined)*³⁸⁶.

Para Alchourrón, a derrotabilidade das regras aconteceria no espaço desses casos de indeterminação, pois o caso concreto conta com circunstâncias relevantes que não foram consideradas pelo legislador quando o texto normativo foi promulgado³⁸⁷.

³⁸³ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*, p.269.

³⁸⁴ Idem, ibidem, p.269.

³⁸⁵ ALCHOURRÓN, Carlos. “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, p.47.

³⁸⁶ ALCHOURRÓN, Carlos. “On Law and Logic”, p.47.

³⁸⁷ Idem, ibidem, p.48.

De modo geral, portanto, esse argumento se baseia na assunção de que o legislador, quando estabeleceu a generalização contida na norma jurídica, não levou em conta certas características que são valoradas como relevantes para fins de atingimento do escopo daquela norma, o que de resto é absolutamente natural, visto a impossibilidade cognitiva humana de antecipar todas as condições fáticas que podem eventualmente emergir.

III.3.4 Proporcionalidade e Razoabilidade

Entende-se aqui, na linha exposta por Eros Grau³⁸⁸³⁸⁹, que essas normas não consubstanciam princípios – são *pautas normativas de aplicação do Direito* – ou, na mesma direção, entende Humberto Ávila que se tratam de *postulados normativos*³⁹⁰. Tampouco há que se confundi-las.

O postulado da proporcionalidade é aplicado pelo STF fundamentalmente a partir da ideia de um Estado de Direito e dos direitos fundamentais, baseando-se no caráter principal das normas jurídicas e da função distributiva do Direito, cuja aplicação garante a eficácia máxima dos bens jurídicos implicados³⁹¹.

Esse postulado, juntamente com o da razoabilidade, tem sido utilizado pela jurisprudência do STF de uma forma oportunista, muitas vezes, conformando a produção de normas jurídicas gerais, e não apenas normas de decisão – a ponto de Eros Grau afirmar, ironicamente, que ele deixa de ser um Tribunal Constitucional para se transformar em Tribunal da Proporcionalidade e da Razoabilidade³⁹².

Apesar disto, não se pode olvidar que em certas oportunidades a Corte Suprema soube manejar corretamente o postulado da proporcionalidade, como no caso que declarou inconstitucional a lei que exigia a presença de uma balança em cada veículo transportador de botijões de gás, na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855-2, julgada pelo STF em 2003³⁹³.

³⁸⁸ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**, p. 137-138.

³⁸⁹ Idem, **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**, p. 133.

³⁹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.194-220.

³⁹¹ Idem, *ibidem*, p. 205.

³⁹² Ávila, em breve levantamento, observa que a proporcionalidade é muitas vezes confundida com a) o postulado da razoabilidade; b) exigência de interpretação razoável das leis; c) aplicação conforme os termos da lei; d) proibição material de excesso no âmbito de imposição de sanções; e e) com a exigência de equivalência (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, p.409-412).

³⁹³ Igualmente preciso a aplicação da proporcionalidade, pelo STF, no HC 76.060-SC, RMS n. 13.140, e Representação n. 930-DF.

De forma sintética, a proporcionalidade se presta a um controle da atividade do Legislativo e do Executivo a partir da relação de causalidade entre um meio e um fim externo³⁹⁴ - como o próprio nome implica, trata-se de um postulado voltado ao controle da *proporção* entre meios e fins na aplicação do Direito.

O seu exame pressupõe, antes de tudo, uma relação meio/fim intersubjetivamente controlável, para que se estabeleçam balizas para a controle da proporcionalidade³⁹⁵. A partir daí deve-se, para tanto, passar a medida por três exames distintos: *adequação*, *necessidade* e *proporcionalidade em sentido estrito*.

Konrad Hesse³⁹⁶ foi o primeiro a tratar dos exames que envolvem a realização da proporcionalidade:

A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada como o peso e o significado do direito fundamental.

Apesar da singeleza com que os aspectos são abordados, Ota Weinberger³⁹⁷ aponta uma maior profundidade do tema, ao analisar que a relação de *adequação* pode se dar sob três aspectos: quantitativo (intensidade), qualitativo (qualidade) e probabilístico.

Todavia, não se pode invocar a proporcionalidade como forma de afastar todas as instanciações subótimas da norma, isto é, todos os casos em que a finalidade pudesse ser alcançada de uma melhor forma. Ora, essa ideia iria à contramão da própria função das regras, que é fornecer uma solução geral e adequada para a maioria dos casos, sem compromisso com uma plena consideração de cada caso concreto.

Dessa forma, entende-se que o legislador não têm a obrigação de escolher o meio que mais satisfaça o fim, mas um que simplesmente o promova, de forma mediana. Ora, não é possível que seja exigido que toda decisão seja precedida de uma análise da adequação em seus três aspectos – investigação essa que, mesmo sendo realizada, restaria infrutífera, haja vista que diferentes meios podem ser mais adequados para determinado aspecto, mas menos para outros.

³⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 414.

³⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.208.

³⁹⁶ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 256.

³⁹⁷ WEINBERGER apud ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 415.

Além disso, a vocação generalista da legislação acaba por exigir essa adequação mediana, sob pena da escolha de um meio que atenda mui satisfatoriamente a uma pequena quantidade de situações, mas deixa muitas outras sem uma resposta eficiente. Como explica Misabel Derzi³⁹⁸, “*genericamente, criar tipos ou conceitos é abstrair e generalizar, com menosprezo das diferenças individuais*”.

O segundo exame necessário à aplicação da proporcionalidade é o da *necessidade*. Ele pressupõe a existência de mais de um meio que possa promover o fim de forma equivalente (*exame da igualdade de adequação dos meios*) e, depois, o *exame do meio menos restritivo*, dentre estes³⁹⁹.

Por fim, o exame da proporcionalidade em sentido estrito suscita a ponderação entre as vantagens causadas pela promoção da finalidade prevista e as desvantagens causadas pela adoção do meio.

Nesse contexto, a derrota de uma regra pode se dar quando se verifique que determinada generalização adotada pelo legislador é adequada para a maioria dos casos, mas largamente inadequada para um sujeito específico, ou mesmo quando, apesar de adequada, para este gere ônus insuportáveis.

A razoabilidade, da mesma forma que a proporcionalidade, é utilizada em vários contextos, muitas vezes de forma imprecisa e indiscriminada. A confusão é causada por conta da tentativa de aplicá-la como um princípio, quando, em rigor, trata-se de uma norma que fornece critérios para a aplicação de outras normas – de modo que, como Humberto Ávila bem percebeu, não há “uma” razoabilidade, mas vários usos desta no Direito Brasileiro⁴⁰⁰.

Em um sentido mais restrito, Guastini e Tarello visualizam o argumento da razoabilidade como de baixa utilidade, pois teria cabimento apenas nos casos em que a aplicação da norma seja considerada *absurda*, reduzindo assim seu alcance⁴⁰¹. Não se compartilha dessa visão estrita aqui, mas, das várias utilizações que se reconhece a esse postulado, interessa ao tema da derrotabilidade uma apresentação mais minuciosa de apenas uma delas. Trata-se da denominada *razoabilidade-equidade*:

³⁹⁸ DERZI, Misabel de Abreu M. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, 2ªed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 319.

³⁹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, p. 420.

⁴⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, p. 424.

⁴⁰¹ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*, p. 298, e TARELLO, Giovanni. *L'Interpretazione della Legge*, p.369.

A razoabilidade é utilizada como critério que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral⁴⁰².

Dessa forma, a razoabilidade acaba por exigir do aplicador a consideração do aspecto individual do caso concreto nas hipóteses que ele é desconsiderado pela generalização legal.

Eros Grau⁴⁰³ explica que a calculabilidade total exigida por uma teoria jurídica liberal-burguesa, voltada à manutenção da fluência da circulação mercantil, sem abertura à equidade. Entretanto, tal rejeição só teria cabimento em um sistema econômico competitivo puro, de modo que a concentração do poder econômico e as crescentes atividades estatais intervencionistas acabem por exigir o ponto de vista da equidade na aplicação das normas.

A ideia de uma razoabilidade que aproxime a lei, geral e abstrata, do fato, individual e concreto, não é recente, tampouco inovadora – ela remonta aos primórdios da Filosofia e do Direito, nas lições de Aristóteles⁴⁰⁴, ao afirmar a necessidade de correção da justiça legal, porque algumas questões de ordem prática exigiam mais do que a generalidade da lei, pela riqueza de elementos pertinentes que o legislador não tinha como considerar no texto legislado⁴⁰⁵.

Nesse sentido, já consignou o Supremo Tribunal Federal:

“O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – tratando--se, ou não, de matéria tributária – devem ajustar--se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). *O postulado da proporcionalidade qualifica--se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste--se do necessário coeficiente de razoabilidade.*” (RE 200.844-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 25-6-2002, Segunda Turma, DJ de 16-8-2002.)

⁴⁰² Ibid., p. 425.

⁴⁰³ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes:** a interpretação/aplicação do direito e os princípios, p. 133.

⁴⁰⁴ “When, therefore, the law lays down a general rule, but a particular case occurs which is an exception to this rule, it is right, where the legislator fails and is in error through speaking without qualification, to make good this deficiency, just as the lawgiver himself would do if he were present, and as he would have provided in the law itself if the case had occurred to him.”- ARISTÓTELES. **The Nicomachean Ethics**, p. 118.

⁴⁰⁵ ARISTÓTELES, loc. cit.

“É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o STF examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da CF. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/1994, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300%. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. *O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.*” (ADI 1.075-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 17-6-1998, Plenário, DJ de 24-11-2006.)

As duas citações demonstram claramente que a razoabilidade e a proporcionalidade são voltadas prioritariamente à proteção de outros direitos fundamentais do contribuinte, que acabam entrando, por vezes, em confronto com o dever de pagar tributos, de modo a evitar que qualquer um deles seja absolutamente suprimido – seja direito, seja dever.

Isso reitera a interessante conclusão, já mencionada anteriormente, de que *nem toda norma incidente é aplicável*. Como pontuado por Ávila⁴⁰⁶, é preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra das condições previstas em sua hipótese – uma regra é aplicável a um caso se suas condições são satisfeitas e a sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária.⁴⁰⁷

Portanto, essa concepção de razoabilidade é aquela que se referia Aristóteles, que deve ser utilizada como um corretivo da lei nas situações em que esta seja omissa pela sua generalidade. Dessa forma, com a razão Eros Grau ao afirmar que a *norma de decisão* se presta a *transgredir* o texto legal⁴⁰⁸, no sentido de tomá-lo como padrão da decisão, contudo de modo que ele seja adequado à realidade e ao caso.

Nesse sentido, conclui exemplarmente Humberto Ávila:

⁴⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 428.

⁴⁰⁷ HAGE, Jaap C. **Reasoning With Rules: An essay on legal reasoning and its underlying logic**, p. 114.

⁴⁰⁸ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**, p. 137.

Fica evidente o papel sintomático da razoabilidade: permitir uma vinculação entre o ser e o dever-ser. Com efeito, embora a norma seja válida, ela poderá não ser aplicada porque incompatível com as particularidades do caso individual. [...] Enfim, a validade mesma da norma é afeta por elementos inicialmente havidos como exteriores ao sistema jurídico. Uma bela lição para quem entende que o dever ser é independente do ser. Mais ainda: um valioso ensinamento para quem pensa que ter direito não tem relação com ter razão⁴⁰⁹.

Em síntese, a razoabilidade (pelo menos em sua dimensão de equidade) e a derrotabilidade são absolutamente imbricados, guardando uma proximidade orgânica que irá se verificar, posteriormente, na quantidade de menções a esse postulado nos casos em que regras jurídicas são derrotadas.

Com isso, procurou-se sumariar os principais argumentos utilizados para a derrota de regras jurídicas, completando assim uma exposição que vem se desenvolvendo desde o capítulo anterior, passando desde o conceito da derrotabilidade e sua representação lógica, bem como as formas de aproximação do tema dentro de paradigmas teóricos do Direito, para em seguida adentrar nas condições formais e materiais de sua ocorrência, concluindo a exposição com os argumentos mais comuns a esse fenômeno normativo.

Todavia, em todo momento falou-se em finalidades, princípios e valores como parâmetros para confrontar as generalizações, sem, todavia, que se dissesse como eles devem ser buscados no sistema jurídico, visto que não podem ser produto do arbítrio do aplicador. Em razão disso, passa-se a enfrentar adiante o complexo tema da coerência no Direito, e no seu papel na construção da segurança jurídica em sua dimensão substancial.

⁴⁰⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 439.

CAPÍTULO IV: A COERÊNCIA COMO PARÂMETRO JUSTIFICATIVO PARA A DERROTA DE REGRAS TRIBUTÁRIAS

There is in each of us a stream of tendency, whether you choose to call it philosophy or not, which gives coherence and direction to thought and action. Judges cannot escape that current any more than other mortals.

Benjamin N. Cardozo

Como foi dito no capítulo anterior, a derrota de uma regra está sujeita a certas condições materiais e procedimentais. Entre aquelas, mencionaram-se as hipóteses de *grave experiência recalcitrante*, bem como aquelas na qual o resultado da aplicação literal da regra geraria um resultado irrazoável ou largamente injusto, recorrendo-se à noção de *lacuna axiológica* para ilustrar os casos em que a solução jurídica que o sistema jurídico *efetivamente dá* é distinta daquela que ele *deveria dar*.

Nesse ponto, algumas dúvidas naturais surgem: a solução que o Direito deve dar a um caso concreto é um produto da orientação moral do julgador, ou é possível construir um parâmetro de bases jurídicas para essa resposta adequada? É possível se utilizar de parâmetros como finalidades, valores e justificações em geral das regras jurídicas para controlá-las, sem com isso abandonar o Positivismo Jurídico? Onde se devem buscar as balizas do que seria uma instanciação justa ou injusta dentro de um sistema jurídico?

A resposta de todas essas perguntas parece residir num esquivo conceito que os juristas têm desenvolvido bastante ao longo das últimas décadas: *a coerência no Direito*.

Como colocado por Joseph Raz, a coerência está em voga: o tema que é velho conhecido das discussões sobre verdade e conhecimento é, em termos históricos, um recém chegado às discussões jurídicas e morais, grande parte disso em decorrência das discussões de John Rawls sobre o *equilíbrio reflexivo*⁴¹⁰ que, apesar de criado como um

⁴¹⁰ Cf. RAWLS, John. *A Theory of Justice*, ed. rev., Cambridge: Harvard University Press, 1999.

instrumento para suspender a investigação sobre questões profundas de filosofia moral, teve o efeito oposto⁴¹¹.

A coerência, todavia, normalmente é evocada de forma indefinida, normalmente relacionada ao que se estrutura de forma conjunta, que se suporta mutuamente, ou que decorre de um ponto comum. Por outro lado, às vezes é definida negativamente, pela ausência de consistências, de argumentos *ad hoc* etc⁴¹².

Stefano Bertea aponta que a coerência vai além da simples consistência lógica – como por muito tempo foi considerada⁴¹³ - não podendo ser simplesmente definida em termos negativos, mas ao mesmo tempo não havendo uma resposta definitiva para como ela possa ser definida positivamente. A respeito disso, verifica-se que frequentemente a dificuldade de defini-la é mascarada com a utilização de metáforas e linguagem figurada, com expressões que indicam união ou conjunto, mas que pouco contribuem para um estudo analítico do tema⁴¹⁴.

Dentre as diversas tentativas de aproximação das teorias sobre coerência com o Direito, destacam-se os trabalhos de Neil MacCormick, por atentar inicialmente ao papel que a coerência opera na argumentação jurídica em torno de fatos e de normas, atribuindo-lhe um papel relevante na definição do que é legítimo na criação do Direito pelas decisões judiciais⁴¹⁵; a obra de Peczenik, que teve o mérito de definir que o raciocínio jurídico deve ser suportado por premissas razoáveis, cuja razoabilidade decorre de estar inserida em um conjunto de premissas de alto grau de coerência, conectando assim a justificação de decisões jurídicas com a exigência de coerência⁴¹⁶; e, por fim, outro jurista que muito influenciou a discussão da coerência dentro do Direito foi Ronald Dworkin e a sua ideia de “Direito como integridade” (*integrity*)⁴¹⁷.

⁴¹¹ RAZ, Joseph. “The Relevance of Coherence”. In *Ethics of the Public Domain*. Oxford: Oxford University Press, 1994. P.277.

⁴¹² KRESS, Ken. “Coherence”. In PATTERSON, D. (ed.) *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory*. Oxford: Blackwell, 1996. P.521.

⁴¹³ A guisa de exemplo, BOBBIO, Norberto. *Teoria dell'ordinamento giuridico*. Torino:G. Giappichelli, 1960.

⁴¹⁴ BERTEA, Stefano. Looking for coherence within the European Community. *European Law Journal*, Volume 11, Issue 2. March 2005, p.155-156.

⁴¹⁵ MACCORMICK, Neil. *Argumentação Jurídica e Teoria do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p.252.

⁴¹⁶ PECZENICK, Aleksander. *On Law and Reason*. Sweden: Springer, 2008. P.131.

⁴¹⁷ DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

Inicialmente se irão expor algumas linhas gerais do pensamento desses três autores⁴¹⁸, para situar algumas visões distintas sobre o tema para, daí, prosseguir de forma analítica com o fito de determinar o que seria a propriamente a coerência, qual a sua relevância para o Direito e, especialmente, como influencia a justificação ou não da derrota de uma regra jurídica.

IV.1 A Coerência no Direito entre MacCormick, Pecznik e Dworkin

Para MacCormick, a argumentação jurídica baseada em princípios deveria atender a um postulado de coerência, no sentido de que as diversas normas do sistema jurídico, quando consideradas em conjunto, deveriam “*fazer sentido*”, sendo compatíveis com alguma norma mais geral, isto é, podendo ser reconduzidas a um tronco normativo comum, que expressaria os valores justificatórios e explanatórios do sistema jurídico⁴¹⁹.

Em seu trabalho, já se localiza uma distinção essencial entre a chamada *coerência normativa*, relacionada à justificação de uma norma jurídica frente ao sistema jurídico concebido como ordem normativa, e a *coerência narrativa*, relacionada à justificação do tratamento dos fatos e da construção de normas no raciocínio jurídico⁴²⁰.

Para elaborar melhor a sua noção de coerência, MacCormick a distingue da *consistência* do sistema, que seria a possibilidade das proposições normativas serem afirmadas em conjunto sem que houvesse qualquer contradição entre elas, frisando que esta não seria uma condição necessária de um sistema jurídico coerente, mantendo seu sentido “como um todo” mesmo diante de algumas inconsistências internas⁴²¹ - reconhecendo assim que é possível que o Direito, tomado como um todo, traga em seu bojo contradições que desaparecem no momento de analisar parcelas menores para buscar uma solução normativa para determinado caso.

Na obra desse autor se localizam três requisitos básicos para a construção da coerência: I) a coerência normativa de um conjunto de normas se baseia em uma relação racional delas com a realização de um valor ou de valores comuns; II) ela também é

⁴¹⁸ A relevância especial destes três autores foi explanada por Amalia Amaya em obra de vigor sobre o tema (AMAYA, Amalia. *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*. Oxford: Hart Publishing, 2015, p11-73).

⁴¹⁹ MACCORMICK, Neil. *Argumentação Jurídica e Teoria do Direito*, p.197-198.

⁴²⁰ MACCORMICK, Neil *apud* COL, Juliana Sípoli. *Coerência, Ponderação de Princípios e Vinculação à Lei: Métodos e Modelos*. Dissertação de Mestrado, USP, 2012, p.61.

⁴²¹ MACCORMICK, Neil. “Coherence in Legal Justification” in PECZENIK, A.; LINDAHL, L.; VON ROERMUND, B. (Eds.), *Theory of Legal Science*. Dordrecht: Reidel, 1984, (235-251) p. 238.

determinada pelo grau de orientação daquele conjunto de normas para a realização de um princípio ou um conjunto de princípios comuns; e III) os princípios ou valores⁴²² que justifiquem o conjunto de normas como coerentes devem expressar em sua totalidade uma “forma de vida satisfatória” (*satisfactory form of life*), que são reunidos na seguinte definição:

A coerência de um conjunto de normas é uma função de sua justificabilidade sob uma ordem superior de princípios ou valores, sendo estes equivalentes extensionalmente; considerando os princípios e valores superiores, ou de maior hierarquia, pareçam aceitáveis ao delinearem uma forma de vida satisfatória, quando tomados conjuntamente.⁴²³

Assim, MacCormick via o papel da coerência na argumentação jurídica emergir diante dos *hard cases* – aqueles que não pudessem ser resolvidos por simples subsunção, como já abordado anteriormente -, como forma de justificar a decisão tomada a partir de princípios jurídicos. Além disso, o autor reconhecia que a interpretação literal seria justificada *prima facie*, salvo nas hipóteses em que razões de coerência ou de consequência fossem fortes o suficiente para que o texto fosse interpretado em sentidos diferentes do tradicional⁴²⁴.

A percepção dele não dista muito das conclusões alcançadas anteriormente, ao se afirmar aqui que a derrotabilidade era um fenômeno relativo à aplicação do Direito nos chamados *casos fáceis* (no sentido exposto acima), que estariam claramente dentro do campo de incidência de uma regra, mas que por diversas razões – razões que se agregam sob o epítome da *coerência* – justificam a criação da exceção implícita para o caso concreto.

Conclui Amaya que o modelo de justificação jurídica de MacCormick daria um papel importante, mas limitado, à coerência normativa, limitando o seu alcance aos casos em que haja problemas de interpretação – uma regra que comporte diversas interpretações e o juiz seja responsável por eliminar essa ambiguidade – e problemas de relevância – relacionados à determinação se uma regra seria relevante para a solução

⁴²² Para MacCormick, explica Juliana Col, “há uma equivalência extensional entre valores e princípios, já que para qualquer valor existe um princípio conforme o qual esse valor pode ser ou deveria normalmente ser, ou deve – na ausência de considerações superadoras – ser buscado ou realizado, já que tais princípios e/ou valores na sua totalidade expressam uma forma de vida satisfatória, na qual seria possível para os seres humanos, como seres humanos que são, viver.” (COL, Juliana S., *Coerência, Ponderação de Princípios e Vinculação à Lei: Métodos e Modelos*, p.62).

⁴²³ MACCORMICK, Neil. “Coherence in Legal Justification”, p.243.

⁴²⁴ MACCORMICK, Neil. *Ibidem*, p.245.

jurídica de um caso concreto -, mas tendo a importante função de delimitar o âmbito de atuação legítima do judiciário⁴²⁵.

Aleksander Peczenik elaborou, em conjunto com Robert Alexy, um modelo de construção da coerência no Direito baseado na ponderação e balanceamento de diversos critérios e princípios, expressando o seu conceito nos seguintes termos: “*quanto mais proposições pertencentes a uma determinada teoria se aproximem de uma estrutura de suporte perfeita, mais coerente será a teoria*”⁴²⁶.

Cabe frisar que Peczenik refere-se a duas espécies distintas de coerência: em relação à primeira – uma *visão normativa ou constitutiva da coerência* – ele se refere a MacCormick ao afirmar que a justiça requer que a justificação seja acompanhada dada dentro de uma sistema altamente coerente, de proposições mais gerais para as mais específicas; quanto à segunda – *visão epistêmica da coerência* – defende que o grau de coerência de um determinado sistema normativo ou de valores é uma razão para que o mesmo seja adotado, pois a coerência seria um critério de correção⁴²⁷.

Ele inicia seu texto explicando que a expressão “teoria” é utilizada em sentido amplo, para abranger tanto teorias descritivas, como normativas e valorativas, e que o conceito de *suporte* deve ser compreendido em uma acepção fraca, caracterizada nos seguintes termos: “a proposição *p1* suporta a proposição *p2* se, e somente se, *p1* pertence a um conjunto de premissas *S*, do qual *p2* seja decorrência lógica” (diferente de uma acepção forte, na qual *p2* derivaria de *p1*, tomado individualmente)⁴²⁸. A *estrutura de suporte* de uma teoria será a classe de propriedades formais das relações de suporte estabelecidas entre as proposições pertencentes a uma determinada teoria, ao passo que a *perfeição* dessa estrutura dependerá do grau de atendimento aos critérios de coerência⁴²⁹. Outro ponto ressaltado pelo autor é que a coerência é mais do que a simples consistência lógica, sendo esta condição necessária, mas não suficiente, daquela⁴³⁰.

Prosseguindo, Peczenik e Alexy estabelecem dez critérios distintos de coerência, os quais são divididos em três classes: i) as propriedades da estrutura de suporte

⁴²⁵ AMAYA, Amalia. *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*, p.18-19.

⁴²⁶ ALEXY, Robert; PECZENIK, Aleksander. The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality. *Ratio Juris*, v.3, n.1, p. 130-147, mar. 1990, p.131.

⁴²⁷ PECZENIK, *On Law and Reason*. P.131-132.

⁴²⁸ Idem, ibidem, p.132.

⁴²⁹ Idem, ibidem, p.132.

⁴³⁰ PECZENICK, Aleksander. *On Law and Reason*, p.131.

constituída pela teoria; ii) as propriedades dos conceitos aplicados pela teoria; e iii) as propriedades do escopo alcançado pela teoria. Os critérios serão expostos adiante⁴³¹.

Antes de passar aos critérios, todavia, cabe uma observação: todos eles acompanham uma cláusula *ceteris paribus* e “tanto quanto possível”, pois nenhum desses princípios ou critérios é suficiente para construir a coerência da teoria, devendo ser ponderado com outros⁴³².

Em relação às propriedades da estrutura de suporte constituída pela teoria, têm-se as seguintes:

A *quantidade de relações de suporte* implica que quanto mais proposições pertencentes a uma teoria forem suportadas, mais coerente é a teoria, de modo que ao construí-la, deve se buscar justificar tantas proposições quanto for possível.

A *extensão das cadeias de suporte* diz que maiores cadeias de suporte tornam a estrutura de suporte mais complexa, estruturada e profunda, de modo que *ceteris paribus* cadeias maiores de razões pertencentes a uma teoria dão maior coerência a ela, de modo que a justificação de uma proposição deve utilizar cadeias de razões tão grandes quanto possível for.

O critério da *quantidade de suportes fortes* se baseia no conceito forte de suporte, que pode ser definido de forma bastante singela, como a condição da proposição *p1* ser derivada apenas de conjuntos de premissas *S* que contenham a proposição *p2* – é dizer, *p2* é condição necessária de *p1*. Assim, quanto mais proposições pertencentes a uma teoria possuírem suporte forte em outras proposições, mais coerente ela será, de modo que a formulação dos elementos dessa teoria deve buscar maximizar a quantidade de relações de suporte fortes.

A *conexão entre as cadeias de suporte* também reforça a estrutura de suporte, de modo que quanto maior o número de conclusões que sejam suportadas por uma mesma premissa da teoria em questão, mais coerente será a teoria – devendo as premissas ser formuladas para suportar a maior quantidade de proposições possíveis⁴³³. Além disso, quanto maior a quantidade de conjuntos independentes de premissas dos quais derivem uma mesma conclusão, mais coerente será a teoria, devendo ser formulados tantos conjuntos independentes de premissas quanto possível, para suportar uma proposição.

⁴³¹ PECZENICK, Aleksander. *On Law and Reason*, p.133-144.

⁴³² Idem, ibidem, p.134.

⁴³³ Este critério encampa o ideal coerentista usualmente encontrado nas obras mais antigas de teoria do Direito, de que todas as proposições jurídicas poderiam ser reconduzidas a um único princípio ou a uma única premissa normativa.

A *ordem de prioridade entre razões* também é relevante pois o estabelecimento de uma quantidade maior de relações de prioridade entre os princípios trará ordem para as situações de colisão, gerando uma teoria mais coerente, de modo que quando se utilizem de princípios pertencentes a uma teoria, deve-se estabelecer tantas relações de prioridade quanto for possível.

Quanto à *justificação recíproca*, Peczenik alerta de seu caráter controverso, esta consiste na existência de suporte mútuo entre as proposições de uma teoria, isto é, $p1$ decorre de $p2$ e vice-versa. Essa é a razão pela adoção de uma noção fraca de suporte, pois nela é possível que $p1$ suporte $p2$ mesmo se $p2$ não decorrer apenas de $p1$ – desse modo, $p1$ suporta $p2$ se e somente se $p1$ pertença ao conjunto de premissas S do qual $p2$ seja decorrência lógica, ao mesmo tempo em que $p2$ suporta $p1$, nesse mesmo sentido. Desse modo, quanto maior a quantidade de proposições que se suportam mutuamente, mais coerente a teoria será, e a justificação de uma proposição deve construir tantas relações recíprocas de suporte quanto for possível.

Em relação às propriedades dos conceitos aplicados pela teoria, têm-se os seguintes critérios:

A *generalidade* se refere a três coisas distintas: I) *universalidade*, que consiste na possibilidade de usar um único conceito para designar todas as coisas que pertencem a uma única classe; II) *generalidade em sentido estrito* diz respeito à graduação da quantidade de objetos abarcados por um conceito; e III) uma *família conceitual* existe quanto o conceito se refere a um conjunto de fenômenos similares. Esse critério, em sentido amplo, se aplica tanto às teorias gerais quanto às decisões particulares, de modo que se devem privilegiar conceitos universais em detrimento de nomes individuais, bem como fomentar a utilização de conceitos gerais e de aproximações por analogia de conceitos usados em uma teoria, para promover maior coerência nela.

Quanto às *conexões conceituais cruzadas*, Peczenik afirma que uma teoria será mais coerente quando tiver mais elementos em comum com outras teorias, de modo que na sua elaboração e na justificação de suas proposições, devem-se buscar elementos comuns com tantas teorias quanto forem possíveis.

Por fim, quanto às propriedades relacionadas ao escopo da teoria, têm-se os seguintes critérios:

O *número de casos* implica que a coerência aumenta de acordo com a quantidade de premissas e proposições que abarca, e conseqüentemente, com o aumento na

quantidade de casos individuais alcançados por ela, de modo que ao justificar uma proposição, ela deve tentar cobrir tantos casos quanto seja possível.

Por fim, a “*diversidade nos campos de vida*” diz que quanto maior a diversidade dos casos que essa teoria alcança, maior será a sua coerência, de modo que ela deve, ao justificar uma proposição, buscar cobrir tantos campos da vida quanto forem possíveis.

Naturalmente, da diversidade de critérios resta óbvio que certas teorias irão atingir com maior intensidade alguns deles, enquanto outras preponderarão em outros, de modo que a recomendação de Peczenik é que se proceda a uma ponderação e balanceamento dos critérios indicados acima para determinar a teoria mais coerente, ao invés de se orientar por apenas um critério, individualmente⁴³⁴.

Sobre isto, a crítica de Amalia Amaya é precisa ao apontar que, apesar da importante contribuição de Alexy e Peczenik na construção de uma lista clara de critérios para testar a coerência de um conjunto de proposições, a ausência de diretrizes específicas acerca de como sopesar tais critérios no processo decisório torna essa teoria *incompleta*⁴³⁵.

Peczenik parte da distinção entre casos fáceis e difíceis para observar que estes últimos (que se chamou de *fáceis* neste trabalho, pelas razões já explanadas) estariam sujeitos à derrota da regra após uma ponderação das razões pró e contra essa decisão, utilizando-se dos critérios de coerência – isto é, ponderam-se todas as razões *prima facie* envolvidas para se chegar à justificação de exceções para as regras que seriam aplicadas ao caso concreto⁴³⁶.

Apesar de introduzir uma ligação clara entre a derrotabilidade das regras jurídicas e a coerência normativa⁴³⁷, discorda-se aqui do autor quanto à relevância de razões exclusivamente morais para justificar a derrota na argumentação jurídica, permitindo assim uma ponderação entre razões morais e jurídicas, passando ambas a comporem a base da coerência que será utilizada para se chegar a uma decisão final.

Novamente, com muita argúcia, Amaya aponta que o raciocínio de Peczenik introduz um elemento fundacionalista (*foundationalist*) na sua teoria da coerência sem,

⁴³⁴ PECZENIK, *On Law and Reason*. P.144-145.

⁴³⁵ AMAYA, Amalia. *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*, p.24.

⁴³⁶ Idem, *ibidem*, p.26.

⁴³⁷ HAGE, Jaap; PECZENIK, Aleksander. Law, Morals and Defeasibility. *Ratio Juris*, v. 13, n.3, p.305-325, sep. 2000, p.312.

contudo, cair em uma negação total da separação entre Direito e Moral, ao reconhecer um papel privilegiado às razões de ordem jurídica⁴³⁸.

Em terceiro lugar, há que se comentar brevemente a teoria de Ronald Dworkin não apenas pela sua relevância para o Direito nas últimas décadas, mas especialmente por ser uma proposta teórica amplamente reconhecida como coerentista, mais especificamente a sua noção de Direito como “integridade”.

Seu pensamento tem origem na obra “*Levando os Direitos a Sério*”, na qual aduz que a coerência se daria na aplicação do princípio que se tomou por base para a tomada de uma decisão, e não apenas na aplicação da regra específica que fora aplicada em nome desse princípio, isto é, diferentes decisões judiciais deveriam se reportar a princípios comuns que as agregariam⁴³⁹.

Para o autor, seria papel do “Juiz Hércules” construir um esquema de princípios abstratos e concretos que forneça uma justificação coerente a todos os precedentes do direito costumeiro, mas que também justifique as disposições constitucionais e legislativas, tratando o Direito como uma *teia inconsútil*⁴⁴⁰.

A coerência, em Dworkin, assume uma importância capital para a teoria jurídica, pois, como explica Juliana Col, ela é parâmetros tanto para se decidir o conceito de Direito, quanto para justificar as decisões judiciais – não há uma separação entre a teoria do direito e da adjudicação. Assim, ele afasta as concepções *convencionalista* (que baseia as decisões em regras) e *pragmática* (que baseia a decisão em razões estratégicas, finalísticas), para adotar o Direito como “*integridade*”, ampliando a base de coerência para além das regras, abarcando também razões políticas e de princípio⁴⁴¹.

Este autor usa a metáfora de uma “novela” para ilustrar a empreitada construtiva que é a interpretação jurídica. Desse modo, as decisões seriam como uma “novela em cadeia”, na qual cada juiz, ao decidir um *hard case*, deve escrever um novo capítulo dessa novela, interpretando os capítulos anteriores e utilizando seu melhor julgamento para que a história prossiga da melhor forma possível⁴⁴².

A adoção de uma teoria forte da coerência faz com que ela assuma um papel de identificação do próprio Direito – isto é, o exame de coerência é condição necessária e

⁴³⁸ AMAYA, Amalia. Ob.Cit, p.27-28.

⁴³⁹ DWORKIN, Ronald. *Levando Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.138-139.

⁴⁴⁰ Idem, ibidem, p.182.

⁴⁴¹ COL, Juliana Sípoli. *Coerência, Ponderação de Princípios e Vinculação à Lei: Métodos e Modelos*, p.76.

⁴⁴² DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. London: Fontana, 1986, p. 239.

suficiente da juridicidade de uma decisão interpretativa proferida por um julgador. Nesse sentido, explica Amaya:

Nesse modelo, a coerência não funciona como *um* critério de justificação que nos permite reduzir o número de possíveis candidatos [à decisão]. Ao contrário, a coerência trabalha como *o* critério de justificação, pois é a coerência e um número de crenças estruturais e substantivas que conduzem o juiz a selecionar uma decisão – aquele que seja mais coerente – como justificada. Diferente de outras teorias, como a de MacCormick, que dá à coerência um importante, ainda que negativo, papel na justificação jurídica, Dworkin trata a justificação como uma questão de coerência. Em resumo, Dworkin propõe uma teoria ‘forte’ da coerência na justificação jurídica, de acordo com a qual a justificação é uma questão de coerência entre a prática legal e uma estrutura de princípios que melhor cabem e justificam essa prática, à luz de uma teoria político de fundo⁴⁴³.

Desse modo, como pontuado por Frederick Schauer, a doutrina de Dworkin abandona o Positivismo, e uma “jurisprudência das regras” (*jurisprudence of rules*) em prol de uma “*jurisprudência das razões*”⁴⁴⁴, chegando ao ponto de defender a possibilidade de se alcançar uma única solução correta para um caso concreto, por assumir que o Direito seria um corpo coerente e estruturado, como se tivesse tido um único autor – que seria a comunidade política.

Pois bem, fugiria ao escopo desse trabalho apresentar as diversas críticas que são opostas a cada uma dessas concepções de coerência. Todavia, cabe mencionar um dos pontos levantados por Joseph Raz contra essa concepção dworkiniana de uma coerência forte e que se confunde com o próprio Direito.

Raz aponta que essa visão afasta a autoridade do conjunto de regras e precedentes existentes, e que devem ser o ponto de partida para a construção de uma coerência interna ao Direito, e não um contraponto às razões políticas e morais de uma comunidade – a coerência deve observar, antes de tudo, o conjunto de fontes sociais existentes, tendo espaço para atuar apenas nos casos em que o Direito não dê uma solução, que são justamente aqueles que não contam com uma regra dotada de autoridade ditando sua solução jurídica⁴⁴⁵.

O autor reforça a distinção entre a visão normativa e epistêmica do coerentismo, para criticar a versão epistêmica, e reconhecendo que, a despeito da coerência

⁴⁴³ AMAYA, Amalia. *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*, p.42.

⁴⁴⁴ SCHAUER, Frederick, “The Jurisprudence of Reasons”, 85 *Michigan Law Reviews*, 1987, *passim*.

⁴⁴⁵ RAZ, Joseph. “The Relevance of Coherence”, p. 305-307.

no Direito ser constitutiva, ela teria um papel muito limitado na sua aplicação⁴⁴⁶. Naturalmente, não faltam autores para se opor às críticas feitas⁴⁴⁷.

De fato, a crítica de Raz se coloca justamente como principal base da separação da teoria positivista entre o *inclusivismo*, que reconhece o Direito como integridade – abrangendo assim na decisão razões extrajurídicas –, e o *exclusivismo*, que reforça a autoridade das fontes sociais em relação às razões externas. Este tema será retomado adiante, quando for enfrentada a chamada *tese da separação* frente à necessidade de construção de um parâmetro de coerência para justificar a derrota de regras tributárias.

Em relação à coerência nos sistemas normativos, Kress traz um rol de sete propriedades usualmente indicadas como necessárias ou suficientes para alcançá-la:

1) *Consistency*. A theory is consistent if its principles and propositions are logically consistent. In moral or legal theory, logical consistency is a weak constraint. A stronger constraint would find a theory consistent only if its underlying principles are consistently applied in creating rules and deciding concrete cases.

2) *Comprehensiveness*. A theory is comprehensive if it provides answers (including the answer, “ the theory cannot resolve this issue ”) to all questions within the scope of the theory.

3) *Completeness*. A theory is complete if it provides single right answers to all questions within its scope, with no gaps, no unresolvable issues. Each proposition of a complete theory is either true or false, with no indeterminate or other truth values.

4) *Monism*. A theory is monistic if it flows from a single principle. It is nearly monistic if it flows from a handful of principles with a unified spirit.

5) *Unity (internal relations)*. A theory displays unity when its principles imply, justify, or mutually support one another.

6) *Articulateness*. A theory is articulate if its methods for deciding issues, integrating and unifying its principles, and resolving conflicts among competing principles are expressed in language and are not merely “ intuitive ” techniques.

7) *Justified*. A theory is “ justified ” if it resolves conflicts with reasons. A pluralistic, normative theory is justified if its articulated meta-principles and means for resolving conflicts among principles are normatively intelligible.⁴⁴⁸

⁴⁴⁶ RAZ, Joseph. “The Relevance of Coherence”. *Passim*.

⁴⁴⁷ Por exemplo, com proposta de um *coerentismo integrado*, HAGE, Jaap. “Law and Coherence”. In. *Studies in legal logic*. Springer: Dordrecht, 2005. P.32 e ss.

⁴⁴⁸ KRESS, Ken. “Coherence”. P.521-522.

Cada um desses elementos é utilizado para justificar a coerência de um determinado sistema. O exemplo de *monismo*, por exemplo, é encontrado na filosofia utilitarista, que coloca o princípio da maximização da riqueza como ponto central de qualquer teoria utilitarista, à qual são reconduzidos todas as demais proposições daquele mesmo sistema.

Fica bastante clara a relação entre as propriedades elencadas por Kress e os critérios de coerência listados por Alexy e Peczenik, já apontados anteriormente, o que permite a conclusão de que todas essas propriedades se apresentarão em maior ou menor grau em sistemas, e que a coerência não depende de todas elas estarem integralmente realizadas.

De saída, é preciso colocar um ponto chave: compreende-se aqui o coerentismo em sua *vertente epistêmica* (chamada versão *fraca*), ligada à justificação de crenças, e não no *sentido normativo (forte)*, por exemplo, de Dworkin, no qual as proposições jurídicas somente serão verdadeiras ou válidas se seguirem princípios de justiça e devido processo legal que provejam a melhor interpretação construtiva da prática legal de uma comunidade⁴⁴⁹.

Esse capítulo será dedicado, pois, à apresentação de algumas concepções consagradas de coerência e ao seu enfrentamento, como forma de desenhar a noção aqui adotada como parâmetro para justificação racional das decisões que derrotam regras jurídicas.

IV.2 Delineamentos de uma teoria da coerência

IV.2.1 Coerência do Sistema Jurídico e Coerência na Adjudicação

As teorias de coerência no Direito têm dois focos distintos, que às vezes passam despercebidos no confronto entre autores distintos. Por um lado, a coerência pode focar no sistema jurídico (*coherence of legal system*), tendo como objetivo *encaixar* ou *agregar* determinada decisão, de forma coerente, a um determinado sistema e a todos os

⁴⁴⁹ “The adjudicative principle of integrity instructs judges to identify legal rights and duties, so far as possible, on the assumption that they were all created by a single author – the community personified – expressing a coherent conception of justice and fairness ... According to law as integrity, propositions of law are true if they figure in or follow from the principles of justice, fairness, and procedural due process that provide the best constructive interpretation of the community’s legal practice.” DWORKIN, Ronald. *Law’s Empire*. P.225.

seus componentes já existentes. Doutro giro, a coerência pode estar voltada para a decisão e para a forma como os argumentos utilizados para justificá-la estão concatenados, se guardam uma relação coerente entre eles (*coherence in legal reasoning*). Parece-nos que o cerne desta distinção não é simplesmente reconhecê-la como limites para duas abordagens diferentes, mas compreender que essas duas teorias são *interligadas* e se influenciam reciprocamente.

Como explicado por Leonor Soriano, as teorias de coerência na adjudicação possuem importante função na determinação de como agregar argumentos para construir estruturas de suporte, que são essenciais para a construção de proposições coerentes com determinada teoria⁴⁵⁰. Ao criar essas estruturas de suporte, diretamente desenvolve-se também a coerência no sistema jurídico de duas formas distintas: i) em primeiro lugar, o julgador conecta diversas partes do sistema que não possuem qualquer conexão aparente ou, até mesmo, parecem contraditórios; e ii) em segundo lugar, ele também o conecta com teorias políticas, constitucionais e morais, trazendo razões substantivas que dão suporte a este sistema⁴⁵¹.

Dentro de uma concepção sistemática do coerentismo, o seu foco é a justificação de crenças dentro de uma determinada teoria. Nesse sentido, Hage aponta que a justificação pode ser olhada de pelo menos três ângulos distintos: i) o primeiro leva em conta o objeto da justificação; ii) o segundo considera quem justifica; e iii) o terceiro leva em conta o auditório para o qual a justificação é feita⁴⁵².

Uma distinção que deve ser feita é entre a justificação em si e os *standards* pelos quais ela é confrontada e, sob certa forma, medida. Assim, tudo que puder influir no processo decisório pode ser justificado – qualquer coisa que pode ser aceita ou rejeitada pode ser objeto de justificação, incluindo aí crenças, planos, regras, valores, finalidades etc. Nesse sentido, a correção de determinada crença não depende das outras crenças do sujeito, mas sim dos fatos existentes, mas por outro lado, o *standard* adotado para determinar a correção das crenças não depende de fatos, mas sim das demais crenças da pessoa/grupo⁴⁵³.

Pense-se, por exemplo, no caso do Alcorão: a correção da crença de que após a morte o bom mulçumano terá sete virgens lhe aguardando é condicionado à

⁴⁵⁰ Usamos o termo aqui no sentido de Peczenik e Alexy.

⁴⁵¹ SORIANO, Leonor Moral. “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”. *Ratio Juris*. Vol. 16, Nº3. Set. 2003 (296-323), p.300.

⁴⁵² HAGE, Jaap. “Law and Coherence”. P.35.

⁴⁵³ HAGE, Jaap. “Law and Coherence”. P.36-37.

verificação se, de fato, isso ocorre, mas ao se falar sobre os *standards* de correção dessa crença, os mesmos serão aqueles existentes no livro sagrado, independente da sua verdade ou falsidade em relação aos fatos.

Isso conduz à distinção entre a justificação *interna* e *externa*. A primeira diz respeito ao sujeito responsável pela decisão construir nexos de fundamentação a partir de crenças próprias para justificar a sua opção final, enquanto segundo é pertinente à visão externa que se tem sobre a decisão feita e se o sujeito que a tomou teria ou não razões para tanto.

Por exemplo, um carioca recém-chegado em Londres tem razões para crer que fará sol, pelo que opta por sair de casa sem um guarda-chuva, ao passo que um londrino certamente questionaria essa decisão, visto saber que a garoa é uma constante naquela cidade.

Quando se fala de coerência na adjudicação, entende-se que está a se falar de *justificação interna*, relativa às crenças possuídas pela pessoa que tomará a decisão e a forma que elas serão articuladas para alcançar uma conclusão final, que será confrontada com os *standards* existentes. Essa *teoria internalista da justificação* defende que a possibilidade de justificar uma crença ou decisão é uma função do estado interno do sujeito⁴⁵⁴. Nesse aspecto, se poderia traçar um paralelo com a *teoria coerentista da verdade* para o discurso jurídico normativo.

Por outro lado, a justificação externa implicaria em um controle material da teoria por parte da coerência, adotando-se parâmetros externos a ela para esse confronto. Nesse trabalho, por se adotar uma posição eminentemente positivista, *não se visualiza na coerência esse papel de desconsiderar a base teórica existente para criticar o próprio sistema* – entende-se aqui pela adoção de uma aproximação *dependente da base existente* (*base-dependent approach*).

Com isso, pretende-se dizer que a coerência na aplicação deve levar em conta que o seu objeto é o Direito, e que ele é formado por diversos elementos como precedentes judiciais, atos legislativos e regulatórios e outras regras existentes, além de um conjunto de princípios e finalidades *incorporados* (subjacentes) a essas normas e decisões judiciais, com os quais deverá guardar relação por força da autoridade do sistema jurídico. Nesse sentido, Raz aduz que uma proposição que seja tratada como jurídica a partir de um raciocínio puramente coerentista, sem qualquer relação com as normas e decisões

⁴⁵⁴ Idem, *ibidem*. P.40.

existentes, não guardará qualquer relação com o Direito – segundo ele, a perfeição moral, em nível de coerência, só pode ser alcançada com um desprendimento da realidade⁴⁵⁵.

Assim, Raz identifica dois componentes em uma teoria da coerência no Direito - a “base” e o “teste” de coerência: I) a base garante o contato com a realidade concreta, positiva, do Direito, ao passo que II) o teste de coerência provê o elemento racionalizante que nos permite ver o Direito como um sistema racional regulando condutas⁴⁵⁶.

A caracterização das teorias jurídicas está intrinsecamente relacionada às versões de coerência e não-coerência delas. Conforme Kress pontua, com exceção das vertentes de *coerência pura*, especialmente aquelas baseadas no direito natural que afirma que o Direito é moralidade e justiça, e que esses *standards* são constituídos pela própria coerência – hipótese esta que já foi rechaçada acima -, *todas as teorias coerentistas possuem um aspecto não-coerentista*⁴⁵⁷. Esse aspecto é justamente aquele corpo de proposições pré-existentes que estarão sujeitos à racionalização posterior – a *base da coerência* – e que merece considerações específicas.

O escopo deste trabalho é ligado à justificação das decisões que derrotam regras tributárias, especialmente acerca da estruturação dos argumentos para a demonstração da coerência subjacente a tal fenômeno, como demonstrativo do ganho de segurança jurídica substantiva e aceitabilidade na adjudicação. Isso deixa evidente que a teoria da coerência que será tratada será aquela relativa à adjudicação, no sentido de que os argumentos utilizados tenham coerência entre si, mas também no sentido de coerência sistêmica, pois é preciso comprovar que a instanciação resultante da derrota se encontra harmonizada com a composição do sistema jurídico.

IV.2.2 A “Base” da Coerência e o papel da inferência abductiva

⁴⁵⁵ RAZ, Joseph. “The Relevance of Coherence”, p.289.

⁴⁵⁶ “It suggests a division of labour between the two components of a theory of law. The base assures it contact with the concrete reality of the law; the coherence test provides the rationalizing element which enables us to view the law as a rational system governing the conduct of affairs in a country. This characterization is not precise, but its intuitive force is sound. It is strengthened by the second lesson which has already been pointed out above: the base cannot be subjective. It must be the same for all persons. In particular, theories of law cannot take as their base each person’s beliefs, nor each person’s legal beliefs. The law is not subjective in that way. (...) Because the law is one, the base to which the coherence test must apply is one. Were the coherence test to apply to people’s beliefs about the law, one would end with different legal systems for different believers.” (RAZ, Joseph. “The Relevance of Coherence”, p.289).

⁴⁵⁷ KRESS, Ken. “Coherence”, p.525.

Retomando as lições de Raz mencionadas no item acima, a *base* da coerência não é subjetiva, mas objetiva – corresponde ao conjunto de proposições jurídicas válidas existentes em determinado sistema. Não pode ser tomada, por exemplo, como o conjunto de crenças de uma determinada pessoa, que pode em nada se aproximar do conjunto de crenças de outras pessoas, o Direito não é assim. Não se pode dizer que existam diversos sistemas jurídicos no Brasil pelo simples fato de que várias pessoas tenham visões distintas sobre o conteúdo dele, sendo necessário identificar uma base comum para que se aplique o teste de coerência às proposições que se pretenda justificar⁴⁵⁸.

É amplamente aceito que essa *base*, para o Direito, é formada pela Constituição, leis, precedentes e princípios de um determinado sistema jurídico, é dizer, o conteúdo objetivado do Direito de um determinado local. Todavia, há larga controvérsia sobre a extensão assumida por ela, isto é, o que mais a base pode incluir se que se desnature enquanto tal – e.g. valores, finalidades, políticas etc. Por exemplo, aqueles que defendem um direito natural consideram que determinadas regras de moralidade compõem a base.

Por seu lado, Raz segue a sua tradição positivista de adoção da *tese das fontes*, considerando como componentes dessa base apenas o direito produzido por fontes sociais dotadas de autoridade⁴⁵⁹ – por óbvio, a possibilidade de regramentos contraditórios a partir de fontes diversas deixa claro que a tese das fontes, *per si*, não é uma teoria de coerência.

Neste trabalho não se adota uma linha estrita como a de Raz, mas também não se prescinde de uma base objetiva como nas teorias de coerência pura, a exemplo de Dworkin. Concorda-se com Soriano quando ela afirma que uma aproximação da coerência na adjudicação que seja relacionada e dependente da *base* deixa claro que o objeto dessa teoria é o Direito e que este é feito de i) decisões judiciais, legislativas e regulatórias anteriores, e ii) princípios e finalidades incorporados a essas normas.

⁴⁵⁸ RAZ, Joseph. “The Relevance of Coherence”, p.289.

⁴⁵⁹ RAZ, Joseph. Authority, Law, and Morality. In *Ethics in the public domain: Essays in the morality of Law and Politics*. Oxford: Oxford University Press, 1995. P.210-237; e RAZ, Joseph. *The Authority of Law*. Oxford: Clarendon Press, 1979. Capítulo 3.

Ressalta a autora que rejeitar a relação entre a base e a coerência conduz à inversão da relação de dependência entre a coerência e o Direito, induzindo à ideia equivocada de que este depende daquela, quando na verdade é o contrário⁴⁶⁰.

Por um lado, concordamos com Raz quanto à necessidade de construção da base da coerência a partir das fontes sociais, mas *discordamos que o conteúdo dessa base estará restrito às normas jurídicas e precedentes encampados pelo sistema, que seria uma base imediatamente determinável*. Entende-se aqui que através de diversos tipos de inferências, especialmente a chamada *inferência abdutiva*, para a construção de princípios e finalidades a partir dessa base “imediate” e que, em razão de ser uma decorrência lógica das fontes sociais, também estaria abrangida pela autoridade destas.

Esses princípios jurídicos, por sua vez, deverão ser construídos a partir de inferências abduativas, que partem da observação de um resultado (as regras decorrentes de instanciações dos textos legais que compõem a base) para concluir que algo ocorreu como a sua causa, dada a assunção de uma regra que correlaciona aquela causa com o resultado⁴⁶¹. Nessa linha, Maranhão justifica a força normativa dos princípios (e a sua inclusão na base):

O raciocínio por implicatura ou a investigação abdutiva das razões de fundo da regra vão desembocar no conteúdo de princípios morais ou objetivos de políticas públicas.

(...)

... Dessa forma, os princípios jurídicos, ao explicarem as regras técnicas presentes no sistema normativo resultante da interpretação racional, integram-se a ele. Isso porque tais princípios também constituem razões para a ação. São parâmetros normativos. Mas, diferentemente das normas dedutivamente derivadas, sua força como razões não está no fato de fazerem parte do conteúdo conceitual das regras dotadas de autoridade. Antes, sua força como razões está em sua capacidade em explicar determinado conteúdo *como resultado de um ato racional*⁴⁶².

A posição do autor citado permite que se inclua na *base* princípios jurídicos que correspondam a valores e finalidades assumidos do Direito, sem necessidade de recurso a uma *supranormatividade*, justificando racionalmente as conclusões adotadas a partir dessas inferências abduzidas.

⁴⁶⁰ SORIANO, Leonor Moral. “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”, p.300.

⁴⁶¹ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p.84.

⁴⁶² Idem, *ibidem*, p.139-140.

Em síntese, pode-se dizer que existem dois tipos de inferências, as *dedutivas* e as *ampliativas*, sendo as primeiras as que levam a conclusões menos informativas que as suas premissas, pois se tratam de meros desdobramentos delas e da explicitação de seus conteúdos implícitos, de modo que a conclusão é uma decorrência necessária das premissas assumidas – o seu exemplo mais clássico é o silogismo⁴⁶³.

As inferências ampliativas são aquelas que levam a conclusões com informações adicionais, que não se esgotam nas premissas do raciocínio – todavia, não chegam a conclusões certas, mas sim prováveis ou plausíveis, o que prejudica o grau de garantia epistêmica dessas inferências⁴⁶⁴.

Charles Sanders Peirce identifica duas inferências nesse grupo: a *indução* e a *abdução*, e as define nos seguintes termos:

170. A indução consiste em partir de uma teoria, dela deduzir predições de fenômenos e observar esses fenômenos a fim de ver quão de perto concordam com a teoria. (...)

171. (...) Abdução é o processo de formação de uma hipótese explanatória. É a única operação lógica que apresenta uma ideia nova, pois a indução nada faz além de determinar um valor, e a dedução meramente desenvolve as consequências necessárias de uma hipótese pura.

A Dedução prova que algo *deve ser*; a Indução mostra que alguma coisa *é realmente operativa*; a Abdução simplesmente sugere que uma coisa *pode ser*⁴⁶⁵.

Maranhão faz uma síntese dos três tipos de inferências: a *dedução* desdobra a conclusão com base na regra geral e na constatação de que o caso previsto na regra está presente, garantindo assim que a consequência daquela regra geral também estará presente; a *indução*, por sua vez, parte de constatações empíricas de que sempre que determinado caso está presente, determinado resultado decorre disto, para criar uma generalização na forma de regra – à verdade dessa regra não é garantida pelas premissas, mas por uma relação estatística entre o caso e o resultado -; e a *abdução*, por fim, parte da observação de um resultado para concluir que algo aconteceu como sua causa, dada a assunção de uma regra que correlaciona aquela causa ao resultado⁴⁶⁶.

⁴⁶³ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 83. E prossegue o autor, explicando que a relação de dedução é uma relação linear, de modo que se pode deduzir a conclusão das premissas, mas não se pode deduzir as premissas a partir da conclusão.

⁴⁶⁴ Idem, ibidem, p.83.

⁴⁶⁵ PEIRCE, Charles S., *Semiótica*, 4ªed. São Paulo: Perspectiva, 2010, p. 219-221.

⁴⁶⁶ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 84. No mesmo sentido, AMAYA, Amalia. *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*, p.197.

A abdução é a inferência do caso a partir da regra e do resultado constatado. Por exemplo: I) regra: todos os alunos da sala A são homens; II) resultado: esses alunos são homens; III) caso abduzido: esses alunos são da sala A. Essa inferência tem o mérito de permitir a geração de uma hipótese (contexto de descoberta) que posteriormente pode ser testada através de uma inferência indutiva⁴⁶⁷.

Podem-se identificar duas concepções básicas de abdução – uma concepção *fraca*, de acordo com a qual a abdução é uma inferência cujo papel é exclusivamente a criação de uma hipótese pra explicar certo resultado, é dizer, restringe-se ao momento da descoberta, nada dizendo acerca do conteúdo das hipóteses criadas; em contraste, uma concepção *forte* de abdução toma-a não apenas como método de descoberta, mas também como meio de justificar a explicação dada – a abdução seria a “inferência para a melhor explicação” (*inference to the best explanation* – IBE), um padrão de explicação que *cria e avalia* as hipóteses inferidas⁴⁶⁸.

Tomando a abdução como a IBE, tem-se o exemplo acima de forma distinta:

Fato F: Esses alunos são homens;
Regra: Todos os alunos da sala A são homens;
Hipótese H: esses alunos são da sala A;
A hipótese H explica, se for tomada como verdadeira, o fato F;
Nenhuma das demais hipóteses existentes (H'; H'' etc.) explica F melhor do que H;
Logo, H é (provavelmente) verdadeiro.

A abdução em sua concepção forte parte da observação do resultado e da regra para a criação de uma hipótese que explica essas observações, ao passo que também a coteja com outras hipóteses alternativas, para determinar qual dá a melhor explicação e a toma como *provavelmente verdadeira*⁴⁶⁹. Como exposto por Lipton⁴⁷⁰, a força explanatória da abdução restaria na sua capacidade de partir de evidências disponíveis até a hipótese que melhor explique esse conjunto de evidências.

⁴⁶⁷ PEIRCE *apud* AMAYA, *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*, p.198.

⁴⁶⁸ AMAYA, Amalia. Ob. Cit., p. 199-200. HARMAN, Graham. “Inference to the best explanation”. 74 *The Philosophical Review*, 1965, *passim*.

⁴⁶⁹ O processo de determinação de qual hipótese é a que tem maior poder explicativo não é arbitrário, existindo regras específicas para essa comparação, como a consistência, simplicidade, poder explicativo, poder de prever novos casos, precisão etc. Sobre isso, veja-se a obra de JOSEPHSON, John R.. “Smart Inductive Generalizations are Abductions” In FACH, P.A.; KAKAS, A.C. (eds), *Abduction and Induction: Essays on their Relation and Integration*. Dordrecht: Kluwer, 2000, p.36.

⁴⁷⁰ LIPTON, Peter. “Inference to the Best Explanation” In W. Newton-Smith (ed), *A companion to the philosophy of science*. Malden: Blackwell, 2000, p.184.

Naturalmente, neste trabalho não é o local adequado para discutir diversos pontos relacionados ao complexo tema da abdução e a sua validade. Cabe aqui afirmar que *se adota uma versão forte dessa inferência, reconhecendo-a como método de criação e avaliação de hipóteses fáticas no contexto de proposições pertencentes a um sistema jurídico* e que, aderindo assim às conclusões de Amaya⁴⁷¹, reconhecem-se nos padrões de construção da coerência nos sistema e na argumentação jurídica os critérios de avaliação das hipóteses geradas⁴⁷².

Parte-se da base de coerência para construir diversas alternativas de hipóteses, que serão avaliadas a partir de razões existentes que as corroborem ou refutem, visando chegar ao modelo que apresente maior coerência com a base existente. Segundo Maranhão, as hipóteses serão mais adequadas se melhor se ajustarem ao conjunto de proposições existentes a partir dos seguintes critérios: i) confirmar as evidências consideradas essenciais (poder explicativo e consistência); ii) exigir pouco ajuste do conhecimento de base (conservadorismo); iii) não assumir condições em demasia (simplicidade); iv) se integrar bem às hipóteses já assumidas ou permitir reduzi-las (unificação); e v) terem poder explicativo em relação aos dados selecionados e não a um conjunto maior de dados (precisão)⁴⁷³.

Pois bem, há que se ter em mente o que já foi dito anteriormente acerca das regras jurídicas, de que todas elas trazem subjacentes certas justificações, que podem ser reconduzidas a princípios jurídicos que visam realizar, que por sua vez estão atrelados a propósitos assumidos pelo legislador como adequados a serem perseguidos. Assim a descoberta desses princípios e propósitos pode se dar através da abdução, que permite

⁴⁷¹ AMAYA, Amalia. *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*, p.504.

⁴⁷² Esse processo é sumarizado nos seguintes termos: “*Let us recapitulate. The process of coherence-maximization in the context of legal reasoning about both conclusions about facts and conclusions about law is an explanatory inference which may be described as follows:*

1. *The specification of a base of coherence, that is, the set of factual or interpretative hypotheses and relevant evidence over which the coherence calculation proceeds.*

2. *The construction of a contrast set that contains a number of alternative theories of the case or theories about what the law requires from which the most coherent one is to be selected.*

3. *The pursuit of the alternative theories of the case or theories about what the law requires by means of a number of coherence-making mechanisms.*

4. *The evaluation of the coherence of the alternative theories of the case or theories about what the law requires against the criteria of factual and normative coherence.*

5. *The selection as justified of the most coherent of the alternative theories of the case or the theories about what the law requires, that is, the theory that best satisfies the criteria of factual or normative coherence.*

Thus, the result of this process of coherence-maximization is the selection as justified of the theory about what the facts are or what the law requires that best coheres.” (AMAYA, Amalia. *The Tapestry of Reason – An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*, p.512).

⁴⁷³ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.87.

avaliar diversas hipóteses que tomem por base uma teoria de fundo sobre valores já endossada por normas tomadas como evidências aceitas em determinado sistema jurídico, bem como sobre relações entre ações e suas relações com esses valores⁴⁷⁴. E conclui Maranhão:

Assim, ainda que contenha esse elemento conjectural, o processo de inferência é submetido a controle racional. As hipóteses formuladas são constrangidas pelo conjunto de razões práticas já aceitas como vinculantes (ou seja, as hipóteses devem ser compatíveis com o conteúdo do conjunto de normas que consideramos válidas) e pela teoria de fundo sobre ações e suas possíveis consequências. Ou seja, a inferência é um processo controlado no qual a razão para aceitar e agir conforme a conclusão é resultado da aceitação das premissas como razões dotadas de autoridade para a ação e de um método de raciocínio.

Com isso, há uma relação de transmissão de razões entre premissas e a conclusão de uma inferência abductiva normativa. A conclusão, *i.e.*, o princípio jurídico, é aceito como razão porque e na medida em que seja a melhor explicação para aquele conjunto de normas selecionado como relevante para a ação em questão⁴⁷⁵.

Um exemplo disso é a inferência a partir da qual se constrói o chamado “princípio da *praticabilidade*” no Direito Tributário, cujo mandamento de otimização se relaciona à exequibilidade das regras tributárias e na viabilização prática da atividade fiscalizatória e arrecadatória do Estado.

Compulsando as regras pertencentes ao sistema tributário, se verifica o manejo de diversas técnicas distintas: presunções, ficções, pautas fiscais, substituições tributárias para frente, obrigações acessórias e diversos outros, que normalmente operam contrariamente ao comando de graduação da imposição conforme a capacidade contributiva.

Todavia, todas essas regras permanecem válidas, vigentes e eficazes, o que exige que se levantem hipóteses para explicar tal aderência ao sistema, de onde emerge, entre outras possibilidades, a praticabilidade tributária para lhes dar fundamento de validade e, também, legitimidade sistêmica perante os princípios confrontantes.

A ideia de utilizar a coerência para justificar o melhor conjunto de razões que expliquem determinado material emanado pelas fontes sociais – construindo os princípios como uma explicação *a posteriori* das adjudicações realizadas – é a proposta de Dworkin, mas que na forma como foi apresentada (confundido o próprio Direito com a

⁴⁷⁴ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.88.

⁴⁷⁵ Idem, *ibidem*, p.89.

integridade de razões que explicam da melhor forma possível a prática jurídica) iria conflitar diretamente com o Positivismo.

Como explica Maranhão, Dworkin afirma que a força vinculante dos princípios, enquanto razões jurídicas, decorreria do mérito moral do seu conteúdo, e que a tese das fontes sociais seria insuficiente para explicar a “base” que é tomada pelos tribunais e juízes como vinculante. Em oposição a isso, a tese exclusivista do positivismo nega essa posição, afirmando que os princípios seriam relevantes, mas não como razões jurídicas, ao passo que a tese inclusivista aborda outro ponto da tese de Dworkin, sustentando que os princípios podem fazer parte da convenção sobre as fontes⁴⁷⁶.

Prosseguindo na exposição de sua tese *positivista lógico-inclusiva*, o autor citado apresenta um salto argumentativo na posição dworkiniana, ao afirmar que princípios 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, e arremata:

É a possibilidade que afirmo aqui: princípios morais e de políticas públicas são jurídicos *porque e na medida em que* proporcionem uma justificação coerente das normas jurídicas válidas (e não o contrário, *i.e.* tais regras são válidas por conta de seu mérito moral ou porque aderem a um conjunto de valores morais). Ou seja, princípios jurídicos são *razões jurídicas*, pois estão implícitos no conteúdo conceitual das regras quando tomadas como resultantes de um ato racional em determinada construção interpretativa. São o resultado de inferências abduativas a partir do conteúdo dessas regras.

Não cabe aqui enfrentar algumas objeções teóricas feitas à posição do autor – as quais são respondidas com mestria em sua obra⁴⁷⁷ -, mas entende-se aqui ser bastante sólido esse entendimento de que as normas derivadas, sejam por dedução, sejam por abdução, devem ser tomadas como dotadas de autoridade, sendo não apenas necessárias para a operatividade do Direito, mas essenciais à sua compreensão racional e sistemática.

O reconhecimento dessas normas inferidas não está em desacordo com o Positivismo, pois a tese das fontes não nega relevância jurídica às normas inferidas – a atividade de sistematização do Direito implica uma primeira identificação das normas expressas diretamente pelos textos jurídicos, mas também uma etapa de sistematização

⁴⁷⁶ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.118-119.

⁴⁷⁷ Idem, *ibidem*, p.120-129.

dessas normas e de suas consequências lógicas, com vistas a dar um timbre de racionalidade interna ao sistema jurídico⁴⁷⁸.

Ou seja, *haverá dois tipos de razões jurídicas válidas no sistema*: aquelas decorrentes da base objetiva existente (normas derivadas diretamente dos textos jurídicos) e dotadas de *pedigree*⁴⁷⁹, e outras inferidas a partir destas, cuja autoridade repousa na relação específica que guarda com o conteúdo delas e na capacidade de explicá-las de melhor forma possível.

Os princípios, ao explicarem as regras presentes no sistema normativo (derivadas dos textos jurídicos) como resultantes de uma interpretação racional deste, integram-se a ele compondo a base de razões para ação, tornando-se parâmetros normativos cuja força não decorre do fato de fazerem parte do conteúdo conceitual das fontes sociais postas pela autoridade, mas da sua capacidade de explicar o conteúdo das regras como resultado de um ato racional⁴⁸⁰.

Portanto, na linha do Positivismo lógico-inclusivo, pode-se falar não apenas em um *fechamento dedutivo* do sistema normativo, levando em conta as regras e suas derivações lógicas (na linha proposta por Alchourrón e Bulygin no clássico *Normative Systems*), mas inclusive de um *fechamento abduutivo ou coerentista*, que englobará os princípios explicativos, derivados através de inferências abdutivas, e suas implicações sobre o sistema⁴⁸¹.

Diante das considerações feitas acima, chega-se à conclusão de que a base da coerência não ficará adstrita às regras derivadas diretamente dos textos jurídicos, mas vai além, abrangendo princípios jurídicos, morais e políticos, bem como propósitos, que são identificados a partir de inferências abdutivas a partir daquelas regras, e que delas haurerem sua autoridade.

A ideia proposta por Maranhão parece dar a solução segura para enfrentar o desafio da tese das fontes e da tese da separação, pilares do Positivismo, ao fenômeno da

⁴⁷⁸ NAVARRO, Pablo E. 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, p.90.

⁴⁷⁹ Por serem decorrentes de uma regra de reconhecimento existente no sistema jurídico.

⁴⁸⁰ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 140.

⁴⁸¹ E prossegue Juliano Maranhão: “Nesse sentido, princípios morais e de políticas públicas que justificam a criação de uma norma, com determinado conteúdo, em dada interpretação, são condições de inteligibilidade, não propriamente do conteúdo da norma, mas da *norma como conteúdo de um ato racional* e, portanto, do que se quis dizer com a norma (naquela interpretação). Por força dessa relação de implicação abduitiva com a norma, *herdam sua força como razões, na medida em que explicam aquele conteúdo*. Se essa interpretação tem por fonte normas do ordenamento jurídico cuja autoridade é reconhecida, essas razões serão razões jurídicas” (MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 141).

derrotabilidade das regras. Por um lado, não se fecha em uma concepção semelhante à de Marmor, que entende as regras como inderrotáveis não apenas em nível de identificação como também de aplicação, pois a sua aplicabilidade está atrelada a uma concordância acerca de suas instanciações possíveis⁴⁸², sem, contudo, cair para o oposto de que a identificação das regras não tem ligação necessária com os textos jurídicos, pois eles seriam apenas mais um elemento para a identificação delas, que também poderiam ser identificadas a partir de outros e, assim, reconheceria como absolutamente natural a derrota de regras jurídicas⁴⁸³.

Como aponta Beltrán⁴⁸⁴, as visões acima sobre a teoria das fontes acabam por oscilar entre lhe dar uma potência extraordinariamente restritiva para a identificação da base do Direito, e trivializá-la reconhecendo o papel dos textos jurídicos apenas como mais um elemento para a construção dessa base. A proposta do Positivismo lógico-inclusivo permite atravessar o “*estreito de Messina*” da derrotabilidade no contexto de teoria jurídica positivista, passando ao largo de *Cila* (da identificação meramente linguística das regras) e de *Caribdes* (de identificar as regras de acordo com a forma que elas são aplicadas aos casos concretos, sem recursão necessária aos textos jurídicos).

A exposição acima, conquanto longa e complexa, teve uma dupla função: i) estabelecer uma conexão teórica justificada entre o Positivismo assumido neste trabalho e a coerência; e ii) apresentar a relevância da coerência para o desenvolvimento dos parâmetros principiológicos (abrangendo aí também aqueles de natureza política e finalística) que serão utilizados para determinação das balizas sistemáticas que servirão de fundamento para a derrota de uma regra, diante de um caso concreto.

Adiante, cabe enfrentar mais alguns aspectos complementares que serão importantes para a determinação desses parâmetros coerentistas de justificação da derrotabilidade normativa.

⁴⁸² MARMOR, Andrei. “Exclusive Legal Positivism” In *Positive Law and Objective Values*. Oxford: Oxford university press, 2001, p.47-70.

⁴⁸³ Por exemplo, GUASTINI, Riccardo. “A Skeptical View on Legal Interpretation” in COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, R. (eds), *Analisi e Diritto* 2005. Turim: Giappichelli, 2006, p.139-144.

⁴⁸⁴ RODRIGUEZ, Jorge. “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, p.104.

IV.2.3 Coerência Global ou Local?

Retomando ao artigo seminal de Raz, ele traz algumas considerações sobre as condições básicas de discussão do tema da coerência no âmbito jurídico – condições estas muito mais estritas do que aquelas adotadas na construção de uma coerência epistemológica, ligada a crenças subjetivas.

O primeiro ponto colocado diz respeito à *objetividade* dessa coerência, visto que a coerência não deve ser fiel aos valores de um sujeito, mas sim à natureza do fenômeno jurídico; em segundo lugar, afirma que essa objetividade decorre justamente da existência de uma *base* – como dito anteriormente -, que dá o material que deverá ser racionalizado; e por fim, menciona a *transitoriedade da base*⁴⁸⁵, que consiste na possibilidade da própria base ser afetada por considerações coerentistas, é dizer, no processo de aplicação do teste de coerência, a própria base pode ser modificada através do acréscimo ou da rejeição de elementos⁴⁸⁶.

Sobre esta transitoriedade da base, Maranhão aponta que se trata de uma transitoriedade *moderada*, pois essa revisão deve ser modesta, visto que aceitar esse *input* externo objetivo – pelo menos de forma mais ampla - seria justamente romper com a tese das fontes sociais⁴⁸⁷. Nesse sentido é a crítica de Raz a Dworkin, que na sua concepção de Direito como integridade propõe que as proposições jurídicas serão verdadeiras apenas se seguirem dos princípios da justiça, justeza e do devido processo legal que garantam a melhor interpretação construtiva em relação à prática legal da comunidade⁴⁸⁸, rompendo de vez com o bloqueio a *inputs* externos que a tese das fontes pugna.

A noção de integridade demanda que o juiz leve em conta todos os elementos do Direito, considerando-os como a expressar um conjunto coerente de princípios que derivam daqueles três mencionados anteriormente. Desse modo, o Direito será apenas aquele que expressar esses três princípios fundamentais de alguma forma –

⁴⁸⁵ RAZ relaciona esse processo com o equilíbrio reflexivo de John Rawls e explica seu procedimento: “*To achieve reflective equilibrium, one starts a process of deliberation leading toward it from one’s existing normative beliefs, against the background of all other beliefs. During the deliberation one is led to accept principles which increase the coherence of the totality of one’s normative beliefs at the time (again, given the rest of one’s beliefs). In this process one also may discard some of one’s original beliefs or beliefs which one has reached at that stage. Deliberation continues until one is content with the beliefs one has at that time. While in practice one is likely to reach that point while continuing to hold many of one’s original beliefs, in principle they all may have been replaced by other beliefs.*” (RAZ, Joseph. “The Relevance of Coherence”, p.289-290).

⁴⁸⁶ Idem, *ibidem*, p.286-289.

⁴⁸⁷ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.146.

⁴⁸⁸ DWORKIN, Ronald. *Law’s Empire*. P.225.

trata-se, como já dito, de uma acepção *forte* de coerência, que apesar de aparentar ser dependente da *base* existente (já que o juiz não pode agir arbitrariamente), desconsidera solenemente a autoridade do Direito.

Já MacCormick, também objeto da crítica de Raz, justifica a coerência na adjudicação com base em dois fatores: i) a *universalidade*, que é exigência de racionalidade decorrente da generalidade dos regramentos existentes, evitando assim determinações arbitrárias; e ii) *inteligibilidade* na perspectiva dos sujeitos normativos⁴⁸⁹.

A questão da universalidade se liga à coerência do regramento com os princípios que lhe são superiores e subjacentes. Todavia, mais pertinente aqui é a questão da *inteligibilidade*, uma vez que para alcançá-la MacCormick indica que os princípios e valores⁴⁹⁰ devem ser coerentes entre si para que possam, em sua totalidade, expressar uma *forma satisfatória de vida*⁴⁹¹ - traçando uma conexão clara entre a coerência e a categoria wittgensteiniana da “forma de vida” (*Lebensform*), que corresponderia – de forma absolutamente sintética – à estrutura básica decorrente de um entrenchamento profundo das manifestações culturais humanas⁴⁹².

Com esse raciocínio, MacCormick termina por aproximar a noção de coerência no Direito ao conceito de aceitabilidade (*acceptability*), que embasa a segurança jurídica substancial, da obra de Aulis Aarnio⁴⁹³. Esse ponto será retomado com mais vagar adiante, mas o que deve ser tomado aqui é a *ligação do Direito Positivo com a vivência de valores de uma determinada comunidade, que está essencialmente atrelada à tentativa coerentista de recursão de todas as proposições normativas a um conjunto global de princípios que lhe daria um fechamento conteúdoístico*.

A visão de Dworkin vai nessa linha da inteligibilidade de MacCormick e da aceitabilidade de Aarnio, no sentido de construção de uma coerência global do sistema, sobre uma concepção de valores igualmente globais de uma comunidade, e com isso esbarram na pressuposição implícita de que o *pluralismo* moral é ruim e que qualquer

⁴⁸⁹ MACCORMICK *apud* MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p. 147.

⁴⁹⁰ “‘Values’ are not merely the *de facto* purposes, aims, goals, or ends actually pursued from time to time by individual persons or institutional agencies. They are actually pursued or possibly pursued states of being or of affairs which are conceived to be legitimate, desirable, worthy, or even (the scale ascends by degrees) mandatory for pursuit as standing purposes, aims, goals, or ends.” (MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law – A theory of legal reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p.192).

⁴⁹¹ “The coherence of a set of norms is a function of its justifiability under higher order principles and values, provided that the higher-or highest-order principles and values seem acceptable as delineating a satisfactory form of life, when taken together.” (MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law – A theory of legal reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p.193).

⁴⁹² AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable*. Dordrecht: Kluwer, 1986, p.230-231; e AARNIO, Aulis. *On Legal Reasoning*. Turku: Turun Yliopisto, 1977, p. 126–9.

⁴⁹³ AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable*, *passim*.

teoria de coerência deveria interpretar o Direito com vistas a afastar a possibilidade de conflitos entre valores morais, já que todos eles seriam derivados de uma concepção coerência de justiça⁴⁹⁴.

Em oposição a essa noção global de coerência, Bárbara Levenbook apresenta uma alternativa *local*:

Both models ignore the fact that sometimes the legally justified decision is one supported by principles that are special to a branch of law in this sense: these principles bear little resemblance to, and are incoherent with, principles in other branches of law. (...)
The point is that somewhere in the equilibrium model of legal justification, room has to be made for what can be called “area specific coherence”. Legal justification may sometimes be relative only to the area of law in question. This may be one additional point at which legal justification fails to be isomorphic to justification in the sciences.⁴⁹⁵

Essa noção de uma aproximação local da coerência parece ser a mais adequada a lidar com o pluralismo valorativo presentes em diversos “ramos” do Direito, que levaria a conflitos insolúveis se considerados conjuntamente todos esses campos distintos. Como explica Raz, o pluralismo social, referente a visões inconsistentes sobre moral, religião, política etc., se reflete na própria estruturação do Direito de uma sociedade, e isso não pode ser tomado como um problema pelas teorias da coerência normativa⁴⁹⁶.

Um exemplo deixa evidente tal diferença: a existência ou não de um direito do contribuinte à tomada de créditos de PIS/Cofins no aluguel de um caminhão-guindaste.

No campo do PIS e Cofins não cumulativos há autorização expressa à tomada de créditos com o aluguel de *máquinas e equipamentos*, prevista no art. 3º, inc. IV da Lei nº 10.833/2003⁴⁹⁷, e por outro lado, há a Solução de Consulta Cosit nº 01/2014 que veda expressamente a tomada de créditos da locação de *veículos*, por ausência de previsão legal específica⁴⁹⁸. Recorrendo à semântica dos termos utilizados nesses documentos

⁴⁹⁴ SORIANO, Leonor Moral. “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”. P.304.

⁴⁹⁵ LEVENBOOK, Barbara. The Role of Coherence in Legal Reasoning. In *Law and Philosophy*, Vol.3, No.3 (1984). P.367-368.

⁴⁹⁶ RAZ, Joseph. “The Relevance of Coherence”, p.315.

⁴⁹⁷ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

⁴⁹⁸ CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE. Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

normativos, verifica-se que, pelo menos sob uma perspectiva ordinária, o guindaste seria simultaneamente uma máquina e um veículo – qual seria o tratamento a ser dado para os gastos de locação dele, diante disso?

Na legislação de trânsito (Código de Trânsito Brasileiro, art. 96), a definição de veículo é extremamente ampla, abrangendo de carros a guindastes, empilhadeiras etc., inclusive para fins de necessidade de emplacamento. Por outro lado, a legislação do PIS/Cofins tem como propósito dar ao contribuinte direito ao crédito dos gastos relacionados à sua produção, como forma de promover a não cumulatividade e evitar a oneração do bem ao longo da cadeia de circulação.

Assim, retoma-se a pergunta: para fins de creditamento das contribuições sociais, um determinado guindaste alugado para a realização da atividade produtiva é veículo ou máquina? A resposta parte pela compreensão de que o escopo da legislação de trânsito é absolutamente diferente daquela tributária, de modo que não se podem aplicar os dispositivos de uma na outra – em razão do caso concreto tratar do direito ao crédito, e este guindaste estar operando na própria produção dos bens que serão comercializados, deve prevalecer o princípio da não cumulatividade que implica a adoção deste como uma *máquina*. Todavia, caso se estivesse tratando de uma infração de trânsito cometida durante o traslado do caminhão-guindaste até o estabelecimento fabril, certamente o mesmo deveria ser tratado como *veículo* para fins sancionatórios.

Veja-se, também, que essa necessidade de delimitação do âmbito de análise para fins de construção de uma coerência local pode existir dentro do âmbito do próprio Direito Tributário: basta que nesse mesmo exemplo, se pensasse na discussão sobre a incidência de IPVA sobre a propriedade do caminhão-guindaste para que se verifique que, na sistemática deste imposto, ele deveria ser tomado como *veículo*, e não como *máquina*.

Situação análoga se dá, também, com o conceito de serviço do Código de Defesa do Consumidor (CDC) e a definição da hipótese de incidência do ISS, de acordo com a Lei Complementar nº 116/2001. A fiscalização tenta agregar ao conceito tributário de serviço uma série de atividades que, para este escopo, não o são, sob o fundamento de que elas teriam tal natureza perante a definição dada pelo CDC⁴⁹⁹.

Parece altamente intuitiva a ideia de que um sistema jurídico razoavelmente complexo, como todos que existem contemporaneamente, não são passíveis de serem

⁴⁹⁹ Art. 3º (..) § 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

modificados a um ponto em que todas as suas regras e princípios estejam alinhados materialmente, para a construção dessa coerência global (que parece ser muito mais um *default* teórico do que propriamente um objetivo alcançável pelo Direito)⁵⁰⁰.

Na maior parte das vezes, é muito mais praticável a identificação de uma *sub-base de coerência*, relativa a um subconjunto de textos normativos e decisões judiciais referentes a determinado tema, para daí dela tentar proceder à racionalização com vistas a orientar uma decisão a ser tomada. Qualquer perspectiva de uma coerência a nível global, em um determinado sistema, é muito mais acidental do que um requisito do mesmo, pelas diversas finalidades perseguidas pelos vários ramos jurídicos. Nesse, sentido é a opinião de Joseph Raz:

Different legal institutions at different times pursue different goals; the implications of their activities are as numerous, diverse, and lacking in coherence as their explicit directives. There is no spirit to the law, only different spirits to different laws or bodies of law. Working out the implications of the law on the assumption that all of it was promulgated in pursuit of one set of principles is to be false to the spirit of all of the bodies which enjoy legal authority, and cannot be justified as an obligation of obedience to their authority.⁵⁰¹

Nessa linha, está-se de acordo com a segunda posição apresentada, de que a coerência deve ser compreendida em uma perspectiva local - e não global -, mais adequada ao pluralismo ínsito aos diversos ramos do Direito.

Ultrapassada essa qualificação inicial da teoria da coerência que se pretende utilizar, deve-se agora enfrentar o problema específico acerca do que é a coerência. Isto é, precisa-se identificar de que forma a coerência interage com a base para a produção do Direito, e a forma como isso justifica a derrota de regras existentes.

IV.3 A Proposta Modesta de Moral Soriano

Para os fins desse trabalho, e dentro dos pontos de partida assumidos anteriormente, adota-se aqui a proposta de Leonor Moral Soriano de uma *teoria modesta da coerência*⁵⁰².

⁵⁰⁰ LEVENBOOK, Barbara. *The Role of Coherence in Legal Reasoning*, p.371.

⁵⁰¹ RAZ, Joseph. "The Relevance of Coherence", p.307.

⁵⁰² SORIANO, Leonor Moral. "A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice", *passim*.

Como a própria autora aduz, uma teoria da coerência deve poder lidar com a tensão existente entre autoridade e moralidade (coerência) no Direito, sem reduzir essa tensão a um desses elementos colidentes⁵⁰³, além de ser capaz de lidar com um pluralismo valorativo e, finalmente, deve ser possível dissociar – sem um vínculo de dependência *necessária* – a coerência da argumentação jurídica (na adjudicação) em relação à coerência no Direito⁵⁰⁴, o que seria possível se o caso particular seja levado em consideração nesse processo, como proposto por Bankowski⁵⁰⁵.

A noção de coerência de Moral Soriano é *modesta*, por configurar um critério indeterminado de correção das decisões, o qual não é capaz de prover uma solução definitiva para cada caso, e ao mesmo tempo é *operativa*, o que permite que a decisão seja tomada levando-se em conta valores, princípios e regras (componentes da *base de coerência*) e também atentando às particularidades concretas. Diferentemente dos modelos tradicionais, ela se pergunta se a argumentação que suporta a proposição P é coerente internamente, focando mais na consistência da argumentação do que a coerência da proposição com o restante do sistema jurídico⁵⁰⁶.

A autora defende a existência de dois critérios para sustentar a correção de uma argumentação jurídica:

*First, a judicial decision is correct if it is justified according to the valid law. This aspect is about the legal quality of the argumentation. Second, a judicial decision is correct if the law applied is rational or fair. This aspect is about the correctness of the legal decisions as such. Both aspects (formal and substantial, that is, legal validity and rationality and fairness) have to be satisfied to achieve legally correct judicial decisions.*⁵⁰⁷

⁵⁰³ Para isso, utilizam-se aqui as inferências abduativas como forma de integrar conteudisticamente as regras e os princípios jurídicos, morais e políticos que as explicam da melhor forma possível e, por isso, delas recebem sua autoridade.

⁵⁰⁴ SORIANO, “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”, p.305.

⁵⁰⁵ Explicando a teoria de Detmold, aduz Bankowski: “Essentially his claim is that the rules are not self-applying. We have to decide whether to apply them and we can only do that by looking at the situation in all its uniqueness. Part of the meaning of universality then, that the rule is always applied when the conditions of its application are met, presents us with a problem. Since the rule is not self-applying we have to decide each time whether the conditions of its application are met. This is not necessarily because the rule is general and vague. It is precisely as Detmold says, each situation is unique that we cannot just let the rule apply itself and have to decide, at each putative application, whether it applies.” (BANKOWSKI, Zenon. Reasoning Beyond the Machine. In: *Living Lawfully. Law and Philosophy Library, vol 53*. Dordrecht:Springer, Dordrecht, 2001, p.158.

⁵⁰⁶ SORIANO, Ob. Cit., p.306.

⁵⁰⁷ Idem, ibidem, p.306.

Essa ideia da coerência com um *critério acriterioso de justificação jurídica* (*criterialess criterion of legal reasoning*) é bem ilustrada por Bankowski e Chistodoulidis como uma “jornada sem um destino final” – a construção da coerência é um *processo* e, enquanto tal, *não tem um termo final*: as decisões e normas existentes são como placas ao longo do caminho, que apontando no sentido de algum sentido, mas sem nunca nos permitir alcançar esse destino final (uma coerência absoluta), mas ao mesmo tempo têm outra função bastante específica, que é dar os contornos do próprio caminho a ser seguido⁵⁰⁸.

A metáfora citada é riquíssima. Através dela fica clara a relação sutil entre os argumentos envolvidos no processo de justificação (as placas) e o sistema jurídico (o caminho), mostrando como aqueles contribuem para que este tenha sentido enquanto tal, isto é, o caminho só é reconhecido como tal em razão das placas que o margeiam, indicando ao aplicador que ele está seguindo de forma coerente. Apesar de distintas, as coerências na adjudicação e no sistema se relacionam reciprocamente, como foi dito no início deste capítulo.

Em sua obra, Soriano propõe também a necessidade de uma compreensão ampla das razões, no processo de justificação, distinguindo entre as razões autoritativas e as razões substanciais – as primeiras decorrentes de fontes sociais, e as segundas relacionadas a valores, princípios e propósitos. Todavia, como já foi explicado anteriormente, nesse ponto se discorda da autora, por entender aqui que *apenas razões dotadas de autoridade devem fazer parte do processo de justificação*, pois a base da coerência não pode romper com o requisito da autoridade de seus componentes, sob risco de cair em um modelo fundacionalista de coerência no Direito.

Na linha que se defende aqui, as razões apontadas por Soriano como substantivas podem se apresentar como autoritativas, desde que seja possível construí-las a partir de inferências abduativas a partir das regras existentes no sistema jurídico – ponto este que não parece prejudicar o modelo que se analisa agora, mas sim refiná-lo, afastando tradicionais críticas.

O outro requisito exigido pela teoria analisada é a existência de uma estrutura de suporte (*supportive structure*) que se baseia na existência de conexões entre as razões usadas no argumento, frisando que não basta apenas um acúmulo quantitativo de

⁵⁰⁸ BANJOWSKI; CHISTODOLIDIS *apud* SORIANO, Leonor Moral. “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”, pp.307-308

razões, mas também a forma de conexão entre elas⁵⁰⁹ – fazendo referência a autora aos critérios propostos por Alexy e Peczenik⁵¹⁰, que já foram devidamente expostos anteriormente.

Em síntese, o modelo modesto de coerência parte do controle da argumentação na adjudicação, garantindo uma estrutura de suporte entre os argumentos, para que essa correção vá gradualmente ampliando a coerência do sistema jurídico como um todo⁵¹¹. A conexão entre a correção da decisão a sua coerência fica clara nesse modelo, pois os argumentos atuam para dar suporte à decisão através da estruturação das razões, ligando-se à casuística das decisões judiciais para a construção da coerência do sistema como um todo, ao mesmo tempo em que nega a possibilidade de ponderações definitivas entre as razões envolvidas, pois essa avaliação é decorrente das particularidades de cada caso concreto.

Esse *acriterioso critério de coerência* tem a vantagem de conseguir lidar com a complexidade e com o pluralismo valorativo sem renunciá-los ou simplificá-los demasiadamente, e o faz levando em conta o momento que influencia tanto a percepção das regras e princípios do sistema, como também a percepção do caso particular, de modo que, por exemplo, uma decisão pode ser coerente no momento *t1*, mas se tornar incoerente no momento *t2* em razão de novas regras e princípios que passaram a pertencer ao sistema⁵¹².

Pois bem, o que se tem claro, até o momento, é que a base de coerência será 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, bem como os propósitos, que podem ser inferidos através de abdução das regras. Todavia, falar em derrotabilidade das regras é justamente permitir que aquilo que foi inferido prevaleça sobre as premissas 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.

⁵⁰⁹ SORIANO, Leonor Moral. “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”, p. 310-319.

⁵¹⁰ ALEXY, Robert; PECZENIK, Aleksander. The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality. *Ratio Juris*, v.3, n.1, p. 130-147, mar. 1990, *passim*.

⁵¹¹ PAUNIO, Elina. *Legal Certainty in Multilingual EU Law*. Burlington: Ashgate Publishing Company, 2013, p.66.

⁵¹² SORIANO, Leonor Moral. “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”, p.320.

Diante dessa aparente contradição, há que se adentrar a compatibilidade entre a derrotabilidade e a teoria da coerência apresentada.

IV.4 Derrotabilidade e Coerência

Diante da aparente contradição indicada no tópico anterior, entre o fenômeno da derrotabilidade e a necessidade de se justificar a autoridade dos princípios invocados na derrota de uma regra diante de sua aplicação ir contra aquela que lhe serviu de fundamento originalmente, Maranhão elabora o problema nos seguintes termos: *os princípios podem ser ingratos?*⁵¹³

Um dos pontos mencionados anteriormente, com base na doutrina de Raz, foi a *transitoriedade da base da coerência*, que consistia na possibilidade da própria base ser afetada por *considerações coerentistas*, é dizer, no processo de aplicação do teste de coerência, a própria base pode ser modificada através do acréscimo ou da rejeição de elementos, através dos princípios pertencentes a essa base⁵¹⁴. Desse modo, é preciso questionar se a possibilidade de derrota de uma regra seria uma quebra dessa transitoriedade moderada proposta por Raz.

Em seu trabalho, Juliano Maranhão faz uma interessante tipologia teórica levando em consideração os seguintes critérios: a) *teorias coerentistas e fundacionalistas*⁵¹⁵; b) *teorias coerentistas globais e locais*⁵¹⁶; c) *teorias determinadas e subdeterminadas*⁵¹⁷. Partindo daí, analisou a forma que as diversas teorias lidariam com essa situação de conflito concreto entre o princípio e a regra que lhe é subjacente, para chegar à encruzilhada que coloca em xeque um dos elementos dessa base de coerência: ou os princípios seriam extrajurídicos e não mereceriam maior atenção como *ratio legis*, ou as

⁵¹³ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.155.

⁵¹⁴ RAZ, Joseph. "The Relevance of Coherence", p.286-289.

⁵¹⁵ "As teorias fundacionalistas consideram que a prevalência de um princípio justificador da regra sobre a regra significa uma alteração do direito. As coerentistas consideram que a razão decorrente do princípio pode ser parte do direito, sem que isso implique sua alteração" (MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.155).

⁵¹⁶ "As teorias globais tomam o direito como o fechamento mais coerente do conjunto total de razões jurídicas disponíveis. As teorias locais consideram apenas uma parcela destas que seja relevante para o tema jurídico em discussão." (MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.155).

⁵¹⁷ "As subdeterminadas consideram a coerência entre as normas e princípios como uma condição necessária para a identificação ou justificação do direito, mas não suficiente para sua determinação. As determinadas consideram que a coerência entre as normas e princípios é capaz de determinar o conjunto de razões vinculantes que compõem o direito." (MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.155).

regras não deteriam qualquer autoridade, afastando-se assim a tese da separação⁵¹⁸. E propõe sua solução:

A solução que proponho aqui para o dilema é recusar a assunção, implícita em sua base, de que regra e princípio sejam *Standards* de conduta independentes (uma derivada da fonte o outro derivado de valorações morais). Na verdade, um pode ser inferido a partir do outro, hipótese que quebra a base do dilema.⁵¹⁹

A questão restante passa a ser explicar como as regras e os princípios – que guardam originalmente uma conexão material – se apresentam incompatíveis em uma circunstância determinada.

Para enfrentar esse problema, propõem-se retomar o caso apresentado anteriormente, referente à concessão unilateral de benefícios fiscais pelos Estados da Federação diante do disposto no art.155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal, que estabelece a obrigatoriedade de convênios do CONFAZ para a criação de tais benefícios.

Em um primeiro conjunto de casos, o Estado concedeu unilateralmente uma isenção para o estabelecimento de indústrias automotivas, benefício este que teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF pela constatação de prática típica de “guerra fiscal” e pelo não atendimento à forma legal de concessão. Nessas decisões, adotou-se o critério haurido diretamente da literalidade legal, que seria a existência ou não de convênio autorizativo – chamaremos de critério *C*.

Em outro caso, o Paraná concedeu uma isenção de ICMS, de forma unilateral, sobre os valores de água, luz e telefone pagos pelas igrejas e templos de qualquer culto daquele Estado, vindo o STF, na ADI 3421/PR, julgar constitucional tal medida, por entender que o requisito do convênio não seria necessário por estarem os beneficiados fora do domínio econômico, criando na regra uma exceção implícita baseada neste critério – denominaremos aqui de critério *não-DE*.

Diante disso, pode-se fazer o seguinte quadro:

| | <i>C</i> | <i>Não-DE</i> | Solução |
|---|----------|---------------|-------------------|
| 1 | + | + | Pb ⁵²⁰ |
| 2 | + | - | Pb |

⁵¹⁸ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.160.

⁵¹⁹ Idem, ibidem, p.160.

⁵²⁰ Pb – permissão para instituir benefício; O~b – proibição de instituir o benefício.

| | | | |
|---|---|---|-----|
| 3 | - | + | Pb |
| 4 | - | - | O~b |

No contexto das decisões citadas acima, tem-se que nos casos em que há a existência de convênio, a ocorrência ou não das demais circunstâncias é irrelevante para o resultado final. Todavia, quando se trata das hipóteses de inexistência de convênio, se verifica que a não participação da beneficiada no domínio econômico autoriza a concessão de benefício.

Por fim, no terceiro caso (hipotético), o Piauí concedeu unilateralmente isenção de ICMS às mineradoras de opala (pedra preciosa existente exclusivamente naquele Estado), como forma de desonerar os custos dessa indústria, adotando como premissa que essa pedra não concorre com pedras de outras espécies no mercado nacional, tendo toda a sua produção adquirida para exportação.

Nesse caso, um terceiro critério se torna relevante: a afetação ou não da livre concorrência, isto é, se há ou não impacto no mercado nacional – critério *LC*. A matriz apresentada ficará da seguinte forma:

Analisando os dois primeiros casos, se verifica que o fechamento coerentista pode se dar através da abdução do princípio da proteção do domínio econômico, como forma de evitar desequilíbrios mercadológicos. Por detrás da regra de exigência do convênio há uma razão principiológica relacionada à proteção do mercado nacional contra uma competição fiscal entre os Estados, relacionada também ao princípio federativo e à igualdade tributária.

Dessa forma, diante de um caso em que a ausência de convênio não impactaria no domínio econômico, em razão das Igrejas estarem fora deste, o STF entendeu justificada a criação de uma exceção implícita para essas hipóteses, com fundamento naquele princípio.

Todavia, em se tratando do terceiro caso, ele possui a peculiaridade de não possuir convênio e estar dentro do domínio econômico, ao mesmo tempo em que as circunstâncias do caso concreto deixam claro que, apesar disso, não há qualquer impacto à livre concorrência – cuja estruturação principiológica faz parte dos princípios estruturantes do princípio da proteção do domínio econômico, por força do art. 170, IV da CF/88. Assim, verifica-se uma cadeia de argumentos concatenados: o princípio da livre concorrência é concatenado com o da proteção do domínio econômico, e este tem uma

relação já estabelecida, por uma decisão judicial do STF, com a regra do convênio CONFAZ, por não conflitar com suas razões subjacentes.

Ponderando-se as razões existentes no presente caso, reconhecendo a preponderância do princípio da proteção da livre concorrência, chega-se ao seguinte resultado:

| | C | <i>Não-DE</i> | <i>LC</i> | Solução |
|---|---|---------------|-----------|---------|
| 1 | + | + | + | Pb |
| 2 | + | + | - | Pb |
| 3 | + | - | + | Pb |
| 4 | + | - | - | Pb |
| 5 | - | + | + | O~b |
| 6 | - | + | - | Pb |
| 7 | - | - | + | O~b |
| 8 | - | - | - | Pb |

Em relação aos casos 5 e 7, a ocorrência de um impacto sobre a livre concorrência para ser essencial para definir a proibição da instituição de benefícios fiscais, ao passo que nos casos 6 e 8, é irrelevante a participação ou não da beneficiada no domínio econômico. Isso leva à curiosa ilação de que quando o critério da afetação ou não da livre concorrência é colocado, isso tem um efeito de afastar a relevância do critério do domínio econômico – o que faz todo o sentido, visto que a proteção deste se dá em razão da manutenção daquele, havendo uma preponderância normativa entre eles.

Esta situação trivializa o 2º parâmetro, de modo que ele pode ser eliminado sem perda de poder explicativo da matriz, que passa a ter a seguinte forma:

| | C | <i>LC</i> | Solução |
|---|---|-----------|---------|
| 1 | + | + | Pb |
| 2 | + | - | Pb |
| 3 | - | + | O~b |
| 4 | - | - | Pb |

Pela matriz acima, se verifica que nos casos em que há convênio CONFAZ não há qualquer relevância a existência ou não de desequilíbrio concorrencial, pois prepondera nesse caso a autonomia dos Estados de se autodeterminarem conjuntamente, e o objetivo da República de redução das desigualdades regionais, como se discutiu, por exemplo, na Consulta nº 38/99, exarada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), onde se consignou expressamente que:

4) Princípios constitucionais da livre concorrência e da promoção do bem-estar devem ser compatibilizados com outros princípios, como o da redução das desigualdades regionais, de forma que um deles possa ser relativizado, em um caso concreto, para assegurar a realização de outro; 5) Incentivos fiscais e financeiro-fiscais podem ser concedidos, na forma prevista na Constituição Federal, pela União ou pela unanimidade dos Estados, o que, ao menos formalmente, assegura o balanceamento dos diferentes objetivos e princípios envolvidos. 6) O simples cumprimento da legislação sobre a concessão de incentivos fiscais realizaria a necessária compatibilização entre os princípios constitucionais mencionados, permitindo a relativização pontual do princípio da livre concorrência apenas naqueles casos em que se avança o princípio da redução das desigualdades, na medida adequada, de maneira a trazer benefícios líquidos para a coletividade.

Como se verifica do trecho dessa decisão, a existência de Convênio pressupõe um balanceamento prévio do conflito entre os princípios conflitantes, com proeminência do princípio da redução das desigualdades regionais. Por outro lado, nos casos em que não há convênio, o princípio da livre concorrência opera como fiel da balança para determinar a constitucionalidade ou não do benefício fiscal concedido unilateralmente.

Desse modo, a hipótese do benefício fiscal aos produtores de opala piauiense recairia no caso 4, tendo como desfecho coerente a sua declaração de constitucionalidade do benefício, mesmo que ausente o convênio.

Essa matriz também serve a outro tipo de problema: a existência de um nível de concorrência entre entidades fora do domínio econômico – por exemplo, um conjunto de entidades educacionais, sem fins lucrativos. Nesse caso, suponhamos que elas não consigam se manter apenas com o valor das matrículas, razão pela qual exercem outras atividades – abrangidas também pela sua imunidade – para haurir os recursos necessários para as suas finalidades, de modo que algumas vendem roupas, outras produzem pães, algumas alugam vagas em um estacionamento etc.

Diante disso, e de acordo com a matriz de coerência construída acima, pode-se concluir que um incentivo fiscal concedido unilateralmente para, por exemplo, afastar o ICMS da energia elétrica das padarias ligadas a entidades educacionais, feriria a “livre concorrência” entre essas entidades, mesmo que elas não estejam atuando no domínio econômico, pois dá condições tributárias melhores a umas, em detrimento de outras.

Um exemplo mais trivial é o da regra que veda a entrada de veículos em um parque, mas que, diante de um sujeito que passa mal no seu interior, resta flexibilizada para permitir o acesso de uma ambulância, pois a existência de regras no ordenamento que priorizam o atendimento do enfermo permite inferir um princípio de acesso à saúde que prepondera sobre o “princípio da proteção do parque”, justificando a criação de uma exceção à regra naquele caso.

A saída para esse confronto reside na compreensão 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.

Como explica Juliano Maranhão, o princípio pode explicar a regra até determinado grau de especificação, e não em outro, o que pode demandar uma reformulação da explicação e uma especificação da regra, atrelada à racionalização da base da coerência frente às condições do caso concreto⁵²¹.

Desse modo, as situações de exceções implícitas à regra, isto é, as hipóteses de derrotabilidade, irão emergir quando as condições explícitas de aplicação da regra geram *prima facie* uma convergência entre as razões dos princípios justificadores e a razão da regra, mas que sob condições mais específicas, geram uma divergência entre essas razões⁵²².

Quando se falou anteriormente que a derrotabilidade era um fenômeno ínsito aos “casos fáceis”, na forma como foram caracterizados neste trabalho, há que se compreender que a clareza da instanciação está condicionada às condições ordinárias de aplicação daquela regra – a derrota de uma regra se dá diante de condições extraordinárias, que são justamente o elemento responsável pela inversão do vetor de sentido entre as razões da regra, seu conteúdo *prima facie* e as razões principiológicas confluentes⁵²³.

⁵²¹ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.165-166.

⁵²² Cf. Idem, *ibidem*, p.167.

⁵²³ Nesse exato sentido também são as conclusões de Maranhão: “Assim, conflitos princípio-regra são, na verdade, conflitos entre sistemas normativos resultantes de interpretações juridicamente plausíveis de normas do ordenamento (material pré-interpretativo) para questões sobre o status deontico de uma ação no caso

Sobre a conexão entre a coerência e a segurança jurídica, deve-se mencionar que a noção de coerência defendida aqui promove a segurança jurídica no sentido formal de previsibilidade, já que ferramentas procedimentais são fornecidas para evitar a arbitrariedade e aumentar a calculabilidade das decisões judiciais. Todavia, enquanto um *critério acriterioso*, a coerência não resolve a opção a ser tomada entre soluções igualmente coerentes – o que poderia implicar que a coerência minaria a segurança jurídica do sistema.

Todavia, isso só é verdade se a segurança for vista apenas sob a perspectiva formal. Sob uma perspectiva material, a segurança jurídica implica também que a solução tomada será a correta e moralmente aceitável (levando-se em consideração, naturalmente, os princípios inferidos abduktivamente do sistema), o que permite compatibilizar a coerência tanto com a dimensão formal quanto a substancial, desse princípio⁵²⁴.

Pois bem, todas as considerações anteriores serviram para explicitar a relação existente entre o fenômeno da derrotabilidade e a coerência no Direito. A partir de agora, há que se adentrar nas especificidades relativas à derrota de regras tributárias dentro do sistema tributário brasileiro, com ênfase especialmente no *aparente* óbice que o princípio da segurança jurídica – que possui especial força nessa área do Direito – represente à criação das exceções implícitas, bem como de outras objeções teóricas que podem ser feitas nesse campo.

especificado. Nos casos fáceis, uma determinada interpretação (atribuição de sentido à norma, justificada por um princípio) não encontra oponente juridicamente aceitável. Nos casos subdeterminados isso não ocorre. Desaparece, assim, o dilema da escolha entre princípio ou regra como a razão ‘em última instância’ pertencente ao direito. Ambas são razões jurídicas que, em casos subdeterminados, em particular os difíceis, passam a ser razões concorrente vinculadas a interpretações concorrentes. A subdeterminação é consequência natural da subdeterminação característica da inferência e da explicação coerentista.” (MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.168).

⁵²⁴ SORIANO, . “A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A model for the European Court of Justice”, p.320.

CAPÍTULO V: A DERROTABILIDADE DE REGRAS TRIBUTÁRIAS FRENTE À SEGURANÇA JURÍDICA SUBSTANCIAL

The roots of rationality are in our culture, i.e. in the ways we use this concept in ordinary language. Our form of life is constructed in such a way that we expect people be rational in the human intercourse. In this regard, rationality is an intersubjective (supraindividual) given fact in our culture.

Aulis Aarnio

Desde o primeiro capítulo deste trabalho se ressaltou a importância das regras no contexto do sistema tributário brasileiro, enfatizando-se (nunca de forma suficiente dada a importância da questão) a rigidez constitucional marcada por uma ordenação altamente modelada pela Constituinte, impactando tanto *quantitativamente*, pela profusão de disposições, quanto *qualitativamente*, pelos constrangimentos materiais que impôs ao legislador, a configuração do regime jurídico da tributação⁵²⁵ – não apenas da sua instituição, mas, sobretudo, de sua aplicação aos casos concretos.

Como foi dito, a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro lhe imprime um tom consentâneo ao compromisso com proteção e garantia que essa estrutura implica, impondo a adoção de um *proxy formalista* decorrente de uma orientação eminentemente voltada à segurança jurídica do contribuinte.

Isso fica absolutamente claro na fala de Misabel Derzi, em erudito trabalho no qual se questiona se o Direito Tributário seria composto eminentemente de tipos ou conceitos⁵²⁶, ao enfatizar que o primeiro serviria mais aos princípios da igualdade, da

⁵²⁵ CHIARELLI, Giuseppe. “Elasticità della Costituzione”, in *Studi di Diritto Costituzionale in memoria de Luigi Rossi*. Milão: Giuffrè, 1952, p.45

⁵²⁶ Define-os, a mestre mineira, da seguinte forma: “De um lado, encontramos o tipo como ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade. Nele, os objetos não se subsumem mas se ordenam, segundo método comparativo que gradua as formas mistas ou transitivas. / De outro lado, observamos os conceitos fechados que se caracterizam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão ou...ou. Através dessa relação, calcada na regra da identidade, empreendem-se classificações com separação

funcionalidade, da permeabilidade às mutações sociais e da justiça, ao passo que o segundo estaria relacionado à segurança jurídica (*legal certainty*), à legalidade e à uniformidade⁵²⁷ - ao fim, reconhece que da tensão entre a segurança e a justiça, prevalece o conservadorismo e o garantismo que consagram uma *tendência conceitual classificatória* no Direito Tributário (a exemplo do que se dá com o Direito Penal, pela relevância do bem jurídico afetado por suas disposições⁵²⁸).

A relevância da segurança jurídica no Direito Tributário é tamanha que a OCDE e o Fundo Monetário Nacional (FMI) elaboraram, no ano de 2017, um relatório chamado de “*Tax Certainty*”⁵²⁹, no qual analisam as diversas razões para a erupção de inseguranças na atividade fiscal, e propõem soluções práticas para isso.

É desse específico influxo principiológico que permeia o Direito Tributário que reside a relevância do estudo da derrotabilidade direcionado especificamente às regras desse campo autônomo – é dizer, a tensão envolvida na derrota de uma regra será mais acentuada aqui do que em outros ramos jurídicos, demandando assim uma metódica mais rigorosa e razões mais fortes para que possa ocorrer.

Esse dilema é bem posto por Soeteman, ao afirmar que ou se aceita que existem exceções às regras que não estão incluídas em sua formulação, tendo por consequência a impossibilidade de deduzir de uma regra o que deve ser feito em uma circunstância concreta em que se encontra o sujeito, ou não se aceita essa possibilidade de exceções implícitas⁵³⁰. É dizer, na esteira de Rodriguez, que considerar as regras como *standards* sujeitos a exceções que não possam ser exaustivamente listadas as tornaria instrumentos inúteis para o raciocínio prático⁵³¹, pois elas perderiam sua força inferencial diante das circunstâncias fáticas.

Portanto, por um lado há o *proxy* formal que permeia todo o Direito Tributário, e do outro há a necessidade de que as regras tributárias sejam derrotadas diante de certas circunstâncias do caso concreto, em uma contínua tensão, mas apenas

rigorosa entre as espécies.” (DERZI, Misabel de Abreu M. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, 2ªed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p.115).

⁵²⁷ DERZI, Misabel de Abreu M. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, p. 115.

⁵²⁸ Pontua Misabel Derzi: “Pois bem, o direito penal e o direito tributário configuram áreas jurídicas em que o raciocínio tende a ser binário (certo, ou errado), pois neles são especialmente fortalecidas a legalidade formal e material, a segurança jurídica e a previsibilidade.” (DERZI, Ob.Cit., p.371).

⁵²⁹ OCDE/FMI. *Tax Certainty*. Report for the G20 Finance Minister, Março 2017.

⁵³⁰ SOETEMAN, Arend. *Logic in Law*. Dordrecht: Kluwer, 1989, p.196.

⁵³¹ RODRIGUEZ, Jorge. “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, p.98.

aparentemente insolúvel. Como bem pontuou Agustín Gordillo, ao tratar do conflito entre autoridade e liberdade:

Ainda que não cheguemos a pensar que a tensão ou o conflito seja insolúvel e admitamos a possibilidade de um equilíbrio dinâmico entre ambos, é evidente que a obtenção de tal equilíbrio há de ser uma das mais difíceis e delicadas tarefas da ciência moderna.⁵³²

É a identificação e justificação desse equilíbrio dinâmico entre o garantismo do Direito Tributário e a derrotabilidade de suas regras que será abordada nos próximos tópicos, buscando confrontar a visão tradicional que a doutrina pátria tem do princípio da segurança jurídica – e seus corolários – com a teoria do Direito que vem sendo adotada neste trabalho.

Esse conflito entre a segurança jurídica e a flexibilidade⁵³³ na aplicação das regras, explica Paul Heinrich Neuhaus, é tão antigo quanto o próprio Direito – trata-se da mesma dicotomia existente no passado longínquo entre o *ius strictum* e o *ius aequum* -, que contrapõem o interesse público existente em regras dotadas de clareza e previsibilidade na sua aplicação, possibilitando um pleno planejamento dos sujeitos, e o interesse pessoal de que questões pessoais sejam resolvidas dando-se a adequada ênfase a todos os aspectos especiais e únicos de cada caso⁵³⁴.

Pretende-se demonstrar, aqui, que a derrota de uma regra tributária se justifica quando, ao invés de minar a segurança jurídica, ela a reforça e realiza – especialmente em sua dimensão substancial. Portanto, *a tese que será aqui exposta e justificada é de que a criação de uma exceção implícita à regra tributária, desde que justificada racionalmente, é um instrumento de construção do garantismo imbrincado no sistema constitucional tributário.*

⁵³² GORDILLO, Agustín. *Princípios Gerais de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1977, p.49.

⁵³³ Como há muito já percebera Hart, “All systems, in different ways, compromise between two social needs: the need for certain rules which can, over great areas of conduct, safely be applied by private individuals to themselves without fresh official guidance or weighing up of social issues, and the need to leave open, for later settlement by an informed, official choice, issues which can only be properly appreciated and settled when they arise in a concrete case. In some systems at some periods it may be that too much is sacrificed to certainty In other systems or at other periods it may seem that too much is treated by courts as perennially open or revisable in precedent.” (HART, Herbert L. *The Concept of Law*. Clarendon: Oxford University Press, 1994, p.130)

⁵³⁴ NEUHAUS, Paul Heinrich. *Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws*, 28 *Law and Contemporary Problems* 795-807 (Fall 1963), p.795.

V.1 Crítica da Teoria Positivista da Segurança Jurídica no Direito Tributário

A ideia de segurança jurídica está essencialmente relacionada com o Estado de Direito (*Rule of Law*), e com a sua capacidade de determinar as condutas humanas como permitidas, proibidas ou obrigatórias, de forma clara e a fim de que os destinatários das normas possam por elas se orientarem.

O próprio estabelecimento de uma ordem jurídica já reflete, *per si*, uma demanda por um grau mínimo de segurança⁵³⁵. Como Humberto Ávila coloca, a segurança jurídica pode ser tratada como um elemento da própria definição de Direito, isto é, como condição de juridicidade de um ordenamento⁵³⁶.

Todavia, a própria expressão “segurança jurídica” é utilizada nos mais diversos sentidos, possuindo uma polissemia exemplarmente ampla dentro do contexto de sua aplicação⁵³⁷. É muito comum que se diga que o princípio da segurança é um “princípio-síntese” construído a partir de outros princípios e garantias fundamentais – tanto expressos como implícitos à ordem jurídica⁵³⁸ -, ou um *sobreprincípio*, que abarca diversos outros princípios e regras relacionados à coordenação de interações sociais, no sentido de propagar um a previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos das condutas realizadas⁵³⁹.

A parte do seu conteúdo amplo, diversos sentidos específicos lhe são imputados na doutrina tributária brasileira: a) como exigência de lei para o exercício da tributação (e daí diversos outros corolários)⁵⁴⁰; b) previsibilidade da atuação estatal, de modo a não surpreender o contribuinte⁵⁴¹; c) proteção e preservação das justas expectativas das pessoas, através do respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito⁵⁴²; d) criação de certeza e igualdade para o cidadão, através de uma determinação

⁵³⁵ BANKOWSKI, Zenon. *Living Lawfully. Law and Philosophy Library*, vol 53. Dordrecht:Kluwer, 2001, p.39-42.

⁵³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.121. Na ilustrativa citação de Recaséns Siches, “*Entiéndase bien que la seguridad es el valor fundamental de lo jurídico, sin cual no puede Haber Derecho;*” (SICHES, Luis Recaséns. *Tratado General de Filosofía del Derecho*. México: Ed. Porrúa, 1961, p.224)

⁵³⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.113.

⁵³⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p.188.

⁵³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 28ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.173-174.

⁵⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, *passim*.

⁵⁴¹ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2002, p.100-101.

⁵⁴² CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29ªed. São Paulo: Malheiros, 2016, p.470.

permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento⁵⁴³; e) irretroatividade das leis tributárias; f) proteção da confiança dos contribuintes depositada sobre a Administração⁵⁴⁴ etc. Essa profusão de sentidos é bem sintetizada por Carrazza, que pontua:

Como se vê, o *princípio da segurança jurídica* é associado aos ideais de determinação, de estabilidade e de previsibilidade do Direito, em todas as suas dimensões. Assim, há de ser sempre levado em conta, inclusive pelas leis, pelos atos administrativos *lato sensu* e pelas decisões judiciais⁵⁴⁵.
[grifos do original]

Tal polissemia não fica restrita ao âmbito brasileiro, mas se estende a outros sistemas jurídicos, a exemplo da União Europeia, na qual Tridimas aponta a natureza *difusa* do princípio da segurança jurídica, enfatizando que a sua dimensão *formal* implica que a adjudicação das regras aos casos concretos deve ser previsível, de modo que as leis devem ser claras, estáveis, inteligíveis e dotadas de previsibilidade, para que os sujeitos possam calcular com certa precisão as consequências de seus atos⁵⁴⁶.

No âmbito filosófico, cabe mencionar também a proposta de Fuller ao estipular oito condições necessárias para a construção de uma moralidade interna do Direito (*law's inner morality*), que parece estar essencialmente ligada a operacionalizar a segurança jurídica em um ordenamento: a) *generalidade das leis* – é preciso que existam regras, e que a elas se submetam todas as pessoas, sem a possibilidade do arbítrio na atribuição de efeitos jurídicos; b) *necessidade de promulgação* – as regras devem ser tornadas públicas, para que todos os cidadãos possam prever os efeitos delas sobre eles; c) *irretroatividade das leis* – as normas não podem atingir condutas realizadas antes da sua promulgação, pela impossibilidade de se saber estar violando o estatuto; d) *clareza das leis* – é preciso que as leis sejam claras e cognoscíveis pelos cidadãos, que são seus destinatários; e) *ausência de contradições* – as leis não podem prescrever condutas contrárias entre si; f) *ausência de impossibilidades* – as leis não podem exigir condutas impossíveis; g) *constância da lei através do tempo* – as normas devem permanecer estáveis ao longo do tempo, não podendo ser modificadas constantemente, sob risco de prejudicar o

⁵⁴³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano V, julho/dezembro de 1981, n.ºs 17-18, p. 51-56.

⁵⁴⁴ SILVA, Almiro do Couto e. “O Princípio da Proteção da Confiança e a Teoria da Invalidez dos Atos Administrativos no Direito Brasileiro”. In *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.99-103.

⁵⁴⁵ CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.471.

⁵⁴⁶ TRIDIMAS, Takis. *The General Principles of EU Law*, 2ªed. Oxford: Oxford University Press, 2006, p. 243 e 262.

planejamento dos cidadãos; h) *congruência entre a ação do Estado e o conteúdo da regra* – é preciso que haja uma confiança de que o Poder Público irá se pautar pelas regras que foram estipuladas, tanto o poder Executivo quanto o Judiciário, é dizer, é preciso que as regras importem ao processo decisório⁵⁴⁷.

A lista dos conteúdos albergados pelo princípio da segurança jurídica, pelo menos em sua dimensão formal (como pontuado por Tridimas), ainda que esteja longe de ser exaustiva, serve para demonstrar que sob uma mesma epígrafe se reúnem conteúdos normativos os mais diversos.

Diante disso, fica claro que a busca de uma ideia precisa sobre segurança jurídica é ilusória, pois se trata de um princípio cujo conteúdo é excepcionalmente influenciado pelo contexto teórico subjacente ao aplicador do Direito⁵⁴⁸ - a visão tradicional da segurança jurídica é fortemente marcada tanto pelo positivismo jurídico que prevaleceu como concepção de Direito durante o século XX, como pelo pensamento liberal no âmbito econômico.

Por um lado, a promoção da segurança jurídica era vista como forma de eliminar os riscos dos negócios e de outras transações civis, tornando-as previsíveis e facilitando as relações econômicas⁵⁴⁹, e por outro lado, ela assumiu o papel de proteção do cidadão contra os abusos daqueles no poder, ao garantir tratamento geral e igualitário para todos⁵⁵⁰.

O Positivismo, em sua acepção clássica, se compromete com duas teses básicas (já apresentadas neste trabalho): a *tese da separação*, que pressupõe a negação de uma conexão conceitual entre o Direito e a Moral, ainda que ela possa existir de forma contingente, e a *tese das fontes sociais*, que determina que o Direito deve ser oriundo de fatos sociais, isto é, fontes que o constroem como um artefato ou objeto (essa interpretação da teoria das fontes sociais é a que melhor reflete a acepção clássica do Positivismo).

Nesse contexto teórico, a segurança jurídica é definida como a possibilidade de prever qual a consequência irá advir de determinada conduta, isto é, partindo da assunção de um objetivismo jurídico, compreende o corpo de normas como um todo

⁵⁴⁷ FULLER, Lon L. *The Morality of Law*. New Haven: Yale University Press, 1969, pp.46-91.

⁵⁴⁸ Nessa linha, BERTEA, Stefano, *Towards a New Paradigm of Legal Certainty*. *Legisprudence* 2, 2008, 25-45, p.28. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2112999>.

⁵⁴⁹ NEUHAUS, Paul Heinrich. *Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws*, p.797.

⁵⁵⁰ BERTEA, Stefano, *Towards a New Paradigm of Legal Certainty*, p.28.

constituído e apto a ser conhecido previamente pelo cidadão, e aplicado de forma uniforme e constante pelas autoridades públicas⁵⁵¹.

É dizer, nessa perspectiva, a segurança jurídica é abordado muito mais como um problema epistêmico, relacionado ao conhecimento das normas jurídicas existentes.

Essa visão objetivista do Direito e as demandas de uniformidade, regularidade e previsibilidade que ela encampa, acabam por dar maior ênfase a um tratamento entrincheirado às generalizações operadas pelas regras jurídicas, olvidando de aspectos individuais dos casos concretos⁵⁵².

O mesmo positivismo que influenciou fortemente a concepção tradicional de segurança jurídica – adequada à teleologia que lhe era subjacente – também influenciou fortemente o desenvolvimento dogmático do Direito Tributário no Brasil⁵⁵³, com a adoção de uma *teoria cognitivista* para qual a interpretação seria sempre um ato de conhecimento, e nunca de vontade, abrangendo um juízo teórico sobre os significados pré-constituídos e objetivos componentes do Direito⁵⁵⁴.

Todavia, apesar da importância imprescindível dessa construção teórica, ela se encontra falha, por deixar de atentar suficientemente à relação existente entre a segurança e os processos de aplicação do Direito, especialmente o raciocínio jurídico envolvido. É preciso uma aproximação que levem em conta o raciocínio jurídico como uma prática não arbitrária, mas também não inteiramente pré-determinada, com foco nas condições em que essa deliberação argumentativa seja racional, ainda que não seja inteira e necessariamente ligada às regras jurídicas – a estrutura das ordens jurídicas e da linguagem dos textos normativos não pode ser tratada como os únicos determinantes da segurança jurídica, dependendo muito de um controle racional dos processos de interpretação e aplicação do Direito⁵⁵⁵.

Atualmente, não há como se ignorar a natureza argumentativa da prática jurídica, e o impacto que isto tem sobre as principais noções jurídicas⁵⁵⁶ - ao tratar a ordem

⁵⁵¹ BERTEA, Stefano, *Towards a New Paradigm of Legal Certainty*, p.30.

⁵⁵² Idem, *ibidem*, p.31.

⁵⁵³ A influência positivista no Direito Tributário foi amplamente exposta e criticada nos seguintes trabalhos: ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. *Direito Tributário Atual*, vol. 29. 2013; e FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas à partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁵⁵⁴ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p.409.

⁵⁵⁵ BERTEA, Stefano, *Towards a New Paradigm of Legal Certainty*, p.35.

⁵⁵⁶ “Positivism fails to recognize that argumentation is an all-embracing and pervasive practice within legal systems and that its study inevitably carries implications for the way several other legal notions are to be

jurídica como uma entidade objetiva e composta por um conjunto finito e determinado de regras, exclui-se qualquer necessidade de análise de formas complexas de raciocínios valorativos e deliberativos, de modo que os conceitos jurídicos e as normas são tomados mais como partes do sistema do que como práticas argumentativas realizadas dentro deste sistema⁵⁵⁷. Como explica Beratea:

*General and abstract rules constitute only a part of the legal domain: putting law into practice requires argumentation because legal rules have to be applied to specific cases. Deciding a case involves ascertaining, systematizing, interpreting, weighing, applying, and justifying legal norms; settling conflicts between directives encased in the same legal order; following precedents; constructing statutes; and providing a legal classification of facts. These activities are all forms of deliberative reasoning and, as such, are not entirely rule-bound forms of argumentation.*⁵⁵⁸

Um dos pontos que passa a demandar uma reconsideração dentro de um contexto de compreensão do Direito como uma prática argumentativa⁵⁵⁹ é exatamente o conceito de segurança jurídica. Não basta mais considerar exclusivamente o conteúdo de normas existentes, mas sim abarcar exatamente as formas e os limites dos raciocínios deliberativos envolvidos na construção e decisão dessas normas – é dizer: da segurança nas proposições normativas, passa-se à segurança nas práticas argumentativas⁵⁶⁰.

Fala-se em *princípio da certeza do Direito* ou da *determinação* como a demanda da segurança jurídica para que o cidadão possa entender com exatidão o conteúdo normativo das normas, sejam elas gerais ou individuais⁵⁶¹. No dizer de Alberto Xavier, as normas tributárias devem ter seus elementos integrantes precisos e determinados, de modo a se afastar qualquer subjetividade do órgão de aplicação do Direito, no momento de sua adjudicação ao caso concreto⁵⁶² - é dizer, a norma tem todos os seus elementos pré-

approached” (BERTEA, Stefano. *Certainty, reasonableness and argumentation in law*. Argumentation, 2004, Volume 18, Number 4, p. 465-478 (474)).

⁵⁵⁷ BERTEA, Stefano. *Certainty, reasonableness and argumentation in law*, p.475.

⁵⁵⁸ Idem, ibidem, p.475.

⁵⁵⁹ Em rigor, diversos conceitos essenciais à compreensão do Direito precisam passar por uma reavaliação à luz desta teoria, como apontado por Stefano Beratea (BERTEA, Stefano. “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, p. 213-226).

⁵⁶⁰ BERTEA, Stefano, *Towards a New Paradigm of Legal Certainty*, p. 23.

⁵⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, p.136.

⁵⁶² XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p.94. E prossegue o autor: “O princípio da determinação converte, pois, o tipo tributário num tipo rigorosamente *fechado*: e tipo fechado não só no sentido que lhe atribui Oliveira Ascensão, de tipo que exclui outros elementos juridicamente relevantes que lhe sejam exteriores, de tal modo que o fato pode ter um conteúdo extratípico modelado pela vontade (o que é repellido pelo princípio do exclusivismo); mas também no sentido que lhe

existentes e prontos para serem conhecidos pelo aplicador, que apenas proclamará o seu conteúdo ao caso concreto, através de um raciocínio estritamente subsuntivo.

Naturalmente, e isto já foi devidamente analisado anteriormente, o texto normativo não é unívoco, e tampouco possui todos os seus sentidos pré-determinados, e esse fato não pode ser ignorado quando se busca compreender o alcance da segurança jurídica na compreensão das normas. Não se trata de conhecer um sentido, mas de ter capacidade de compreender os diversos sentidos possíveis de um texto normativo, a partir de núcleos de significação a serem reconstruídos através de *processos argumentativos intersubjetivamente controláveis* – daí Ávila apontar ser mais adequada a expressão “*cognoscibilidade*”, como forma de enfatizar a capacidade de conhecimento dos conteúdos normativos suportados pela legislação e as práticas argumentativas destinadas a essa construção e reconstrução⁵⁶³.

A impossibilidade de se alcançar uma certeza absoluta na interpretação da legislação tributária foi, inclusive, declarada expressamente no relatório da OCDE já mencionado, frisando que nenhuma lei poderia especificar as consequências fiscais de operações econômicas sem deixar qualquer margem de ambiguidade e sem considerar todas as circunstâncias fáticas possíveis de estarem envolvidas no caso⁵⁶⁴.

Em relação à proteção de situações pretéritas, a doutrina pátria fala em *imutabilidade* do Direito, isto é, a petrificação das situações pretéritas através da necessidade de assegurar às pessoas a intangibilidade de atos e fatos lícitos, através da vedação às leis tributárias retroativas, bem como a proteção ao direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito⁵⁶⁵.

Essa situação não pode ser aceita de forma *absoluta*, como coloca Theophilo Cavalcanti Filho, por é inevitável que haja uma margem de incerteza e insegurança no Direito para que ele não se torne um instrumento de estagnação social, mas sim um meio de buscar formas mais justas de organização social⁵⁶⁶.

Nesse sentido, obtempera Humberto Ávila que a segurança jurídica não deve compreender a imutabilidade, como se pretendia tradicionalmente, mas sim a

atribuem Larenz e Roxin, de tipo que oferece elevado grau de determinação conceitual, ou de fixação do conteúdo.”.

⁵⁶³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, p.137.

⁵⁶⁴ OCDE, FMI. *Tax Certainty*, p.11.

⁵⁶⁵ CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.384-385.

⁵⁶⁶ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O Problema da Segurança no Direito*. São Paulo: Ed. RT, 1964, p.162. No mesmo sentido, Misabel Derzi pontua que o Direito rechaça a estagnação, e que a segurança jurídica deve compreender o caráter evolutivo dele (DERZI, Misabel. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p.284)

proteção de situações garantidas individualmente através de regras de transição e cláusulas de equidade, que garantiriam uma “estabilidade na mudança” ou “*confiabilidade*”, entendida como a proteção de expectativas e garantia de mudanças estáveis, pelo sistema jurídico⁵⁶⁷.

Tal condição foi expressamente reconhecida pelo STF ao analisar a questão da retroatividade das leis interpretativas, em Medida Cautelar na ADI nº 605, onde consignou o Min. Celso de Mello:

O princípio da irretroatividade "somente" condiciona a atividade jurídica do estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do poder público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao *status libertatis* da pessoa (CF, art. 5º, XL), (b) ao *status subjectionis* do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a) e (c) a segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa da lei "não" gere e "nem" produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, "ordinariamente", dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, "não" assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade.

Como se vê, a irretroatividade em matéria tributária não pode ser tratada como absoluta, mas deve ter em vista a sua função de proteção da liberdade e o direito à segurança jurídica do contribuinte.

Quanto à segurança com vistas ao futuro, fala-se que da segurança jurídica se depreende a *previsibilidade*, isto é, a capacidade de se prever com total certeza o resultado dos atos realizados pelo contribuinte⁵⁶⁸. Noutros termos, o Direito seria um objeto a ser identificado pelo julgador, que proferiria na decisão o seu conteúdo então preexistente – entendimento este que em nada se aproxima de algo que é construído deliberativamente.

⁵⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, p.138.

⁵⁶⁸ Nesse sentido, aduz Sacha Calmon Coelho: “Entre os publicistas da vanguarda, a *essentialia* do conceito de segurança jurídica residiria na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de suas situações jurídicas. A meta da segurança jurídica seria, então, assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei.” (COELHO, Sacha Calmon N. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.203). No mesmo sentido é a lição de Alberto Xavier: “Como bem observa Bachmayr, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se pratica-mente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei.” (XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 45).

Em rigor, o que a segurança jurídica deve garantir é *calculabilidade*, isto é, uma elevada capacidade do contribuinte prever as consequências jurídicas dos atos e fatos realizados pela maioria das pessoas, considerando as alternativas interpretativas e os efeitos normativos que delas decorreriam, quando da realização de suas condutas⁵⁶⁹.

Os exemplos da determinação, imutabilidade e previsibilidade mencionados acima deixam evidente o quanto o conteúdo da segurança jurídica é alterado a partir do momento que se abandona uma visão objetivista do Direito – e a segurança deixa de ser um problema epistemológico – em favor de uma *concepção argumentativa de interpretação*⁵⁷⁰, na qual os conteúdos semânticos não estão dados, mas são construídos a partir de uma atividade dinâmica centrada em no campo semântico (os sentidos consensados para os termos utilizados) e na articulação desses sentidos através de práticas argumentativas controláveis.

Nesse contexto, como aduz Humberto Ávila, o problema da segurança jurídica é substancialmente um *problema argumentativo* relativo à predeterminação dos sentidos mínimos possíveis por meio de estruturas argumentativas definidas e a sua correlação como elementos do caso concreto⁵⁷¹. E prossegue o autor:

Trata-se, aqui, de uma concepção procedimental da interpretação baseada em procedimentos racionais (*procedure-dependent certainty of law*). (...) O material normativo, assim, não é totalmente, mas apenas parcialmente dado. Como decorrência disso, a segurança jurídica deixa de ser uma exigência de simples conhecimento do conteúdo total e previamente dado, para passar a ser um dever de reconstrução e de aplicação de sentidos normativos de acordo com regras de argumentação e de postulados hermenêuticos (coerência substancial e formal) e aplicativos (proporcionalidade e razoabilidade)⁵⁷².

Exatamente como posto acima, é preciso compreender que a segurança jurídica não pode ser tratada, mesmo no âmbito tributário (onde possui qualificada relevância), como uma decorrência da pré-determinação das normas jurídicas e, mais ainda, da consideração de sua aplicação como algo estanque e absolutamente previsível.

A teoria positivista de segurança jurídica adotada pela maior parte da doutrina brasileira pressupõe, em seu bojo, uma estrutura linear, simples e não gradual, na

⁵⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, p.139-140.

⁵⁷⁰ Cf. BERTEA, Stefano. *Certeza del Diritto e argomentazione giuridica*. Soveria Maniello: Rubbertino, 2002, *passim*.

⁵⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, p.151.

⁵⁷² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, p.151-152.

qual as normas inferiores haurem sua validade das normas superiores, com ênfase em uma hierarquização sintática e semântica – o Direito se apresentaria como uma estrutura perfeitamente escalonada e com concordância de sentidos imposta de cima para baixo, impreterivelmente⁵⁷³.

Esse pensamento se encontra absolutamente transparente, no âmbito do Direito Tributário, quando se analisa o exercício das competências tributárias, por exemplo, ao se afirmar estas são regras de estrutura que determinam o conteúdo e a forma que a regras tributárias que serão produzidas hão de conter, estabelecendo os limites positivos e negativos da atividade legiferante dos entes estatais⁵⁷⁴.

Ou, também, quando se analisa a incidência tributária, pugnando pela subsunção da norma geral e abstrata ao caso concreto através da construção de uma norma individual, de modo que a hipótese tributária esteja para o fato jurídico tributário, assim como a consequência tributária esteja para a relação jurídica que se instaura, em uma proporção quase que aritmética⁵⁷⁵.

É preciso que se deixe absolutamente claro que não se está aqui pugnando pelo afastamento absoluto dessa compreensão doutrinária da segurança jurídica – pelo contrário, ela foi e é essencial ao desenvolvimento das relações tributárias, sendo inclusive preponderante na jurisprudência do STF, e correspondendo a parte considerável do estatuto jurídico do contribuinte. O que é necessário se deixar claro que é tal concepção é apenas uma visão parcial do alcance desse princípio, e da necessidade de uma recompreensão do mesmo em um contexto teórico no qual o Direito passa a ser tratada cada vez mais como uma *práxis* argumentativa do que um objeto cognoscível.

Apesar da jurisprudência do STF ser majoritariamente voltada à aplicação das regras constitucionais relacionadas à segurança jurídica, com ênfase na garantia da anterioridade, irretroatividade e legalidade na atividade tributária a partir do art. 150 e do art. 5º, XXXVI, ambos da Constituição Federal, existem também manifestações que procuram reconhecer um papel maior a este princípio.

Tradicionalmente, tem-se recorrido à segurança jurídica como forma de garantia da estabilidade e previsibilidade das relações jurídicas, como exemplarmente consignado no RE nº 704.292, onde o Min. Dias Toffoli consignou, ao analisar a

⁵⁷³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.168-169.

⁵⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p.83.

⁵⁷⁵ Idem, *ibidem*, p.273-274.

possibilidade de determinação das alíquotas de contribuições aos Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, que:

O grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei 11.000/2004 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I da CF/1988). Isso porque remessa a ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-los, o que não ocorreu.

Nessa decisão, o STF traçou uma relação direta entre a legalidade tributária e a segurança jurídica, ao tratá-la não apenas como uma prescrição acerca do meio legislativo de criação e majoração de tributos, mas também como um instrumento de proteção da previsibilidade do contribuinte⁵⁷⁶, em relação às exações tributárias que deverão ser pagas – como aduz Fábio Calcini, a legalidade está essencialmente ligada à determinabilidade dos conteúdos normativos e impacta diretamente na cognoscibilidade e calculabilidade decorrentes do princípio da segurança jurídica⁵⁷⁷, no que lhe faz coro Fernando Dias M. de Almeida, ao afirmar que “*a consagração da legalidade no Estado de Direito não prescinde de sua concretização mediante a segurança jurídica*”⁵⁷⁸.

Por outro lado, existem precedentes importantes que reconhecem na segurança jurídica um papel mais amplo de proteção da confiança do contribuinte⁵⁷⁹ e, mais ainda, reconhecem a necessidade da legislação tributária ser dotada de proporcionalidade e razoabilidade, que deverão ser adotados como parâmetros de controle

⁵⁷⁶ No mesmo sentido, aduziu o Min. Gilmar Mendes, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 560.626 que: “As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.”

⁵⁷⁷ CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade – Reserva Legal e Densidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p.179-180.

⁵⁷⁸ 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, p.52.

⁵⁷⁹ “A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.” (RE 566.621, rel. min. Ellen Gracie, j. 4-8-2011, P, DJE de 11-10-2011).

delas – foi o que afirmou a Corte no julgamento do AgRg no RE nº 200.844, pela lavra do Min. Celso de Mello:

O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – Tratando-se, ou não, de matéria tributária – Devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). *O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade.*

Nessa mesma linha, ao julgado o MS nº 24.268, no qual se discutia o contraditório no processo de cassação de pensão concedida de forma irregular, em razão de simulação de adoção para fins de manutenção de pensão previdenciária, o voto vencedor do Min. Gilmar Mendes sustentou – com base na obra de Karl Larenz⁵⁸⁰ - que o princípio da confiança é corolário da segurança jurídica, e que tem em si um componente de *ética jurídica*, que se expressa na proteção da boa fé nas relações jurídicas de direito públicos⁵⁸¹. Dando uma compreensão mais ampla ao princípio, o STF reconhece, ainda que em raras oportunidades, que ele possui um papel não apenas formal, garantista, mas também ligada à realização da justiça material.

Não se trata de simplesmente de esgotar o sentido da segurança jurídica em uma *dimensão formal-temporal*, mas sim de reconhecer que ela impacta também o aspecto contudístico das normas jurídicas, a fim de garantir controlabilidade para os destinatários dos comandos – sua *dimensão material ou substancial*⁵⁸².

O que se quer deixar claro aqui é que a objeção teórica que se faz à possibilidade de regras tributárias serem derrotadas, em razão do fortíssimo influxo da segurança jurídica sobre esse subsistema do Direito e a sua demanda por previsibilidade e determinação do sentido das normas, deriva de uma compreensão parcial do alcance do princípio mencionado – isto é, uma visão do princípio em sua dimensão mais positivista e formal, olvidando da existência de uma dimensão substancial ou material igualmente relevante e que, portanto, deverá ser realizada também no momento de aplicação das regras, mesmo que seja necessária a criação de uma exceção implícita diante do caso concreto.

⁵⁸⁰ LARENZ, Karl. *Derecho Justo – Fundamentos de Ética Jurídica*. Madri: Civitas, 1985, p.95-96.

⁵⁸¹ Nesse sentido é o brilhante artigo de Almiro do Couto e Silva - Cf. SILVA, Almiro do Couto e. “O Princípio da Proteção da Confiança e a Teoria da Invalidez dos Atos Administrativos no Direito Brasileiro”, *passim*.

⁵⁸² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.310.

Como pontua Ávila, à medida que se compreende a segurança jurídica substancial como uma dimensão relacionada ao conteúdo das normas, sendo influenciado pelos princípios e finalidades estabelecidos na Constituição, esse princípio deixa de ser descrito em oposição à justiça individual e a equidade, mas como uma *conciliação necessária*⁵⁸³ - a influência do caso concreto no momento da construção das condições de aplicação da norma jurídica está essencialmente ligada ao papel que a segurança jurídica substancial tem nesse processo, como bem posto por Klaus Vogel:

A ação concreta em situações concretas sempre só pode ser prefigurada de modo imperfeito por um texto de norma. O número dos elementos distintivos que um texto de norma por descrever, sempre é apenas finito; em contrapartida, o número dos elementos distintivos de um conjunto de fatos individual é infinito. Por essa razão há sempre particularidades da situação que o texto da norma não considerada e com vistas às quais se pode formular a pergunta se a situação ainda é como o texto da norma pressupões. (...) A norma por trás do texto da norma, à qual o juiz vinculado, sempre é reconhecível de modo imperfeito; por isso, o juiz só pode estar vinculado pelo texto da norma como ele mesmo o interpreta e concretiza.⁵⁸⁴

A impossibilidade de se determinar absolutamente o conteúdo dos textos normativos é, por mais contraditório que pareça ser à primeira vista, uma decorrência do próprio princípio da segurança jurídica, em sua faceta substancial, que impõe a compatibilização dos sentidos atribuídos com o restante do sistema jurídico, como forma de garantir calculabilidade na aplicação da regra através do apela a instâncias coerentes entre si e com o restante da ordem normativa.

Portanto, o que se constata na própria jurisprudência do STF e nos trabalhos doutrinários mais recentes é uma paulatina superação dos limites de uma teoria positivista da segurança jurídica, em prol de uma concepção mais adequada à pragmática atual do Direito.

Cabe agora enfrentar especificamente o tema da segurança jurídica substancial, com vistas a demonstrar que a derrota de uma regra (se realizada adequadamente), ao invés de gerar perda de força inferencial e insegurança, contribui para a calculabilidade geral do sistema tributário e contribui para realizar esse princípio essencial ao Estado de Direito.

⁵⁸³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 311.

⁵⁸⁴ VOGEL, Klaus *apud* ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 311.

V.2 Segurança Jurídica Substancial e a Derrotabilidade das Regras Tributárias

O conceito de segurança jurídica, como dito anteriormente, ocupa uma posição chave na compreensão do Direito Tributário brasileiro. Como explica Aulis Aarnio, é possível distinguir a expectativa de segurança em *sentido estrito*, relacionado ao direito de cada cidadão de receber uma proteção jurídica de um órgão estatal como poderes adjudicativos (que abrangeria aqui a dimensão formal já explicada anteriormente), e a expectativa de segurança em *sentido amplo*, que cobre dois elementos substanciais: a) a proibição de decisões arbitrárias e b) uma decisão “adequada” (*proper*) – devendo os dois elementos estar presentes conjuntamente, pois seria possível que uma decisão não seja arbitrária, e ainda assim se apresentasse como *inadequada*⁵⁸⁵.

Essa dimensão ampla e substancial da segurança jurídica já é tem reconhecimento na jurisprudência dos países de *Common Law*, sendo denominada de *Golden Rule*, e definida pela Câmara dos Lordes, no Reino Unido, pela lavra do Lorde Wensleydale nos seguintes termos:

*In construing all written instruments, the grammatical and ordinary sense of the words is to be adhered to, unless that would lead to some absurdity, or some repugnance or inconsistency with the rest of the instrument, in which case the grammatical and ordinary sense of the words may be modified, so as to avoid that absurdity and inconsistency, but no further*⁵⁸⁶.

No Canadá, a Corte de Apelações da British Columbia utilizou a *Golden Rule* no caso *Krusel v. Firth*, evocando-a nos seguintes termos:

*The rule requires also that words having only one meaning on a logical reading of the statute - language, that is to say, which gives rise to no ambiguity - shall nevertheless not be given that natural meaning where the result would be unjust or absurd or would contradict the plain purpose or intent of the statute, as discovered from a reading of the whole and from the character which, in the absence of contrary words, the law ascribes to statutes of that sort.*⁵⁸⁷

Na Finlândia e na Suécia, informa Aarnio, desde o século XV se invoca a *Judge's Rule*, formulada originalmente por Olaus Petri para determinar, entre outras coisas,

⁵⁸⁵ AARNIO, Aulis. *Rational as Reasonable*. Dordrecht: Kluwer, 1987, p.3.

⁵⁸⁶ *Grey v. Pearson*, 6 ER 60 (1857).

⁵⁸⁷ *Krusel v. Firth*, 1991 CanLII 590 (BC CA).

que a arbitrariedade não componha o Direito (*law of the land*) e que adotá-la é a mesma que permitir a aleatoriedade no comportamento das Cortes⁵⁸⁸.

Até mesmo no Brasil há diversas manifestações judiciais das Cortes Superiores quanto à liberdade do intérprete diante de resultados absurdos que podem ser gerados na aplicação das leis, a exemplo do RE nº 543.974/MG, de relatoria do Min. Eros Grau. Este caso tratava da desapropriação de glebas onde foram localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas, de acordo com o art. 243 da Constituição Federal⁵⁸⁹, e se discutia se deveria ser objeto da perda a totalidade da gleba rural ou apenas a parcela que foi utilizada na plantação, e ao final, consignou o voto vencedor o seguinte raciocínio:

3. (...) *A interpretação/aplicação do direito se faz não apenas a partir de elementos colhidos do texto normativo [mundo do dever-ser], mas também a partir de elementos do caso ao qual será ela aplicada, isto é, a partir de dados da realidade [mundo do ser].*

4. *O direito, qual ensinou CARLOS MAXIMILIANO⁵⁹⁰, deve ser interpretado "inteligentemente, não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis".*

O STF decidiu pela desapropriação integral da propriedade rural e não apenas dos 150 m² onde se realizaram as culturas ilegais pelo fato de que interpretar gleba como apenas a parcela onde foi plantado geraria a consequência ilógica de que o assentamento de colonos para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos se deveria se dar dentro desse diminuto território – o que é evidentemente absurdo.

Indo direto ao ponto: *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

⁵⁸⁸ AARNIO, Aulis. *Rational as Reasonable*, p.4.

⁵⁸⁹ Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

⁵⁹⁰ Carlos Maximiliano bem explicou a importância do caso na interpretação jurídica em feliz trecho de sua obra clássica: “Não basta a elaboração lógica dos materiais jurídicos que se encontram num processo, para atingir o ideal de justiça baseada nos preceitos codificados. Força é compreender bem os fatos e ser inspirado pelo nobre interesse pelos destinos humanos; (...). O juiz, embora se não deixe arrastar pelo sentimento, adapta o texto à vida real e faz do Direito o que ele deve ser, uma condição da coexistência humana, um auxiliar da ideia, hoje vitorioso, da solidariedade social.” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.101).

determinado momento – isto é uma condição da própria juridicidade dessa deliberação – e em segundo lugar, ela deve ter um conteúdo adequado às normas morais, *adequada*⁵⁹¹.

A noção de decisão adequada que será utilizada neste trabalho é distinta daquela proposta por Aarnio, que seria a decisão dotada de aceitabilidade (*acceptability*)⁵⁹² – aqui utilizaremos uma noção de aceitabilidade decorrente da: i) adoção de um raciocínio controlável intersubjetivamente⁵⁹³ e ii) consideração da base de coerência composta pelas regras e princípios existentes, bem como as diretrizes teleológicas e axiológicas construídas abducativamente a partir das regras jurídicas. Portanto, entende-se aqui a *aceitabilidade* como característica da norma jurídica construída a partir de um procedimento racional e orientando-se pela base de coerência do sistema jurídico.

Uma consideração ampla acerca das valorações intrínsecas às regras jurídicas no processo deliberativo que consiste no raciocínio decisório no âmbito do Direito assume relevância justamente pela necessidade de que a interpretação e aplicação do Direito tenha, pelo menos em certa extensão, racionalidade e promova a segurança jurídica em seu sentido substancial, buscando balancear a previsibilidade da instanciação com a aceitabilidade dela frente a outras considerações teleológicas e axiológicas⁵⁹⁴.

Portanto, retomando o que foi dito no início deste capítulo, a segurança jurídica traz, em seu bojo, a demanda por um balanceamento entre a estabilidade e a flexibilidade do conteúdo dos textos normativos – um equilíbrio sutil entre a sua dimensão formal, relacionada à exigência de previsibilidade, clareza e inteligibilidade, e sua dimensão substantiva, relacionada à aceitabilidade racional da decisão tomada pelo julgador⁵⁹⁵. Mais ainda, o princípio da segurança jurídica se coloca como elemento central da tensão existente entre a efetividade e a validade do Direito, no contexto de adjudicação, como colocado por Jürgen Habermas⁵⁹⁶.

⁵⁹¹ AARNIO, Aulis. *Rational as Reasonable*, p.4.

⁵⁹² Para a apresentação do sentido de aceitabilidade proposto por Aarnio, cf. *Rational as reasonable*, p.185-229.

⁵⁹³ O presente trabalho não tem a pretensão de abarcar todos os aspectos metódicos da construção de uma decisão adequada, mas apenas seus aspectos substanciais, relativos à construção de decisões coerentes. Quanto aos aspectos procedimentais, Cf. ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica – A teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*, 3ªed.. Rio de Janeiro: Forense, 2011. GÜNTHER, Klaus. *Teoria da Argumentação no Direito e na Moral – Justificação e Aplicação*, 2ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

⁵⁹⁴ PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*, p.24. O autor define segurança jurídica nos seguintes termos: “*I thus interpret ‘legal certainty’ in the material sense, as the optimal compromise between predictability of legal decisions and their acceptability in view of other moral considerations*”.

⁵⁹⁵ PAUNIO, Elina. “Beyond Predictability – Reflections on Legal Certainty and the Discourse Theory of Law in the EU Legal Order”. 10 *German Law Journal*, 2009, p. 1469-1470.

⁵⁹⁶ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia – entre a facticidade e a validade*, v.I. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2012, p.245.

Como forma de garantir a legitimidade das decisões judiciais, o julgador deve atender a duas condições simultâneas: a) tomar decisões consistentes como o ordenamento jurídico e b) tomar decisões aceitáveis racionalmente – condições estas que na prática podem se apresentar como contraditórias e precisam ser balanceadas no processo decisório.

Assim, por um lado, a segurança jurídica exige que as decisões sejam tomadas de acordo com os parâmetros dados pela ordem legal existente, adequando-se aos textos normativos existentes e à jurisprudência consolidada pelos tribunais, como condição positivista de emergência do Direito; mas por outro giro, a legitimidade da decisão requer que a decisão seja tomada sobre bases racionais e aceitáveis, pressupondo a possibilidade de seu controle intersubjetivo⁵⁹⁷.

A resposta para como garantir a segurança jurídica tanto em sua perspectiva formal quanto substancial parece estar essencialmente ligada ao paradigma do Direito adotado no processo interpretativo e no reconhecimento da validade das normas⁵⁹⁸.

Sobre isto, Jerzy Wróblewski fala em três concepções distintas de validade, para analisar a força das normas existentes, denominando-as de *validade sistêmica*, *validade factual*, e *validade axiológica*⁵⁹⁹. Serão expostos adiante os traços mais básicos de cada uma dessas espécies de validade, de forma absolutamente sucinta⁶⁰⁰.

A *validade sistêmica* diz respeito à validade propriamente dita, é dizer, ao atendimento das condições mais básicas de emergência de normas jurídicas, quais sejam: i) sua promulgação através do procedimento legislativo previsto; ii) a ausência de norma revocatória; iii) ausência de contradição com outra regra do mesmo sistema e; iv) mesmo que em contradição, que haja uma metarregra resolvendo este conflito⁶⁰¹ - trata-se de uma concepção de validade estritamente formal e que se relaciona a uma aproximação muito forte das regras aos textos normativos, sob a perspectiva epistêmica, e com ênfase na subsunção na aplicação do Direito.

A *validade factual* parte do pressuposto de que as normas não devem ser baseadas na sua estrutura abstrata, mas nos conteúdos normativos reconhecidos pela

⁵⁹⁷ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia – entre a facticidade e a validade*, v.I, p.246.

⁵⁹⁸ Habermas demonstra que este problema é tratado de diferentes formas, a depender da adoção de um paradigma jurídico positivista, naturalista ou realista (Cf. HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia – entre a facticidade e a validade*, v.I, p.247-251).

⁵⁹⁹ WRÓBLEWSKY, Jerzy. “Verification and Justification in the Legal Sciences”. *Rechtstheorie*, Beheft 1, 1979, *passim*.

⁶⁰⁰ Cf. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011, p.125-130.

⁶⁰¹ AARNIO, Aulis. *Rational as Reasonable*, p.34.

sociedade e pelo Estado como vinculantes, isto é, aquele que realmente orienta a atividade dos destinatários da norma – a validade seria garantida pela sua aplicação pelas autoridades responsáveis pela adjudicação das regras existentes, em uma postura bastante alinhada com o realismo jurídico⁶⁰².

Por fim, a *validade axiológica* se relaciona com a ideia de parâmetros externos às normas para a determinação de sua validade, como, por exemplo, a sua correspondência ou não como o sistema de valores de determinada sociedade – é dizer, a norma pode ser formalmente válida, ou mesmo ser reiteradamente aplicada pelas autoridades, mas não ter sua aceitabilidade axiológica garantida⁶⁰³.

Essa tríplice concepção de validade pode ser compatibilizada com os três níveis do Direito desenvolvidos na obra de Kaarlo Tuori, quais sejam: i) o nível superficial do Direito; ii) o nível intermediário, da cultura jurídica; e iii) o nível da estrutura profunda do Direito⁶⁰⁴.

O *nível superficial do Direito* compreende as leis específicas e decisões dos tribunais, bem como os trabalhos da dogmática jurídica, que estabelecem normas e parâmetros de interpretação – neste nível, o Direito é considerado como um produto em constante alteração, fruto de uma discussão inacabada na qual atuam diversos partícipes⁶⁰⁵.

O *nível da cultura jurídica* ocupa o lugar intermediário, abrangendo a cultura de alto nível de expertise dos profissionais do Direito, como as teorias gerais dos diferentes campos jurídicos, em como os princípios gerais e conceitos básicos de cada ramo, bem como os diversos cânones interpretativos, de formulação normativa ou de resolução de conflitos de normas e, por fim, também os padrões argumentativos e as estruturas deliberativas encontradas nas decisões judiciais e na investigação dogmática⁶⁰⁶.

Por fim, a *estrutura profunda do Direito* seria o nível mais inerte quanto à mudança, correspondendo às concepções culturais que marcam a transição entre paradigmas jurídicos vigentes em diversas épocas, como, por exemplo, a transição entre direito moderno, social e liberal, incluindo as categorias jurídicas fundamentais que caracterizam esse tipo de Direito, que orientam o próprio pensar jurídico⁶⁰⁷.

⁶⁰² AARNIO, Aulis. *Rational as Reasonable*, p.41-42.

⁶⁰³ Idem, ibidem, p.44.

⁶⁰⁴ TUORI, Kaarlo. *Positivismo Crítico y Derecho Moderno*. México: Fontamara, 2005, p.11.

⁶⁰⁵ Idem, ibidem, p.12.

⁶⁰⁶ Idem, ibidem, p.12-13.

⁶⁰⁷ Idem, ibidem, p.13.

Esses três níveis se relacionam de diversas formas: i) em primeiro lugar, esses três níveis estão essencialmente vinculados na prática jurídica, impactando de diferentes formas cada vez que um texto normativo é posto ou um caso é submetido à apreciação de um julgador; ii) a estrutura profunda e a cultura jurídica desempenham um papel *constitutivo* em relação ao nível superficial, provendo as ferramentas conceituais, normativas e metodológicas sem as quais é impossível ao legislador legislar, ao juiz decidir, e ao cientista adotar um ponto de vista sobre o Direito; iii) esta função constitutiva implica também limitação – a estrutura profunda e a cultura jurídica não apenas engendram as condições necessárias para a regulação jurídica e a tomada de decisões, como também restringem o movimento contínuo que estas atividades produzem sobre o nível superficial do direito⁶⁰⁸; e iv) os níveis do Direito se relacionam a nível de justificação – o nível superficial haure sua justificação do nível da cultura jurídica, que por sua vez deve ser justificado pela estrutura profunda, que contém em si o critério último de legitimidade que caracteriza o tipo de Direito em questão⁶⁰⁹.

Diante disso, e dentro da concepção jurídica que vem sendo adotada neste trabalho, entende-se ser possível que se trace uma aproximação entre os conceitos apresentados da seguinte forma: i) validade sistêmica e nível superficial do Direito; ii) validade factual e nível da cultura jurídica; e iii) validade axiológica e estrutura profunda do Direito. E da mesma forma que os níveis se relacionam entre si, parece que também as espécies de validade se influenciam reciprocamente, tanto no aspecto constitutivo quanto limitador, e especialmente para fins de justificação.

Dentro dos diferentes níveis de justificação diversos tipos de argumentos distintos podem ser utilizados. Como explica Raitio, o objeto da interpretação literal são as proposições que representam as normas hauridas de fontes sociais, mas que o processo de definição conceitual (para além dos significados mais usuais) pode ter papel em nível mais profundo de justificação. Por outro lado, a interpretação teleológica ou mesmo uma interpretação que extrapole o conteúdo das categorias jurídicas consolidadas acaba tendo relevância a nível principiológico e, portanto, abaixo do nível superficial do Direito⁶¹⁰.

Pois bem, o que se tem até o presente ponto é que a segurança jurídica consiste em uma dupla dimensão, formal e substancial, mas cujos aspectos não possuem necessariamente a mesma importância no processo decisório, ao passo que também as

⁶⁰⁸ Desse modo, por exemplo, os princípios jurídicos limitam o alcance e conteúdos normativos possíveis dos textos normativos e das decisões judiciais.

⁶⁰⁹ TUORI, Kaarlo. *Positivismo Crítico y Derecho Moderno*, p.13-15.

⁶¹⁰ RAITIO, Juha. *The Principle of Legal Certainty in EC Law*. Dordrecht: Springer, 2003, p.370-371.

concepções de validade expostas acima igualmente não possuem a mesma força – o peso a ser atribuído a cada uma delas depende da teoria do Direito adotada, já que cada uma está relacionada de forma mais próxima a determinadas fontes do Direito que, também, estão sujeitas a diferentes “*pesos*” no processo deliberativo⁶¹¹⁶¹².

Juha Raitio propõe, em seu trabalho mais conhecido, a aplicação das concepções de validade de Wróblewsky ao princípio da segurança jurídica, chegando a três facetas da segurança jurídica: i) segurança jurídica formal (ligada à previsibilidade e certeza do Direito); ii) segurança jurídica factual (ligada à eficácia do Direito) e iii) segurança jurídica substantiva (ligada à aceitabilidade)⁶¹³.

A segurança jurídica factual, no âmbito tributário, se destaca especialmente pela confiança construída pelo contribuinte a partir de atos da própria Administração. Como explica Ávila, a contrapartida da funcionalidade dos atos normativos é a proteção da confiança dos contribuintes que se orientaram pelos atos administrativos ou legislativos dotados de presunção de legitimidade e constitucionalidade, respectivamente, ainda que posteriormente sejam afastados pelo Judiciário⁶¹⁴.

Nesse contexto, merecem destaque também os dispositivos dos artigos 100 e 146⁶¹⁵ do Código Tributário Nacional, cuja função explícita é garantir que as condutas da Administração tenham força normativa, de caráter geral e abstrato, para fins de afastamento de juros e multas daqueles que se pautaram por tal orientação, bem como

⁶¹¹ AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*, p.148.

⁶¹² Neste trabalho, a assunção de um paradigma positivista lógico-inclusivo, na linha proposta por Maranhão, nos permite aderir às considerações de Aarnio, que assim dispôs sobre o tema: “*Law is the most authoritative (strongly binding), travaux préparatoires and court decisions are weakly binding, and (for example) legal dogmatics is only a permitted source of law. (...) Certain sources of law enter the justification background on the basis of the material (substantial) significance. For this reason, they can be called substantial reasons or, to use the terminology of sources of law, substantial sources of law. (...) A substantial source of law alone is never enough to fulfill the minimum demands of legal justification. A substantial reason must at least be connected with a law text, it must support the choice of meaning content given to this law text, or a choice where law text is preferred over another.*” (AARNIO, Aulis. *Rational as Reasonable*, p.92-93).

⁶¹³ RAITIO, Juha. *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, p.373.

⁶¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, p. 468.

⁶¹⁵ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

vedar a retroatividade de critérios jurídicos para fins de atingimento de fatos geradores anteriores à adoção, pelo Fisco, de determinada orientação jurídica⁶¹⁶.

Um exemplo bastante eloquente da segurança jurídica factual no Direito Tributário é a concessão unilateral de benefícios fiscais por Estados, em matéria de ICMS – trata-se de uma regra que não apenas se torna eficaz a partir do momento da sua promulgação pelo Estado concedente, como também gera diversos efeitos tanto jurídicos (com a redução da carga tributária ou concessão de créditos) quanto econômicos (com a instalação de parques industriais naquele Estado) e que, por se tratar de ação do próprio ente público, cria uma base de confiança que demanda proteção perante o Estado de Direito⁶¹⁷.

Outra hipótese de aplicação da segurança jurídica factual, na tipologia proposta por Raitio, seriam os casos de lançamento decorrente de procedimento de revisão aduaneira, nos casos em que o bem importado tenha passado pelo chamado “canal vermelho” (que implica em conferência física e documental), em diversas oportunidades preteritamente⁶¹⁸.

Nas hipóteses em que há algum tipo de conferência por parte da fiscalização aduaneira, seja ela física ou documental, constrói-se junto ao contribuinte uma base de confiança que lhe orienta a manter, por exemplo, a classificação fiscal que vem adotando nas importações, de modo que não pode ser posteriormente autuado com multas e juros, nos casos em que se dê a revisão posterior das declarações⁶¹⁹.

Apesar da utilidade da categoria da segurança jurídica factual pra explicar fenômenos como a construção de uma base de confiança tutelável a partir de práticas reiteradas da administração tributária em relação ao contribuinte, entende-se ser suficiente,

⁶¹⁶ Cf. 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.

⁶¹⁷ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.145, Outubro de 2007, p.99.

⁶¹⁸ Sobre o tema, a jurisprudência do CARF é recalcitrante em reconhecer nesta situação a base da confiança juridicamente tutelável, como se verifica na ementa do Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nº 9303-004.154:

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA. REQUISITOS DA EXPRESSÃO "PRÁTICAS REITERADAS".

O despacho aduaneiro como medida ainda sujeita a revisão por expressa disposição legal não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e documental (canal vermelho) e de forma repetida.

⁶¹⁹ Nesse sentido, Cf. 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, p.454-455.

para fins deste trabalho, a restrição apenas às dimensões formal e substancial da segurança jurídica (dissolvendo os aspectos da segurança factual na sua dimensão substantiva)⁶²⁰.

Para construir a ponte entre as duas dimensões da segurança jurídica, é preciso que se reconheça a distinção entre o discurso de justificação, ligado ao processo de criação dos textos legais, e o discurso de aplicação, ligado à adjudicação, para compreender que a norma permanece indeterminada até que ela seja aplicada a um caso concreto, dotado de particularidades próprias.

É dizer, a norma é apenas *prima facie* aplicável ao caso, sem prejuízo que a mesma seja afastada diante de certa situação, sem que isto prejudique a sua validade normativa – *a validade da norma em geral não garante a sua validade na aplicação a um caso concreto*⁶²¹.

Essa situação já foi abordada aqui, quando se afirmou 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, podendo demandar uma reformulação ou especificação da regra, atrelada à racionalização da base da coerência frente às condições do caso concreto⁶²².

Mais ainda, a ideia de Tuori de diversos níveis para o Direito tem o condão de conciliar a segurança jurídica em suas duas dimensões, no sentido de que não são princípios que se opõe, de forma contraditória – no nível superficial, a segurança jurídica é compreendida em seu sentido formal e se opõe a outros princípios como efetividade, praticabilidade, capacidade contributiva etc., mas na estrutura profunda do Direito, ela se coloca muito mais como um ideal que deve ser realizado⁶²³.

Para conformar essa dicotomia entre previsibilidade e aceitabilidade, Habermas propõe a garantia da segurança através do procedimento utilizado na tomada de decisões (*procedure-dependent certainty of law*), que garante às partes que a deliberação levará em consideração as razões relevantes para o caso concreto, de acordo com as regras discursivas e observando o conteúdo do sistema jurídico, incluindo seus princípios e finalidades, com o objetivo de garantir, ao final, uma decisão que atenda às expectativas

⁶²⁰ Nesse sentido, PAUNIO, Elina. *Legal Certainty in Multilingual EU Law*, p. 54; e RAITIO, Juha. 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, p.60.

⁶²¹ PAUNIO, Elina. “Beyond Predictability – Reflections on Legal Certainty and the Discourse Theory of Law in the EU Legal Order”, p.1472-1473.

⁶²² MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*, p.165-166.

⁶²³ PAUNIO, Elina. *Legal Certainty in Multilingual EU Law*, p.63.

comunitárias e a coerência da decisão em relação aos princípios existentes e ao restante do sistema jurídico⁶²⁴.

Adequando as conclusões de Habermas ao que se tratou no capítulo anterior, uma decisão adequada à segurança jurídica *formal* e também à segurança jurídica *substancial* pressupõe: a) a adoção de um paradigma procedimental racional que crie condições dos sujeitos envolvidos apresentarem todos os fatos pertinentes e questões jurídicas e demais razões relevantes, que permita o balanceamento de todos esses elementos; e b) a consideração, no processo decisório, da 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, bem como os propósitos normativos, que podem ser inferidos através de abdução das regras. Trata-se, pois, de *procedimento* e *substância*.

Assim, se por um lado a assunção de uma teoria positivista da segurança jurídica colocaria peso demais sobre a dimensão formal e a busca por previsibilidade, o apego excessivo a razões de ordem moral ou externas ao Direito acabaria por estressar demasiadamente a busca por uma equidade e pela aceitabilidade das decisões. Desse modo, o princípio da segurança jurídica opera como uma “balança conceitual” para o balanceamento entre a previsibilidade e a aceitabilidade, entre a justiça geral e a justiça individual, entre sistema jurídico e o caso concreto, no processo estruturado de tomada de decisões⁶²⁵.

Nesse papel de balanceamento, todavia, nunca é demasiadamente frisado que é preciso que a decisão tenha fundamento no Direito, ao passo que seja racionalmente aceitável – não basta a ela simplesmente a correção axiológica, se foi tomada sem qualquer respaldo argumentativo em normas válidas, tampouco que seja baseada em instâncias claras de regras jurídicas, sem que guarde mínima referência com as finalidades ou a axiologia do sistema jurídico.

Através do balanceamento entre a rigidez e a flexibilidade do sistema jurídico é que está a saída para essa aparente contradição entre a segurança jurídica formal e substancial, como posto por Elina Paunio:

⁶²⁴ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia – entre a facticidade e a validade*, v.I, p. 273-274.

⁶²⁵ RAITIO, Juha. *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, p.381. No mesmo sentido, aduz Maurer que “A proteção à confiança parte da perspectiva do cidadão. Ela exige a proteção da confiança do cidadão que contou, e dispôs em conformidade com isso, com a existência de determinadas regulações estatais e outras medidas estatais. (...) O princípio da proteção da confiança situa-se em uma relação de tensão entre estabilidade e flexibilidade.” (MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 2001, p.68).

As we will argue in the following, when substantive legal certainty increases, predictability also increases (when understood as reflecting predictions and expectations of those governed by law). This is because looking beyond the words of legislative text may help courts configure their decisions to people's predictions. In this sense, flexible judicial decision-making taking into account purposes and consequences may often better correspond to people's expectations.⁶²⁶

Por essa razão se adotou aqui uma concepção mais modesta de coerência, a ser construída caso a caso, através da utilização de procedimentos racionais de deliberação, como forma de conciliar a certeza e a flexibilidade do Direito, sem reduzi-los a elementos colidentes. A compreensão ampla das razões relevantes em um processo racional que envolva a construção de uma estrutura de suporte para os argumentos utilizados - visando não apenas um acúmulo de razões, mas o fortalecimento da conexão entre elas - conduz à produção de decisões aceitáveis, adequadas.

Há, portanto, 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. É dizer: à medida 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 flexível⁶²⁷ diante de certas circunstâncias concretas, mais ele trará segurança jurídica aos contribuintes, permitindo a construção de expectativas legítimas mesmo que contrárias a instâncias claras de regras tributárias.

Essa conclusão serve para infirmar o óbice à derrotabilidade de regras tributárias decorrente de uma visão parcial (eminentemente positivista) do princípio da segurança jurídica.

⁶²⁶ PAUNIO, Elina. *Legal Certainty in Multilingual EU Law*, p.53.

⁶²⁷ Naturalmente, essa flexibilidade se dá dentro de um procedimento racional e compreensivo, voltado à construção de instâncias coerentes.

Para demonstrar o papel da segurança jurídica substancial no Direito Tributário, pode-se retomar, por exemplo, o caso da cobrança da CPRB instituída pela Lei nº 12.546/2011 na hipótese da cooperativa agroindustrial que teve sua carga tributária elevada pela assunção da nova base de cálculo⁶²⁸.

À época da criação da Medida Provisória nº 540/2011, acompanhou tal ato normativo a exposição de motivos interministerial nº 122 (EMI), no qual se determinou expressamente que a alteração da base de cálculo tinha como escopo desonerar a folha de pagamento de determinados setores empresariais, “*visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores*”, bem como combater a chamada “*pejotização*”⁶²⁹.

Naquele momento, estabeleceu-se a generalização de que todas as empresas pertencentes aos setores abrangidos pela desoneração da folha de salários seriam beneficiadas pela medida, sob a lógica de promover a recuperação dessas empresas após a crise econômica de 2008/2009, incentivando a implantação e a modernização das empresas, com redução dos custos de produção.

Todavia, uma das empresas abrangidas pelas generalizações entrincheiradas na regra do art. 7º da Lei nº 12.546/2011 se insurgiu judicialmente alegando que a medida determinou um efetivo e concreto *aumento na carga tributária* dela, afetando a repartição do ônus tributário com base na sua capacidade contributiva.

Além disso, alegou o contribuinte que o fundamento constitucional da alteração promovida pela lei seria o art. 195, §13 da Constituição de 1988⁶³⁰, que fala em substituição das bases de cálculo, e não em majoração do tributo devido. Desse modo, a medida seria, naquele caso concreto, contrária à finalidade declarada da lei, e contrária ao disposto no art. 195, §13 da CF/88.

É dizer, por um lado, o contribuinte estava literalmente inserido no rol de setores abrangidos pela desoneração da folha de salários, mas por outro lado havia diversas razões jurídicas para que o mesmo fosse afastado desse regime, e.g.:

⁶²⁸ Apelação Cível nº 500181123.2013.404.7107/RS, julgada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4).

⁶²⁹ “22. A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados.”.

⁶³⁰ § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

- I) O resultado prático do regime de desoneração naquele caso concreto contrariava expressamente a finalidade e os efeitos pretendidos declarados na EMI nº 122.
- II) Os parágrafos §§12 e 13 do art. 195 da Constituição tem como escopo criar regimes específicos - não cumulatividade e base de cálculo sobre a receita bruta, respectivamente - para determinados setores, com a finalidade de reduzir a cumulatividade no preço final das mercadorias e desonerar a folha de salários, e não gerar aumento de carga tributária.
- III) Dentro dos setores abrangidos pelo regime da CPRB, a aplicação da igualdade se dá primeiro com o critério adotado na escolha para o tratamento especial, e em segundo nível, subsidiariamente, com base no critério da capacidade contributiva isto é, uma vez que um determinado grupo de empresas já recebe um tratamento diferente para fins de desoneração da sua folha de salários, dentro desse conjunto o *discrímen* fiscal deve observar a capacidade contributiva delas⁶³¹ - de modo que uma determinada empresa não poderia ter uma carga tributária muito maior do que outras que tem a mesma capacidade contributiva que ela, pelo simples fato de se alterar a base de cálculo da contribuição devida.
- IV) As empresas de determinado setor tem direito de serem igualmente tratadas pelo Estado, inclusive para fins de preservação da neutralidade fiscal e, especialmente, para proteção da livre concorrência e livre exercício da atividade econômica (art. 170, IV e parágrafo único da CF/88), não podendo ter sua participação naquele setor prejudicada pela atividade tributária do Estado.

Portanto, pode-se dizer que à luz da segurança jurídica formal, o resultado previsível e certo para esta aplicação da norma tributária seria a manutenção da empresa no regime de apuração da contribuição com base na receita bruta, mas por outro lado, há que se reconhecer a existência de diversas razões jurídicas, tanto com base em princípios tributários específicos e relativos à ordem econômica, como também nas finalidades abduzida a partir do art. 195, §§12 e 13, e da exposição de motivos da Medida Provisória

⁶³¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 289-292.

convertida na Lei nº 12.546/2011 – todas derivadas de fontes do Direito com diversos graus de “*peso*”, mas que se articulam para construir uma base de confiança do contribuinte no sentido de que uma eventual substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária não afetaria a distribuição da sua carga tributária tampouco sua liberdade econômica e concorrencial.

A manutenção da instanciação clara e previsível da regra, neste caso, iria gerar um resultado absolutamente incoerente com as próprias finalidades dela, e com o restante do sistema jurídico, além de tal aplicação não ter qualquer razão substantiva, mas apenas autoritativas. No contexto desse caso concreto, fica claro que o contribuinte tem uma expectativa legítima de não ter sua situação abarcada por esta regra, pela existência de diversas razões jurídicas em sentido contrário, especialmente a necessidade de a decisão produzir um resultado coerente diante das diversas razões envolvidas no procedimento deliberativo.

Portanto, neste caso, a solução *calculável* juridicamente seria a não aplicação do regime ao contribuinte, através da derrota da regra, promovendo assim a segurança jurídica tanto em sua dimensão formal quanto substancial, por gerar um resultado que poderia ser previsto com certo grau de probabilidade em razão da grande quantidade de fundamentos jurídicos concorrentes, mas que também se apresenta como a solução jurídica *adequada* diante das peculiaridades da situação concreta.

Foi exatamente o que decidiu o TRF-4, ao sustentar a relatora a existência de uma lacuna oculta, entendida como “o caso em que uma regra geral, contra o seu sentido literal, mas de acordo com a teleologia imanente à lei, precisa de uma restrição que não está contida no texto legal”⁶³², que deveria ser sanada através de uma redução teleológica do conteúdo da norma jurídica, acompanhada da sua integração para reestabelecer o regime original.

Raciocínio idêntico a este foi utilizado também na discussão de empresas pertencentes a setores que foram incluídos no regime não-cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, com base nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, que se depararam com carga tributária muito superior a e outras empresas do mesmo setor, em razão de generalizações entrincheiradas nas regras postas que desconsideraram certas peculiaridades, caso este no

⁶³² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, 2ªed.. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 473.

qual a regra foi igualmente afastar por uma exceção implícita no momento de sua aplicação⁶³³.

Parece que, ao fim, a justificativa para que uma regra tributária seja derrotada é justamente a segurança jurídica, não simplesmente formal, mas em sua faceta substancial, ligada à coerência que imprimirá no restante do sistema jurídico e que, mediatamente, contribui para aumento da calculabilidade e para a criação de expectativas legítimas por parte do contribuinte.

Portanto, afasta-se assim a objeção teórica da existência de um conflito *a priori* entre a derrota de regras tributárias e o *proxy* formal que decorre do sistema constitucional tributário brasileiro. Ao contrário, a derrotabilidade das regras é uma característica essencial para que o sistema mantenha sua integridade e coerência enquanto tal, e como instrumento para garantir a segurança jurídica dos contribuintes, através da justificação de instâncias que, ainda que contrárias ao sentido *prima facie* dos textos normativos, se encontram resguardadas enquanto expectativas juridicamente legítimas e aptas à construção de uma base de confiança do sujeito.

V.3 A Legalidade e a Derrotabilidade das Regras Tributárias

Ultrapassado o principal óbice teórico e normativo à derrota de regras tributárias, relacionado ao argumento de perda da segurança jurídica, há que se analisarem outras objeções pertinentes que podem ser colocadas em relação a esse fenômeno normativo no âmbito do sistema tributário. O primeiro deles parece ser a chamada legalidade tributária.

O *princípio da Legalidade*, como é usualmente denominado pela doutrina brasileira, encontra seu fundamento positivo de validade nos arts. 5º, II e 150, I⁶³⁴, ambos da CF/88, apesar de ser mais antigo na cultura jurídica dos povos ocidentais do que a própria noção de Estado de Direito⁶³⁵. Este princípio se encontra secularmente ligado à

⁶³³ Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8, Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4).

⁶³⁴ Art. 5º (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁶³⁵ Afirma-se usualmente que a legalidade tem origem na Magna Carta, assinada em 1215, pelo Rei João Sem-Terra, na Inglaterra, mas há diversas ocorrências desse princípio em momentos anteriores, sendo reconhecida a necessidade do consenso para a tributação durante o feudalismo, ou mesmo nas Cortes e Forais presentes nos países ibéricos, ainda no século XI. Para um amplo histórico desse princípio, cf. UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns do Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p.9-29.

ideia de autoimposição, isto é, à condição da tributação ser autorizada por aqueles que serão tributados, normalmente através de seus representantes que comporão o Parlamento responsável pela promulgação dos textos normativos – daí a utilização de expressões consagradas historicamente como “*no taxation without representation*”⁶³⁶, que bem simbolizam o sentido que este comando normativo ostentava.

Alguns autores, como Ramón Valdés Costa, apontam que o fundamento da legalidade na autoimposição vem perdendo grande parte de sua justificação com o desaparecimento as monarquias medievais e a consolidação de regimes republicanos parlamentaristas, nos quais o Poder Executivo se encontra subordinado ao Parlamento, contribuindo para uma dissociação entre a necessidade de autoimposição e a emanção de regras tributárias pelo órgão legislativo com representatividade⁶³⁷. De fato, após as revoluções francesa e americana, e o desenvolvimento de um pensamento jurídico adequado à modernidade, na seara cultural-filosófica, e ao liberalismo, no campo econômico, o eixo de justificação da legalidade se alinhou com a proteção do contribuinte frente ao Estado, como meio de realização de algumas das finalidades decorrentes do princípio da segurança jurídica.

Em poucos lugares a legalidade recebeu mais atenção da doutrina do que no Brasil, onde se escreveu obras dissecando essa norma em todas as suas consequências e conteúdos possíveis⁶³⁸, de modo que muito se afastaria do escopo desta tese pretender analisar minuciosamente todos os desdobramentos deste princípio no Direito Tributário – a intenção aqui é expor seus conteúdos mais consagrados pela doutrina e jurisprudência pátrias, para confrontá-los com a possibilidade de regras tributárias serem derrotadas.

Diante disso, o primeiro corte que será feito aqui diz respeito às duas fundamentações distintas que a legalidade recebe ao longo de sua pragmática, quais sejam a garantia de representatividade na instituição de tributos e o papel de instrumento de controle do Poder Público (como instrumento de promoção da segurança jurídica).

Uma primeira objeção, portanto, seria a de que permitir que o Poder Judiciário crie uma exceção à aplicação de uma regra no caso concreto seria uma forma de burla ao princípio da legalidade, pois estaria se subrogando de uma competência exclusivamente legislativa, pois a delimitação do âmbito de incidência e não incidência das

⁶³⁶ ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*, t.I. Paris: Fayard, 1971, p.493.

⁶³⁷ COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributario*, 2ªed. Buenos Aires: Depalma, 2004, p.126.

⁶³⁸ Cf. COELHO, Sacha Calmon. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 10ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.237.

regras tributárias é, por força da necessidade de autoimposição, uma prerrogativa de um Parlamento dotado de representatividade.

Essa crítica faz mais sentido ainda quando se repisa uma das principais funções das regras em um sistema decisório formalista ou semiformalista, que é servir como *instrumentos de alocação de poder*⁶³⁹. É dizer, se o julgador não sofrer qualquer tipo de constrangimento por parte dos textos normativos postos, possuindo poder e autoridade para levar em consideração todas as particularidades do caso concreto no momento da decisão, pode-se dizer que o legislador não possui qualquer poder; da mesma forma, se o julgador estiver absolutamente vinculado aos conteúdos imediatos das leis, sem poder delas se desviar (o Juiz *bouche de la loi*, das interpretações mais comuns da obra de Montesquieu), verifica-se que o poder foi alocado primordialmente nas mãos do Legislativo.

Nessa linha, permitir ao juiz afastar do alcance das regras casos que estariam por ela abarcados a partir da aplicação direta da generalização posta pelo legislador seria uma forma de alocar mais poderes ao Judiciário do que ao Legislativo, ferindo-se o princípio da autoimposição.

Essa concepção da legalidade é caracterizada por uma distinção entre a criação do Direito por parte do legislador e a sua aplicação ficando a cabo dos tribunais – enxergando, nessa separação, o primeiro como um poder político por excelência, exercido em nome do povo, e o segundo como um poder puramente técnico, cuja tarefa se esgota na aplicação das leis postas pelos legisladores⁶⁴⁰. Ela pressupõe uma separação entre a criação e a aplicação do Direito, cabendo ao julgador apenas a atividade cognitiva em relação ao Direito posto, para resolver os casos concretos através da subsunção deles às normas gerais⁶⁴¹.

Nesse contexto, explica Calcini, a noção de lei dos modernos se encontrava extremamente relacionada a um positivismo formalista ou legalista, que reconhece a legitimidade democrática das decisões judiciais no fato de estarem inteiramente baseadas na vontade geral estabelecida pelo Poder Legislativo⁶⁴² – e essa concepção restou enfraquecida na contemporaneidade, com um crescimento do poder atribuído à função

⁶³⁹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules*, p.159.

⁶⁴⁰ BULYGIN, Eugenio. “Creación y Aplicación del Derecho”. In ATRIA, F. et alii, *Lagunas en el Derecho – Una controversia sobre el derecho y la función judicial*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p.29.

⁶⁴¹ Essa concepção traz consigo, implícita, os dogmas da coerência e completude do ordenamento jurídico que caracterizavam a tradição francesa após a codificação napoleônica (Cf. BULYGIN, Eugenio. “Creación y Aplicación del Derecho”, p.30-31).

⁶⁴² CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade – Reserva Legal e Densidade Normativa*, p.44.

jurisdicional, especialmente frente à consolidação do constitucionalismo e do desenvolvimento de teorias funcionalistas do Direito⁶⁴³.

Nesta tese já se rechaçou em outras oportunidades essa visão extremamente formalista – cognitivista interpretativa – do papel do juiz na aplicação do Direito. A interpretação, isto é, a atribuição de significado aos textos normativos, é um ato que envolve decisão e, muitas vezes, criação por parte do julgador, estando essas decisões interpretativas condicionadas, como é natural, por seus interesses práticos, por sua ideia de justiça e pela aceitabilidade da escolha dentro da cultura existente e do sistema normativo vigente, descrito pela dogmática jurídica⁶⁴⁴.

A defesa dessa noção de legalidade que direciona todo o poder normativo ao legislador soa, inclusive, absolutamente artificial e inadequado frente o ordenamento jurídico brasileiro, como coloca Sacha Calmon:

Nós, os brasileiros, somos herdeiros culturais, no plano jurídico, das influências francesas e norte-americanas. Talvez por isso estejamos a meio-termo entre o *judicial control* dos americanos e o dogma da *legalité* provindo da França. Além disso, o nosso juiz, enquanto instituição, é um pouco o funcionário submisso do poder real português, de cujo aparato descendemos. É chega a hora de fortificar o Poder Judiciário no Brasil, até porque a Constituição de 1988 consagra profusamente a supremacia do Judiciário em prol da cidadania. Que avulsem os princípios, sob a guarda dos juízes, a orientar a aplicação das leis aos casos concretos⁶⁴⁵.

Nesse contexto de um papel de decisão dos juízes, o conteúdo da legalidade vinculado à autoimposição assume outra dimensão, ligado a um dos postulados de um direito dogmaticamente estruturado: *a proibição da negação dos pontos de partida*⁶⁴⁶, que exige que qualquer decisão e interpretação jurídica se reportem expressamente aos dogmas

⁶⁴³ “Diante da necessidade de observância do texto constitucional, o caráter positivista estritamente formalista perde espaço, uma vez que a atividade legislativa (e também normativa em geral) estará voltada para o conteúdo do texto, gerando o que se tem denominado de legalidade material ou substancial./ Mais adiante, temos o fortalecimento do Poder Judiciário, como aquele órgão independente e imparcial, que, sobretudo, por meio da jurisdição constitucional, fará o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos à luz de um texto constitucional permeado por regras e princípios. Neste ponto, a lei encontra limites formais e materiais, deixando verdadeiramente o posto de soberania.” (CALCINI, Ob. Cit., p.45-46).

⁶⁴⁴ GUASTINI, Riccardo. El Realismo Jurídico Redefinido. *Revista Brasileira de Filosofia* 240, Ano 62. São Paulo: Marcial Pons, 2013, p.27-29.

⁶⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, p.223.

⁶⁴⁶ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Função Social da dogmática jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p.95 e ss.

do sistema jurídico, isto é, aos textos positivados pelo legislador e aos seus sentidos consolidados na pragmática jurídica⁶⁴⁷.

Como explica Humberto Ávila, a tomada de decisões interpretativas diante da natural equívocidade e indeterminação dos textos normativos demanda o enfrentamento de diversos limites decorrentes de: i) os significados admitidos pelos usos linguísticos das expressões positivadas; ii) os métodos de interpretação utilizados; iii) as teorias dogmáticas existentes; iv) os precedentes consolidados com força normativa formal ou material (*presunção de correção*) etc. Além disso tudo, é preciso que ela deve atender a critérios de legitimação decorrentes de regras materiais e procedimentais, de modo que o processo deliberativo seja intersubjetivamente controlável e estrutura sistematicamente, respeitando as condições de racionalidade lógica e do discurso, bem como respeitar o conteúdo mínimo da Constituição e das leis postas⁶⁴⁸.

No que diz respeito à necessidade de autoimposição das regras tributárias, o conteúdo da legalidade impõe que os atos de aplicação de normas por parte dos órgãos de decisão sempre deverão poder ser reconduzidos racionalmente ao disposto anteriormente, explícita ou implicitamente, nos textos legais do ordenamento jurídico⁶⁴⁹.

Especificamente em relação à derrotabilidade, portanto, na linha que já foi exposta neste trabalho até agora, é necessário que o julgador adote um procedimento intersubjetivamente controlável na sua deliberação, abrangendo um conjunto de razões *jurídicas* relevantes (veja-se que se buscou fundamentar inclusive uma base positiva para as razões de ordem teleológica e axiológica, eventualmente utilizadas nesse processo).

Além disso, há que se ter em mente que a derrota de uma regra tributária é um fenômeno absolutamente excepcional – depende de condições particulares e não presentes na maioria dos casos abarcados pela norma que se pretende excepcionar. É dizer, a metódica proposta neste trabalho pressupõe a dificuldade de atendimento a todos os seus requisitos e, também um cuidado técnico dos tribunais a esse respeito. Tal postura restou evidenciada em trecho do voto do Min. Marco Aurélio no julgado do RE nº 567.985/MT:

⁶⁴⁷ Ottmar Ballweg se refere a quatro tipos de constrangimentos dogmáticos: i) *Normsetzungszwang*, a necessidade de estabelecimento de textos normativos explícitos para serem tomados como ponto de partida; ii) *Deutungszwang*, a obrigatoriedade de dar uma interpretação às regras postas através dos textos; iii) *Entscheidungszwang*, a obrigatoriedade de dar uma decisão a cada caso posto; e iv) *Begründungszwang*, a obrigação de fundamentar a decisão recorrendo-se ao que foi posto (Cf. BALLWEG, Ottmar. Entwurf einer analytischen Rhetorik. In SCHANZE, Helmut (org.) *Rhetorik und Philosophie*. München: Wilhelm Fink, 1989, p.229 e ss.)

⁶⁴⁸ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”, p.195.

⁶⁴⁹ LAPORTA, Francisco. *El Império de la Ley – Una visión actual*, p.171.

Em síntese, consigno que, sob o ângulo da regra geral, deve prevalecer o critério fixado pelo legislador no artigo 20, § 3º, da Lei nº 8.742/93. Ante razões excepcionais devidamente comprovadas, é dado ao intérprete do Direito constatar que a aplicação da lei à situação concreta conduz à inconstitucionalidade, presente o parâmetro material da Carta da República, qual seja, a miserabilidade, assim frustrando os princípios observáveis – solidariedade, dignidade, erradicação da pobreza, assistência aos desamparados. Em tais casos, pode o Juízo superar a norma legal sem declará-la inconstitucional, tornando prevaletentes os ditames constitucionais.

A fala do Min. Marco Aurélio capta exemplarmente o papel do Judiciário de, diante de *razões excepcionais devidamente comprovadas*, constatar que a aplicação da lei no caso concreto conduz a uma situação absolutamente incoerente ou inconstitucional, podendo o julgador, nesse caso, criar uma exceção implícita para superar a sua aplicação, sem que a validade da regra seja afetada.

Há uma nítida deferência do Judiciário em relação aos textos normativos, especialmente à Constituição Federal e a manutenção da validade do texto posto pelo legislador⁶⁵⁰.

Portanto, retomando o que foi dito no primeiro capítulo, a possibilidade do Judiciário criar exceções implícitas às regras postas pelo Legislativo é condição necessária da manutenção do próprio sistema jurídico – exercendo uma imprescindível *função de preservação* – ao permitir a *flexibilização* deste diante da multiplicidade de situações fáticas que é chamado a abarcar.

É dizer, não sendo possível à regra aceitar uma exceção na sua aplicação ao caso concreto para preservar a sua validade e eficácia perante a generalidade dos casos, o ordenamento jurídico teria que conviver diuturnamente com a retirada de regras por força de declaração judicial de sua inconstitucionalidade⁶⁵¹.

⁶⁵⁰ Nesse sentido é a lição de Wilhelm Hartz: “Não tenho, porém, nenhuma dúvida de que cumprirá o seu encargo constitucional apenas o juiz, para quem a fidelidade à lei é princípio superior, mas que se sente vinculado mais ao sentido da lei do que à sua rígida expressão literal. Talvez exista na mesquinha atitude de alguns juízes para com a lei o motivo fundamental para a diminuída confiança na Justiça. Para o direito tributário em todo caso seria insuportável uma interpretação jurídica formalística e seguramente não no sentido da lei. Mas deve-se estar consciente de que se trata de um difícil campo limítrofe no preenchimento de lacunas, no qual o juiz deve pôr-se entre a Cilas do formalismo e a Caríbdis da invasão da competência do legislador.” (HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p.57).

⁶⁵¹ “Para que possa funcionar adequadamente, o sistema jurídico há de, inicialmente, manter em equilíbrio as duas forças que, como indica Paolo Grossi, em direções opostas percorrem o direito – uma tendente à rigidez, outra à elasticidade -, balanceando as duas exigências fundamentais que nele se manifestam: a da (i) certeza e liberdade individual garantidas pela lei no sistema do direito burguês e (ii) a da sua contínua adequação ao

Veja-se, assim, como se desfaz a tensão entre o Judiciário e o Legislativo, quando se percebe que *a derrota de regras tributárias nada mais faz do que garantir a manutenção do sistema tributário tal qual projetado pelo legislador*. O óbice apontado não procede, pois.

Uma segunda ordem de objeções está ligada ao conteúdo normativo da Legalidade Tributária no ordenamento jurídico brasileiro e suas diversas dimensões conteudísticas que a dogmática pátria cuidou de construir. Sobre isto, uma observação inicial é extremamente salutar: sob a epígrafe “legalidade” estão abarcadas na verdade três espécies de normas diferentes, com conteúdos normativos os mais diversos – a legalidade é multidimensional, e não unidimensional - nas palavras de Humberto Ávila:

As considerações precedentes demonstram, para os objetivos deste trabalho, que o dispositivo segundo o qual “é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” é fonte de três normas diferentes: *legalidade-regra*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e, reflexamente, pelo Poder Executivo (na parte regulamentar), proibindo a instituição ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar específico; *legalidade-princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade e de determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar; e *legalidade-postulado*, porquanto exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei⁶⁵².

Sob a dimensão de regra jurídica, a Legalidade apresenta diversas facetas, destacando dentre eles quatro propostas por Gerd Rothmann⁶⁵³ em festejado trabalho sobre o tema: i) a *Legalidade da Administração*, regra destinada à Administração Tributária no sentido de que a cobrança seja vinculada à legislação, tanto no sentido da obrigatoriedade na realização do lançamento, quanto aos aspectos que deverão ser levados em conta pelo Fisco neste ato administrativo; ii) *Reserva da lei*, regra que determina que o tributo somente poderá ser cobrado se for instituído através de lei formal, emanada do Poder Legislativo, como forma de garantir a participação de representantes populares na imposição fiscal; iii) *Estrita legalidade tributária*, regra que veda que qualquer tributo seja cobrado sem que tenha sido instituído por meio de lei; e iv) *Conformidade da tributação*

dever social, garantida pela interpretação.” (GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*, 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.122).

⁶⁵² ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. In *Princípios e Limites da Tributação*. FERRAZ, Sérgio (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.279-282.

⁶⁵³ Frise-se que em seu trabalho ele denominou certas facetas da legalidade como princípios, mas que pelo seu conteúdo e pragmática correspondem a regras, na tipologia adotada neste trabalho.

com o fato gerador⁶⁵⁴, que dispõe que a lei deve trazer todos os aspectos necessários à descrição do fato gerador e à prescrição da relação jurídica que nascerá da sua ocorrência (aspectos material, subjetivo, espacial, temporal e quantitativo)⁶⁵⁵.

Os sentidos da legalidade relacionados à Administração Tributária e a Reserva de Lei não parecem oferecer qualquer óbice à possibilidade de regras tributárias serem derrotadas, em razão de se tratarem de normas cujos destinatários são agentes do Poder Executivo, e não do Judiciário.

Além disso, há que se mencionar também a existência de *cláusulas de equidade* na legislação fiscal que permitem ao auditor fiscal, mesmo que constatando todos os elementos necessários para a aplicação de penalidade, afastar a eficácia da norma punitiva no caso concreto, em razão de circunstâncias fáticas específicas⁶⁵⁶.

Quanto à estrita legalidade tributária, tampouco para consubstanciar alguma limitação à derrotabilidade das regras tributárias, visto que este fenômeno tem como consequência afastar a aplicação delas no caso concreto, e não instituir novas cobranças. Essa regra se alinha, sim, com a vedação à utilização de analogia para a criação de novas hipóteses de incidência tributária, na esteira do art. 108, §1º do CTN⁶⁵⁷.

Por fim, a chamada “conformidade da tributação com o fato gerador” também não parece obstáculo ao fenômeno que se analisa aqui, mas, todavia, demanda maiores considerações que as demais regras abordadas acima.

Como aduz Amílcar Falcão, “*definir, caracterizar, conceituar por lei o fato gerador do tributo é, entretanto, um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade dos tributos, ou da reserva da lei em matéria tributária*”⁶⁵⁸ – é papel da lei

⁶⁵⁴ Parte da doutrina trata a “Conformidade da tributação com o fato gerador” como um princípio, e não uma regra, em razão da crescente *deslegalização* que vem ocorrendo no âmbito do Direito Tributário, com um aumento do poder normativo do Poder Executivo, ainda que necessite de balizas conteudísticas, finalísticas e, por vezes, temporais, para que seja que a Administração possa determinar elementos do fato gerador. Nesse sentido, aduz Fábio Calcini que “Em tais condições, na atualidade, não se torna possível afirmar que o fenômeno da deslegalização seja, de prontidão, inconstitucional, pois isto dependerá do texto constitucional vigente e a forma de interpretação e aplicação deste pelo Poder Legislativo, Executivo e Judiciário. De outro lado, embora não seja de prontidão inconstitucional, estará sujeita a limites e controle, além de ser relevante a reflexão de que esta técnica não significa necessariamente a solução para os problemas ligados à legalidade.” (*Princípio da Legalidade – Reserva Legal e Densidade Normativa*, p. 89-90). Sobre o tema, cf. ROIG, Antoni. *La deslegalización: Orígenes y límites constitucionales, em Francia, Itália y Espana*. Madrid: Dykinson, 2003.

⁶⁵⁵ Cf. 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, p.90-99.

⁶⁵⁶ O tema será retomado posteriormente, quando for analisada a derrotabilidade de regras tributárias sancionatórias.

⁶⁵⁷ Art. 108. (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

⁶⁵⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 2ªed. São Paulo: Ed. Financeiras, 1971, p.37.

trazer em seu bojo elementos para que sejam determinados todos os componentes dos pressupostos abstratos contidos nas regras de incidência tributária. Tal comando decorre do artigo 114 do CTN, *verbis*:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a *situação definida em lei como necessária e suficiente* à sua ocorrência.

A partir de uma leitura apressada deste dispositivo, poder-se-ia inferir que a lei promoveu um “*fechamento*” do conjunto de circunstâncias fáticas descritas de forma abstrata na hipótese de incidência, ao determinar que a ocorrência concreta delas seja *necessária* – é dizer, todas devem ocorrer no caso concreto – e também *suficiente* – ou seja, basta que a ocorrência delas para que se dê a incidência da norma. Ou seja, a partir dessa leitura, uma vez ocorridas as circunstâncias previstas na hipótese de incidência, nada mais haveria que se fazer que obstasse juridicamente a incidência.

Em primeiro lugar, há que se observar que o dispositivo trata de duas coisas distintas: a hipótese de incidência (descrição abstrata das condições de incidência) e o fato jurídico tributário (ocorrência concreta dos fatos descritos abstratamente)⁶⁵⁹.

Ao mencionar os adjetivos “*necessário e suficiente*”, o legislador não estava se referindo às circunstâncias fáticas do caso concreto, mas sim à descrição abstrata da hipótese de incidência tributária – desse modo, ele não promove de forma alguma o fechamento da norma individual e concreta, cujo antecedente é consubstanciado pela descrição do fato jurídico tributário.

Noutros termos, ele apenas determina que, a nível geral e abstrato, a hipótese de incidência traz os elementos que são necessários e suficientes à imputação da consequência normativa, sem, contudo, afetar de qualquer forma a possibilidade de, na aplicação do Direito, sejam inseridas exceções implícitas em razão de particularidades relevantes do caso concreto.

Essa leitura do artigo 114 do CTN é corroborada pelo artigo 97 do mesmo diploma legal, *verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

⁶⁵⁹ Essa desambiguação foi realizada com muita competência em ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010.

- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

O art. 97 do CTN traz expressamente que os requisitos que configuram a estrutura da regra matriz de incidência tributária devem estar todos previstos em lei formal, abrangendo todas as condições positivas que caracterizam a descrição abstrata da hipótese de incidência, como também as condições negativas explícitas – as isenções tributárias⁶⁶⁰ – por força do seu inc. VI.

É dizer, somente a lei pode desenhar a hipótese de incidência tributária ao estabelecer suas condições positivas e negativas (explícitas), em um plano estritamente abstrato, como bem pontua Paulo de Barros Carvalho:

Para finalizar, convocamos a atenção do leitor para um aspecto metodológico de grande interesse e importância científica: a descrição do fenômeno, que empreendemos, deu-se exclusivamente no plano normativo. Não foi preciso aludir ao nível dos eventos, misturando a linguagem do direito positivo com a realidade social que ele normatiza.

Como apontou o jurista citado, a isenção afeta a hipótese de incidência em um nível abstrato, de interpretação das disposições veiculadas pela lei, e não em nível de aplicação do Direito, de modo que, portanto, tanto os dois artigos analisados anteriormente se referem às condições previstas hipoteticamente, sem obstar dessa forma a possibilidade de emergência de exceções implícitas no momento da aplicação das regras tributárias ao caso concreto.

Como aduz Humberto Ávila, a dimensão normativa de regra da legalidade traz consequências para o aplicador, devendo este verificar se o ato praticado ou o fato ocorrido se encaixa no conceito da previsão normativa – sem que com isso se exclua a possibilidade de ponderações *internas* (relacionadas à apreciação de argumentos e contra-

⁶⁶⁰ Entende-se aqui as isenções tributárias na linha proposta por Paulo de Barros Carvalho, que as definiu como regras de estrutura que “mutilam” a regra-matriz de incidência tributária (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, p.475-484), com a ressalva que compreendemos que, em rigor, as isenções afetam exclusivamente a hipótese de incidência, e não os critérios descritivos da relação jurídico-tributária (consequente), por entender que as exonerações na consequência são qualitativamente distintas das isenções.

argumentos relativamente ao conteúdo e alcance semântico da previsão hipotética) ou *externas* (nos casos em que há um conflito concreto e contingente entre regras que abstratamente convivem em harmonia), podendo, nestes últimos casos, se operar a derrotabilidade da regra que se pretendia aplicar originalmente ao caso⁶⁶¹.

Portanto, nenhuma das facetas assumidas pela Legalidade em sua dimensão normativa de regra parece ser uma limitação à possibilidade de derrota de regras tributárias.

Quanto à sua dimensão normativa de princípio da legalidade, pode-se identificar inicialmente a exigência de representação parlamentar na instituição e aumento dos tributos – o que já foi enfrentado anteriormente, de forma apartada -, mas também atua como um ideal de previsibilidade, calculabilidade e determinabilidade da obrigação tributária⁶⁶².

A determinabilidade recebe uma expressão bastante tradicional na dogmática tributária pátria, sendo denominado de princípio da tipicidade cerrada, termo cunhado por Alberto Xavier em clássico trabalho sobre o tema.

Nesta obra, Xavier aduz que o legislador tributário deve elaborar leis que tenham por absolutamente determinados todos os elementos essenciais da configuração da regra de incidência tributária, de modo não apenas orientar a atividade administrativa, mas também carrear o próprio critério de decisão no caso concreto⁶⁶³.

Apesar de aparentemente veicular uma determinação, a tipicidade cerrada estabelece um estado de coisas a ser atingido – a plena determinação dos elementos da regra tributária – e que, portanto, comporta temperamentos, como reconhecido pelo STJ no julgamento do REsp nº 724.779/RJ⁶⁶⁴, no qual se reconheceu a legalidade da utilização de

⁶⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Multidimensional*, p. 285.

⁶⁶² Idem, *ibidem*, p. 287.

⁶⁶³ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.37.

⁶⁶⁴ “É de sabença que, realçado no campo tributário pelo art. 150, I, da Carta Magna, o princípio da legalidade consubstancia a necessidade de que a lei defina, de maneira absolutamente minudente, os tipos tributários. Esse princípio edificante do Direito Tributário engloba o da tipicidade cerrada, segundo o qual a lei escrita - em sentido formal e material - deve conter todos os elementos estruturais do tributo, quais sejam a hipótese de incidência - critério material, espacial, temporal e pessoal -, e o respectivo conseqüente jurídico, consoante determinado pelo art. 97, do CTN.

A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão "legislação tributária" encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre tributos e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante mencionado art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas - espécies jurídicas de caráter secundário - cujo objetivo precípua é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas

portarias determinar a necessidade de consolidação dos balancetes mensais na declaração anual de ajuste de IRPJ, para fins de gozo dos benefícios da Lei nº 8.383/91.

Todavia, o autor citado defende que no Direito Tributário ainda vigoram os ideais iluministas de que as leis sejam de tal modo claras, unívocas e rigorosamente elaboradas, que os órgãos de sua aplicação se limitariam a agir como meros autômatos, atuando através de simples subsunção lógico-dedutiva⁶⁶⁵.

Como corolário dessa necessidade de plena determinação, estabelece o *princípio da seleção* – que estabelece ao legislador cabe escolher com precisão os elementos fáticos que irão compor a hipótese, tendo esta escolha um duplo efeito: especificar o conceito geral a que a hipótese se reporta e excluir do seu âmbito elementos que ficaram fora da atividade seletiva do legislador⁶⁶⁶. Mais ainda, menciona outra decorrência que é o *princípio do exclusivismo*, que determina que os tipos legais contenham uma descrição completa dos elementos pertinentes à tributação, sendo o produto de uma valoração definitiva das situações jurídicas que são seu objeto, para certos fins⁶⁶⁷.

Outro corolário da tipicidade cerrada é o chamado *princípio da determinação* – este direcionado ao aplicador do Direito – que determina que o conteúdo das decisões jurídicas deva estar rigorosamente determinado na lei. Nas palavras de Xavier:

O princípio da determinação converte, pois, o tipo tributário num tipo rigorosamente *fechado*: e tipo fechado não só no sentido que lhe atribui Oliveira Ascensão, de tipo que exclui outros elementos juridicamente relevantes que lhe sejam exteriores, de tal modo que o fato pode ter um conteúdo extrajurídico modelado pela vontade (o que é repellido pelo exclusivismo); mas também no sentido que lhe atribuem Larenz e Roxin, de tipo que oferece elevado grau de determinação conceitual, ou de fixação do conteúdo.

Tal visão se encontra encampada em decisões do Superior Tribunal de Justiça, como REsp nº 1.040.718/MG, no qual aduziu o Min. Castro Meira que: “*É regra de hermenêutica, não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue,*

aos limites por ela impostos.” (REsp 724.779/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/09/2006, DJ 20/11/2006, p. 278).

⁶⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p.39-41.

⁶⁶⁶ Idem, ibidem, p.84.

⁶⁶⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 89-92.

principalmente em matéria tributária, que, assim como no Direito Penal, se socorre do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada.”.

Não precisa ser repisado aqui que todas as assunções mencionadas acima têm como pano de fundo teórico o mesmo objetivismo jurídico por trás da teoria positivista da segurança jurídica, já abordada anteriormente. A empreitada da plena determinação dos textos legais é fadada ao insucesso, em razão da equivocidade das expressões utilizadas nas formulações legislativas, que sofrem de vícios inerentes a toda a linguagem ordinária, como ambiguidade e vagueza, demandando que o intérprete não apenas conheça e reproduza seus significados, mas que decida entre diversas possibilidades e, por vezes, crie sentidos para aquelas disposições⁶⁶⁸.

Como ensina Warat, os significados nunca podem ser inteiramente predeterminados, pois o uso linguístico promove alterações significativas no processo de comunicação – ainda que existam significados social e culturalmente padronizados, o sentido deles é incompleto, somente adquirindo pleno conteúdo em um contexto determinado⁶⁶⁹. A este respeito, a lição de Hart é irretocável:

Qualquer que seja a estratégia escolhida para transmissão de padrões de comportamento, seja o precedente ou a legislação, esses padrões, por muito facilmente que funcionem na grande massa de casos comuns, se mostrarão imprecisos em algum ponto, quando a sua aplicação for posta em dúvida; terão o que se tem chamado de *textura aberta*. Até aqui temos apresentado isso, no caso da legislação, como uma característica geral da linguagem humana; a incerteza nas zonas limítrofes é o preço a pagar pelo uso de termos classificatórios gerais em qualquer forma de comunicação referente a questões factuais⁶⁷⁰.

Desse modo, ou a lei seria por demais detalhada, buscando descrever todas as situações casuísticas, tornando o sistema tributário ainda mais complexo, mas se aproximando do modelo de tipicidade cerrada pensado por Xavier, ou abraçaria uma redação mais genérica e padronizada, ampliando a margem normativa do Executivo para regular as minúcias dos casos concretos⁶⁷¹.

⁶⁶⁸ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p.411.

⁶⁶⁹ WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*, 2ªed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995, p.65.

⁶⁷⁰ HART, H.L.A. *O Conceito de Direito*, trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p.166.

⁶⁷¹ 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, p.215.

Nenhuma das soluções parece ser adequada: a primeira por tornar impraticável o Direito Tributário no Brasil, a segunda por promover um esvaziamento da força normativa da legalidade na seara tributária, que possui uma dimensão muito maior do que a assumida nos demais ramos do Direito, e abrindo caminho para a arbitrariedade.

A saída para essa tensão entre as posições retratadas reside na compreensão da importância do papel da legalidade e do estabelecimento, através de lei, dos elementos que caracterizam a regra tributária, com o respeito aos sentidos básicos e usuais dos termos utilizados, mas sem pretender esvaziar as disposições de qualquer vagueza ou ambiguidade, mas, pelo contrário, reconhecendo-as e incumbindo ao aplicador do Direito lidar com esses problemas no momento de adjudicar a regra ao caso concreto.

E com a devida vênia ao entendimento mencionado acima em acórdão da lavra do Min. Castro Meira, é justamente através do estabelecimento de distinções na aplicação de determinados textos normativos, cujas redações ficaram extremamente gerais e abrangendo no seu âmbito de incidência casos que não deveriam abranger, que os aplicadores do Direito contribuem para a promoção do princípio da legalidade, encampando a *calculabilidade* das adjudicações a serem realizadas.

A dimensão principiológica da legalidade traz consequências para o aplicador, mas elas não se impõem de forma mandatória, pois a característica principal dos princípios é justamente estabelecerem um estado ideal de coisas, mas não os meios para tanto, sujeitando-se a uma ponderação diante do caso concreto e podendo ser superada por razões ligadas à equidade ou de outra ordem, como princípios da ordem econômica, capacidade contributiva etc.⁶⁷².

Pode-se dizer, portanto, que a própria natureza principiológica dessa faceta da legalidade depõe contra sua utilização para obstaculizar a derrotabilidade das regras tributárias – pelo contrário, ela deverá ser levada em conta no momento de se verificar a coerência ou não da criação da exceção implícita, atuando também como razão substancial no procedimento de balanceamento que a deliberação implica.

A dimensão da legalidade como postulado, por sua vez, tem um alcance mais restrito que os demais, abrangendo a determinação para que os tributos sejam exigidos conforme a lei e o Direito, bem como a vedação à utilização da analogia para criação do tributo e exigência de aplicação impessoal da legislação⁶⁷³.

⁶⁷² ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional, p.287.

⁶⁷³ Idem, ibidem, p.288-289.

Outro conteúdo do postulado da legalidade, não mencionado por Ávila, é a determinação de que o aplicador dê preferência aos sentidos literais dos termos utilizados pelo legislador, no momento da aplicação.

Sobre isto, muito já foi dito neste trabalho, principalmente quando se definiu o conceito de “casos fáceis” como ponto de partida da possibilidade de se derrotar uma regra tributária no momento da aplicação – a definição utilizada aqui leva em consideração as situações abarcadas por instâncias indisputáveis do texto normativo, normalmente decorrentes da interpretação literal deles, ou de sentidos consolidados pela jurisprudência.

Desse modo, o postulado da legalidade não apenas reforça a possibilidade de regras tributárias serem derrotadas, como é essencial para que se determinem quais casos estão sujeitos a isto.

Portanto, diante de todas as considerações feitas no presente tópico, não se vislumbra na legalidade tributária - em quaisquer de suas dimensões de regra, princípio ou postulado - qualquer conteúdo ou diretriz que tenha o condão de obstar a possibilidade a possibilidade de regras serem derrotadas no momento da aplicação, na seara tributária.

Por fim, cumpre observar também que o Código Tributário Nacional, diploma que embasa as normas gerais em matéria tributária, traz dispositivos específicos relativos à interpretação e integração da legislação tributária, em seus artigos 107 a 112, de modo que se deve agora passar à análise de alguns dispositivos desse capítulo, para verificar se eles constituem alguma objeção ao que se propõe neste trabalho.

V.4 O artigo 108, §2º do CTN: Uma *aparente* vedação à derrotabilidade de regras tributárias.

A discussão sobre a derrotabilidade de regras jurídicas deve sempre atenção ao Direito Positivo. Como alhures dito, a autoridade das regras de determinado sistema jurídico não pode ser desconsiderada quando se analisa a possibilidade de criação ou identificação de exceções implícitas no momento de aplicação do Direito.

Deve-se ter vista próxima, frise-se, não apenas à regra que se pretende derrotar, mas também a outras existentes no ordenamento jurídico (ou em parcela dele), cuja eficácia recaia justamente sobre a forma de interpretação e aplicação do Direito em um determinado campo normativo.

Não faltam leis no Direito brasileiro cujos dispositivos encampem esse caráter de metarregras de interpretação e aplicação, aplicáveis a parcela maior – como a *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro* (Decreto-Lei nº 4.657/42) – ou menor – como o artigo 47⁶⁷⁴ do *Código de Defesa do Consumidor* (Lei nº 8.078/90) - do ordenamento jurídico. O Código Tributário Nacional não discrepa dessa tendência, com um capítulo inteiro dedicado à interpretação e aplicação da legislação tributária, abrangendo os artigos 107 a 112.

Dentre todos os dispositivos abarcados pelo mencionado capítulo, um salta aos olhos ante a discussão da derrotabilidade de regras tributárias, especificamente o artigo 108, §2º do CTN, *verbis*:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º *O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.* (grifo nosso)

Tal regra tem granjeado pronunciamentos de praticamente todos os grandes tributaristas nacionais em razão do seu polêmico conteúdo, refletido nas diversas posições assumidas pela doutrina pátria.

Antes de apresentar as leituras, feitas pela doutrina, do dispositivo, sói mencionar que a própria existência e utilidade dele são sujeitas a pesadas críticas, como na precisa colocação de Ruy Barbosa Nogueira:

O exame e discussão de cada caso concreto exigem o concurso de elementos tão diversificados que, difícil, senão impossível, é estabelecerem-se regras *a priori* que possam esclarecer adequada e suficientemente todas as relações de fato e de direito. *A interpretação exige pesquisa e raciocínio lógico e estes são produções intelectivas que não podem estar presas a padrões superáveis.*⁶⁷⁵ (grifo nosso)

⁶⁷⁴ Art. 47. As cláusulas contratuais serão interpretadas de maneira mais favorável ao consumidor.

⁶⁷⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 14ªed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 98.

Coloca o autor que a multiplicidade de casos, que devem se subsumir a uma mesma hipótese, e as sofisticadas operações intelectuais envolvidas no ato de interpretar o Direito, põe em xeque a utilidade de regras interpretativas, pelo reducionismo no qual encerram essa complexidade.

À mesma conclusão chega Ricardo Lobo Torres⁶⁷⁶, ao afirmar que por se tratar de dispositivo relativo ao preenchimento de lacunas, dele não poderia resultar a dispensa do tributo. E em sendo destinado à restrição na interpretação de isenções e benefícios fiscais, a regra seria supérflua frente ao artigo 111 do CTN⁶⁷⁷.

A despeito do acerto desse entendimento, fruto de profundas reflexões sobre a codificação tributária e a interpretação jurídica, assume-se aqui a normatividade do Direito posto, buscando construir seu sentido normativo da forma mais harmônica ao restante do sistema tributário. Passa-se assim às tentativas de compreensão dessa regra.

Há autores que reconhecem nesta regra um limite estabelecido pela legalidade à possibilidade da equidade, diante do caso concreto, chegar ao ponto de comprometer a substância do direito do Estado ao tributo devido⁶⁷⁸, ou uma manifestação legislativa que revela um “peso especial” à segurança jurídica nesta parcela do ordenamento, não admitindo integração criativa por parte do intérprete, com base na equidade⁶⁷⁹.

No sentido diametralmente oposto, outros tributaristas encontram na equidade um instrumento de “amortecimento” dos efeitos da norma tributária nos casos cujas circunstâncias do caso concreto gerariam uma situação de iniquidade a partir de sua aplicação, de modo que a restrição legal não se aplicaria em casos extremos⁶⁸⁰.

Um terceiro grupo adota uma aplicabilidade limitada ao artigo 108, §2º do CTN, restringindo-o à dispensa do pagamento de multas ou dispensa de outras penalidades,

⁶⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.133.

⁶⁷⁷ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁶⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 28ªed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.122.

⁶⁷⁹ DERZI, Misabel. Notas de Atualização In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.1.065.

⁶⁸⁰ Como coloca Aliomar Baleeiro: “Não parece conter-se na ‘lógica do razoável’, p. ex., a tributação exigida em caso de absoluta inexistência de capacidade econômica do contribuinte de determinado fato gerador, dado que essa capacidade tributária [sic] serve de fundamento político e ético dos impostos.” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.1.061).

com fundamento na equidade e nas circunstâncias do caso concreto, mas nunca podendo abranger o tributo⁶⁸¹.

Luís Eduardo Schoueri pontua que é preciso distinguir entre a hipótese do art. 108, §2º do CTN que, a seu ver, proíbe o intérprete/aplicador de, por decisão sua com fundamento na equidade, deixar de exigir o tributo devido, da equidade mencionada no artigo 172, IV do CTN⁶⁸², elencada como um dos fundamentos para a remissão do tributo, desde que com base em lei⁶⁸³. *Data venia*, discorda-se aqui do entendimento deste autor, da absoluta separação das duas regras.

A despeito da distância topográfica entre o artigo 108, §2º e o artigo 172, IV, entende-se que ambos veiculam uma mesma mensagem normativa: a equidade pode ser fundamento ou causa mediata para a dispensa do tributo, mas nunca a sua causa imediata, pois esta sempre será a lei. Tal restrição não abrange apenas os tributos, mas também as sanções tributárias, visto que a concessão de anistia (dispensa da sanção imputada ao sujeito) também depende de lei prévia, nos termos do artigo 182 do CTN⁶⁸⁴.

Pretendeu a regra que não baste um juízo de equidade do aplicador para que se dispense o tributo ou a multa devida, sendo necessária a criação de uma lei que elenque as razões de equidade como fundamento para o pleito de remissão ou anistia⁶⁸⁵.

Trata-se, ademais, de um dispositivo que se destina a todos aqueles que deverão aplicar a legislação tributária, identificando as regras aplicáveis ao caso concreto: autoridade fiscal, juiz e também os cidadãos, excetuando-se apenas o legislador⁶⁸⁶. Como bem coloca José Maria Arruda de Andrade, o dispositivo é endereçado a todos aqueles responsáveis pelo processo de concreção normativa⁶⁸⁷.

⁶⁸¹ NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, p.104. AMARO, Luciano da Silva. *Infrações Tributárias*. RDT nº67. Malheiros Editores, p.33/34.

⁶⁸² Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: (...) IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso.

⁶⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 761.

⁶⁸⁴ Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

⁶⁸⁵ Tal situação soa absolutamente canhestra, visto que a equidade é, *per se*, instrumento de correção da lei. Condicioná-la a uma lei pretérita autorizativa é arriscar um esvaziamento do seu conteúdo ou atrair a discussão sobre o afastamento da eficácia da norma que exige a lei prévia, diante de um caso concreto.

⁶⁸⁶ Um competente levantamento da discussão sobre o destinatário do artigo 108, §2º do CTN se encontra em MOREIRA, Clara Gomes. “Equidade como Razão de decidir em Matéria Tributária”, In *Direito Tributário Atual* nº 36. São Paulo: IBDT, 2016, p.122-140.

⁶⁸⁷ ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 232.

Um exemplo da forma como esse dispositivo vem sendo aplicado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é REsp 1.029.434/CE, que trata sobre a possibilidade ou não de dar tratamento tributário às “vendas inadimplidas de energia elétrica” idêntico àquele atribuído às “vendas canceladas”, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O STJ, ainda que reconhecendo que o inadimplemento implica em ausência de ingresso financeiro de receita nos cofres do contribuinte, entende que o fato gerador se perfez com aquisição de um direito de crédito oponível ao devedor, tornando devido o tributo. É dizer, reconhecida a ocorrência do fato gerador e nascimento do crédito tributário, a Corte é categórica em negar a possibilidade de um juízo de equidade para afastar o pagamento do tributo.

No sentido oposto, endossando um sentido positivo do artigo 108, §2º do CTN, o STJ julgou o REsp 699.700/RS, no qual se discutiu a aplicação de multa por equívoco no preenchimento do formulário de ajuste simplificado do IRPF, onde argumentou o voto vencedor que, a despeito da previsão de responsabilidade objetiva no artigo 136 do CTN, a boa-fé e a ausência de dolo do contribuinte, somados ao diminuto dano ao Erário, seriam elementos fáticos suficientes para caracterizar a atipicidade da conduta, afastando definitivamente a multa com fundamento na equidade.

Esses dois precedentes citados são bastante representativos da forma como o STJ tem aplicado o dispositivo em comento.

Pois bem, identificado o conteúdo normativo do artigo 108, §2º do CTN, poder-se-ia questionar como seria possível conciliá-lo com a possibilidade de uma regra tributária ser derrotada no momento da sua aplicação.

Melhor colocando o questionamento: há conflito entre a regra que veda a utilização da equidade para dispensa do tributo e multa devidos e a possibilidade de uma regra ser derrotada no momento de sua adjudicação por meio da criação de uma exceção implícita à sua hipótese de incidência?

Entende-se aqui se trata de um conflito meramente aparente, que não resiste a um exame analítico da fenomenologia normativa relativa à aplicação do artigo 108, §2º e à derrota de uma regra.

Como dito anteriormente, o que o artigo 108, §2º veda é a utilização da equidade como causa imediata para a concessão de remissão ou anistia, dado esse corroborado pelos dispositivos pertinentes aos dois institutos, já citados anteriormente.

Portanto, o momento de incidência dessa proibição é após a constituição do crédito tributário, é dizer, após o lançamento ou sua constituição pelo contribuinte, ocasião esta que marca a exigibilidade da obrigação tributária.

Ao se referir a “tributo devido”, pressupõe a existência de uma relação jurídica determinada e exigível (ao menos potencialmente, haja vista a possibilidade da suspensão dessa exigibilidade) e, como *prius* lógico, a realização do fato gerador. Não se trata aqui de uma especulação semântica do termo analisado, mas de determinação categórica do CTN, carreada em seu artigo 113, §1º, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Assim sendo, deve-se interpretar a regra do artigo 108, §2º do CTN como uma regra aplicável a situações em que tenha ocorrido o fato gerador (fato imponível) – a ocorrência fática que se subsuma a hipótese de incidência tributária⁶⁸⁸ - cuja consequência legal é o nascimento do liame obrigacional cujo objeto é o tributo.

Essa situação se verifica imediatamente da análise do REsp 1.029.434/CE, quando argumentou que o posterior inadimplemento de venda a prazo *não constitui condição resolutiva da hipótese de incidência* das contribuições sociais, pela adoção do regime financeiro de competência como a regra geral para apuração dos resultados da gestão patrimonial das empresas.

Em síntese, entendeu o relator que a venda inadimplida não comprometia a ocorrência do fato gerador, pois tal situação não se qualificaria como exceção à hipótese de incidência e, em face disto, a aplicação da equidade implicaria a dispensa do tributo devido, vedada pelo artigo 108, §2º do CTN. Ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, a equidade não pode ser invocada como causa de dispensa desta.

Quando se fala em derrotabilidade de uma regra tributária, todavia, está a se falar de situação fenomenologicamente diversa. Quando uma regra é derrotada (pelo

⁶⁸⁸ Nas clássicas definições de Geraldo Ataliba: “A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui o tributo. (...) Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.66-68).

menos na espécie de derrotabilidade que interessa a este trabalho), cria-se uma *exceção implícita* à sua hipótese de incidência no momento da sua aplicação. Ou seja, aquela determinada situação concreta que, *a priori*, poderia ser enquadrada como um *caso claro* passa a ser excluída do âmbito de incidência da norma geral e abstrata por possuir determinado elemento caracterizador de uma exceção (condição negativa da hipótese).

Assim, se por um lado a vedação do artigo 108, §2º do CTN pressupõe a ocorrência do fato gerador, com sua subsunção perfeita à hipótese de incidência, e consequência nascimento da obrigação tributária, por outro lado, afirmar a ocorrência da derrota de uma regra jurídica equivale a dizer que o caso possui elementos fáticos que, além das condições positivas, atendem às exceções implícitas ou explícitas de uma determinada hipótese normativa, não ocorrendo, portanto, a incidência legal.

Ora, se o artigo 108, §2º do CTN exige a incidência de norma impositiva tributária para sua aplicação, e a derrota de uma regra tributária implica em uma situação de não incidência do caso concreto (que sequer pode ser qualificado como fato imponible), resta claro que são hipóteses que não se confundem nem tampouco se conflitam.

A análise do acórdão do REsp 699.700/RS, no qual a equidade foi invocada como fundamento da decisão, deixa evidente a distinção que se pretendeu desenvolver nos parágrafos anteriores. Nela, argumenta o relator que o abrandamento da rigidez da norma tributária “*no que se refere à configuração do ilícito tributário*” é possível por razões de equidade⁶⁸⁹, afirmando que, no caso em tela, a verificação da ausência de dolo por parte do contribuinte (a despeito do artigo 136 do CTN), e inexistência de dano significativo ao Erário, desqualificaria a conduta como ilícito tributário.

É preciso observar a sutileza argumentativa que diferencia os dois casos e, conseqüentemente, implicou no distinto desfecho dado a eles, a despeito de ambos tratarem da aplicação da equidade na relação tributária.

No primeiro caso analisado, o relator partiu do pressuposto de que o fato gerador ocorrera e o tributo fora constituído, de modo que a equidade, naquele caso, não deveria ter o condão de dispensar (remir) o tributo devido, incidindo na proibição veiculada pelo artigo 108, §2º do CTN.

Entretanto, no segundo caso, verifica-se que o relator entendeu que a boa-fé do contribuinte e o diminuto dano ao Erário seriam elementos fáticos relevantes para a desconfiguração do ilícito – seriam exceções implícitas à hipótese da norma sancionatória

⁶⁸⁹ Com os mesmos fundamentos, cita a decisão o julgamento do REsp nº 494.080/RJ, de relatoria do saudoso Ministro Teori Zavascki..

– concluindo pela aplicação da equidade no caso, para afastar a multa por ausência de incidência do caso concreto à regra que se pretendia aplicar.

Ou seja, enquanto no primeiro ocorreu a incidência tributária e sua respectiva consequência, no segundo sequer chegou a dar-se tal fenômeno. Naquele a equidade foi enfrentada como instrumento para remissão do tributo devido, enquanto neste ela era fundamento de uma exceção implícita à regra sancionatória. Pode-se afirmar, seguramente, que apenas no segundo caso ocorreu a derrotabilidade da regra tributária.

Diante disso, a aparente contradição entre o artigo 108, §2º do CTN e a possibilidade de derrota de regras tributárias se desfaz, visto que a regra analisada somente tem aplicação após a incidência tributária, enquanto o fenômeno da derrotabilidade afeta a própria possibilidade da incidência de uma norma jurídica a um caso concreto – são momentos absolutamente distintos do fenômeno normativo, que não se contrapõem em nenhum momento, visto que a aplicação daquele pressupõe a não ocorrência deste, e havendo este, impossível será aplicar aquele.

Portanto, pode-se concluir aqui que o artigo analisado não apresenta qualquer óbice à derrotabilidade de regras tributárias, ao contrário, amoldando-se perfeitamente a essa possibilidade, a partir de uma leitura conjunta dos artigos 108, §2º, 173, IV e 182, todos do CTN, deixando claro que a equidade somente será causa mediata da dispensa da obrigação tributária (seja ela tributo ou multa), visto que dependerá sempre de lei que preveja tal possibilidade, mas sem impedir a possibilidade de um juízo de equidade informar diretamente a criação de uma exceção implícita à hipótese de incidência no momento da adjudicação.

V.5 O artigo 111 do CTN: baliza normativa à possibilidade de se derrotar regras tributárias.

Prosseguindo na análise dos dispositivos do CTN à interpretação e aplicação da legislação tributária (artigos 107 a 112), outro dispositivo traz fundado questionamento sobre a possibilidade de derrotar regras tributárias – especialmente pelos efeitos concretos que esse fenômeno possa gerar. Trata-se do artigo 111, citado abaixo:

Art. 111. Interpreta-se *literalmente* a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Tal regra encerra um comando expresso ao aplicador do Direito, relativo à técnica de interpretação das leis tributárias a ser aplicada quando tratem de diversas formas de benefícios fiscais e efeitos legais sobre a exigibilidade das obrigações principais e acessórias (por razões de simplicidade, será referido adiante apenas às isenções, que mais têm demandado a discussão desse artigo).

Esse dispositivo, como o artigo analisado no tópico anterior, também não foi imune a pesadas críticas da doutrina brasileira. Por todos, mencionam-se as considerações de Paulo de Barros Carvalho:

Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto⁶⁹⁰.

A crítica do autor possui procedência limitada, ao apontar como maior defeito do dispositivo o apego por uma literalidade de sentido desvinculada de um contexto comunicativo. Decerto, a ponderação parte da vinculação da interpretação literal à antiga Escola da Exegese, onde a força do sentido literal possuía um cunho eminentemente político, de restrição da atividade judiciária. Atualmente, o *Textualismo*⁶⁹¹ contemporâneo parte de concepções modernas de linguagem, compreendendo não apenas o papel do contexto, mas também do leitor, na construção do sentido literal⁶⁹².

É preciso pontuar que a expressão “*interpretação literal*”, por si, guarda diversos sentidos diversos, que devem ser aclarados, ainda que sucintamente, para a compreensão adequada da interação do artigo 111 do CTN com o fenômeno da derrotabilidade das regras tributárias.

⁶⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 28ªed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.123-124. E prossegue o autor: “O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando arguir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legisladas, edificando as proporções do significado da lei.”

⁶⁹¹ Em apertada síntese, trata-se da denominação dada à teoria jurídica que privilegia, no procedimento interpretativo, uma restrição da liberdade do aplicador e do intérprete aos sentidos literais dos textos legais.

⁶⁹² Nesse sentido, pontua Martin Lebeau: “*Les adeptes du Textualism contemporain, en effet, ont rejeté les conceptions figées du Textualism traditionnel, en particulier la théorie du ‘plain Meaning’ selon laquelle il n’existerait qu’une seule ‘vraie’ interprétation d’une loi, qui n’aurait donc qu’un unique ‘vrai’ sens. Les new textualists ont, au contraire, intégré les conceptions modernes du langage selon lesquelles le sens est tributaire du contexte, et même du lecteur.*” (*De l’interprétation stricte des Lois – Essai de Méthodologie*. Paris: Defrénois, 2012, p.34-35).

O mestre italiano Riccardo Guastini identifica pelo menos três sentidos fundamentais da expressão⁶⁹³: i) em um primeiro significado, pode ser entendida como uma *interpretação prima facie*⁶⁹⁴, contrapondo-se a uma interpretação *omnicomprensiva*⁶⁹⁵; ii) em um segundo sentido, ela pode ser tratada como uma *interpretação acontextual*, prescindindo de elementos extratextuais; iii) e uma última acepção, pode ser tratada como uma *interpretação declarativa*, que visa expor um dos significados usualmente aceitos pela comunidade linguística, em oposição à chamada interpretação corretiva, a qual pode ser ora restritiva, ora extensiva.

De plano, pode-se rejeitar por diminuta utilidade a segunda acepção apresentada, de *interpretação acontextual*, pelo que já foi dito anteriormente sobre o Textualismo contemporâneo, que tem abarcado aspectos contextuais na interpretação literal – trata-se de uma posição teórica ultrapassada e que, portanto, não merece maiores considerações neste trabalho.

Por outro lado, os sentidos de interpretação *prima facie* e *declarativa* podem ser seguramente relacionadas entre si, visto que – usualmente - uma sempre estará acompanhada da outra, estando ambas conceitualmente relacionadas aos sentidos *indisputáveis* (contextuais ou não) dos termos ou expressões que se pretenda interpretar. Essa parece ser a dimensão de sentido mais adequada a ser dada à chamada *interpretação literal*.

A partir daí pode-se fazer uma distinção importante para fins de compreensão do artigo 111 do CTN: enquanto modalidades da *interpretação corretora*, as interpretações *extensiva* e *restritiva* se opõem à *declarativa*, relacionada acima com a literalidade do dispositivo.

Esta análise afasta a vinculação sustentada por parte da doutrina tributária entre interpretação literal e restritiva⁶⁹⁶. Entendem estes autores que existiria subjacente a

⁶⁹³ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p.95-97.

⁶⁹⁴ Entende-se interpretação *prima facie* aquela que resulta da compreensão imediata e irrefletida do texto normativo, à luz dos usos linguísticos comuns, incluindo as regras sintáticas e semânticas de uma língua (Idem, ibidem, p.94).

⁶⁹⁵ Adotou-se essa expressão para referir à chamada interpretação “*all-considered*”, resultado de uma problematização e reflexão sobre o sentido *prima facie*. Pode-se dizer que esta seria um sentido atribuível ao texto que dispensa argumentação, ante a sua evidência, enquanto aquele demandaria uma carga argumentativa para justificar o sentido adotado (Idem, ibidem, p.95).

⁶⁹⁶ Veja-se, por exemplo, a posição de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, veiculada no Parecer AGU/SF/2001: “Cabe apenas responder que, em face de o art. 111 do CTN estabelecer que a legislação sobre isenção deve ser interpretada literalmente, ou seja, restritivamente, não comportando interpretação ampliativa, que fuja do sentido que as palavras podem ter (...)”. O trecho é citado por 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, p.253 (245-255).

esta regra interpretativa uma clara oposição entre “vinculação” e “liberdade”, que se translada ao campo tributário na assunção de uma normalidade da imposição tributária contraposta à excepcionalidade das benesses fiscais⁶⁹⁷. Tal pressuposição traria consigo a aplicação do adágio latino *exceptio est strictissimae interpretationis*⁶⁹⁸, que determina uma restrição semântica na interpretação e aplicação do que for excepcional em relação ao regime geral.

Como será exposto, tal posição não procede.

Está-se tratando aqui, é salutar especificar, da interpretação extensiva e restritiva em sentido estrito⁶⁹⁹, isto é, aquela que opera dentro da *textura aberta*⁷⁰⁰ das palavras e expressões, correspondendo à redução ou ampliação da chamada “zona de penumbra”, respectivamente. É dizer, enquanto a interpretação extensiva reduz a indeterminação da norma, estendendo o seu campo de aplicação também para casos duvidosos, a interpretação restritiva, por sua vez, reduz a indeterminação da norma restringindo a aplicação dela apenas aos casos claros, e excluindo os casos duvidosos⁷⁰¹.

O raciocínio brevemente apresentado, com a finalidade de desvincular a interpretação restritiva da literal – esta última sim, prescrita pelo legislador –, conquanto traçada sobre categorias da teoria da interpretação jurídica, encontra respaldo histórico nas discussões travadas à época da redação do Anteprojeto do Código Tributário Nacional. É o que coloca Carlos da Rocha Guimarães, um dos partícipes das discussões que culminaram na redação original:

Propusemos, nessa oportunidade, que se usasse o advérbio ‘*restritivamente*’, o que não foi aceito pelo Relator Prof. Rubens Gomes de Sousa, ‘o objetivo visado é delimitar a interpretação à letra da lei sem, porém, admitir restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nelas previstas’. (...)

Embora reconheçamos que a nossa sugestão não era melhor do que a expressão usada no texto o projeto e que veio a constar da lei, parece-nos que o que ficou bem claro é que, no fundo, não se queria ampliar nem restringir a lei, além da sua exata significação (não ampliar o texto

⁶⁹⁷ Utiliza-se o termo aqui em um sentido lato, abrangendo diversos institutos favoráveis ao contribuinte, como suspensão da exigibilidade, isenção, anistia etc.

⁶⁹⁸ Para um completo histórico desse adágio e de como o mesmo repercute até hoje nas teorias jurídicas, vide LEBEAU, Martin. *De l'interprétation stricte des Lois – Essai de Méthodologie*, p.17-59.

⁶⁹⁹ Essas técnicas de interpretação, se tomadas em seu sentido estrito, são operações interpretativas, voltadas à determinação do significado das expressões utilizadas pelo legislador. Em oposição, quando utilizadas em sentido lato, referem-se a operações construtivas, com o condão de formular nova norma não contida na regra original – através da analogia – ou criar nova exceção – através da derrota da regra.

⁷⁰⁰ Cf. HART, H.L.A. *O Conceito de Direito*, trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p.166.

⁷⁰¹ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*, p.98.

concessivo da isenção para não ferir o princípio da igualdade perante o fisco; não restringir o direito do contribuinte pela interpretação que lhe retirasse concessões legais). (...)

Assim, o que se quer realmente significar com essa expressão é que o sentido da lei deve ser aplicado com a maior exatidão a fim de não criar isenção nele não prevista, nem eliminar isenção que nele se incluía⁷⁰².

A citação é longa, mas guarda um forte caráter esclarecedor. Parece ter optado o legislador por uma interpretação *prima facie* dos dispositivos abarcados pelo artigo 111 do CTN, sem reduzir-lhe a “zona de penumbra” de qualquer forma, seja pela extensão aos casos de dúvida, seja pela restrição aos casos absolutamente indubitáveis.

Uma leitura conjunta do artigo 111 com o artigo 108 do CTN deixa clara a sua finalidade de contrapor a possibilidade de utilização de analogia para integração da legislação tributária, vedando-a possibilidade de ampliação das normas que concedessem as benesses tributárias a casos não abrangidos pela redação original do dispositivo⁷⁰³.

A despeito das críticas que alguns autores fazem à expressão “*literalmente*”, ela merece o mérito de ter “matado dois coelhos com uma só cajadada”, resolvendo dois problemas possíveis na interpretação de isenções tributárias: i) por um lado, vedou a interpretação restritiva do dispositivo, que poderia eventualmente prejudicar o contribuinte, como explicado acima; ii) por outro, também vedou a possibilidade de extensão do sentido dos termos utilizados (com risco de prejuízo ao Erário), estabelecendo a prevalência do sentido *prima facie*, com isso logrando, *a fortiori ratione* e por força da legalidade tributária, obstar a possibilidade de integração das isenções com recursos à analogia, barrando a aplicação do artigo 108 em um sentido não pretendido pelo legislador original.

Concluindo-se que o recurso à interpretação literal das isenções tem como função neutralizar os riscos interpretativos que a *textura aberta* da linguagem jurídica pode gerar, restringindo a aplicação delas aos casos abrangidos pelo seu sentido *prima facie*, pode-se passar à questão principal a ser enfrentada neste tópico: o artigo 111 do CTN representa óbice à possibilidade de regras tributárias serem derrotadas?

Em termos mais técnicos, pode-se reformular a pergunta nos seguintes termos: uma restrição normativa da *textura aberta* da linguagem dos textos legais tem o condão de impedir a derrotabilidade de regras jurídicas?

⁷⁰² GUIMARÃES, Carlos da Rocha. “Interpretação literal das isenções tributárias”. In BALEEIRO, Aliomar *et al. Proposições tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.57-58.

⁷⁰³ Nesse sentido é a conclusão de 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, p.255.

Um ponto comum que se depreende de um paralelismo entre a textura aberta e a derrotabilidade é o fato de ambos serem utilizados, em maior ou menos medida, como justificativa da discricionariedade judicial⁷⁰⁴.

A textura aberta é invocada quando há um grau de incerteza acerca da subsunção do caso concreto à disposição legal utilizada para descrever a hipótese de incidência de determinada norma jurídica, o que implica uma imprevisibilidade quanto ao desfecho a ser dado, se pela aplicação ou não de determinada regra ao caso em análise⁷⁰⁵.

Nesses casos, uma das saídas dadas ao juiz é optar por um sentido, dentre os possíveis – sejam eles claros ou duvidosos – arcando com um ônus de justificação proporcional à profundidade adentrada na “zona de penumbra” daquele texto, em busca de um significado capaz de adequar o fato à norma.

Ou seja, há uma área de penumbra, onde se colocam os casos discutíveis de aplicação de determinada regra, e há também o núcleo de sentido sedimentado (*core of settled meaning*), correspondente à instanciamento típica ou padrão daquela norma. Se aquela zona é relevante para a questão da textura aberta, este último é que atrai o fenômeno da derrotabilidade.

A derrotabilidade das regras só faz sentido na aplicação da regra a “casos claros ou fáceis”⁷⁰⁶, enquanto possibilidade de negar sua aplicação que seria *a priori* indisputável, definidos por Juliano Maranhão a partir da indisputabilidade da instanciamento da norma a um caso, isto é, as instanciamentos que são geralmente consensadas pela comunidade jurídica, independentemente de ser necessário recurso a revisões da formulação original ou a argumentos de justificação das premissas⁷⁰⁷.

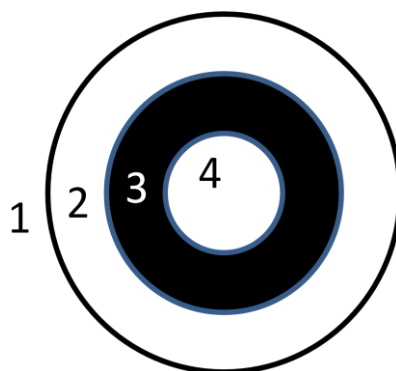
Uma representação gráfica talvez esclareça melhor o ponto que se desenvolve aqui:

⁷⁰⁴ 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, p.200.

⁷⁰⁵ Discordamos de Juan Carlos Bayón quando afirma que a textura aberto pode decorrer de fatores como ignorância dos fatos e indeterminação de propósitos da legislação (BAYÓN, Juan Carlos. Derrotabilidad, indeterminación del derecho y positivismo jurídico. In: *Isonomía*, n.13, pp.87-117, 2000, p.98). Em caso de ignorância dos fatos a que se busca aplicar a regra, o fenômeno que se dá é a revisibilidade, natural de qualquer juízo hipotético-condicional; quando à indeterminação de propósitos, ela não afeta a amplitude do conteúdo semântico da expressão, mas sim dificulta a justificação da adoção de sentidos duvidosos, visto que usualmente a escolha deles é subsidiadas por fundamentos teleológicos.

⁷⁰⁶ Para uma explicação mais compreensiva do conceito de caso claro, compulse-se o Capítulo III.

⁷⁰⁷ MARANHÃO, Juliano. *Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p.107.



A imagem representa o campo de significados possíveis de uma determinada expressão que descreve a hipótese de incidência de uma regra jurídica: i) 1 representa os casos que estão fora do âmbito semântico da expressão; ii) 3 e 4 representam o conjunto dos casos claros abrangidos pela norma; iii) e 2 abarca os casos disputáveis ou duvidosos. O campo 4 foi destacado para representar o casos que seriam alcançados se interpretada restritivamente a regra, enquanto os casos contidos em 1 seriam alcançados pela interpretação extensiva.

Diante do que foi exposto anteriormente, e com base na imagem acima, pode-se afirmar que o artigo 111 do CTN tem como escopo restringir a aplicação das isenções aos casos abrangidos pelos campos 3 e 4, proibindo a restrição ao 4 e a ampliação ao caso 2, bem como vedando também a aplicação da regra, por analogia, ao âmbito 1. A derrotabilidade da regra, por sua vez, só é possível diante de casos que *prima facie* se colocam dentro dos âmbitos de 3 e 4, isto é, o conjunto dos casos claros ou fáceis.

Verifica-se, pois, que o campo de casos em comum com o artigo 111 do CTN e a possibilidade de derrota da regra tributária são os numerados como 3 e 4. Todavia, uma análise da aplicação de uma regra isentiva deixará claro que trazem resultados normativos bem distintos.

Se por um lado o artigo 111 determina que a isenção se aplique aos casos de 3 e 4, excepcionando expressamente o âmbito da hipótese de incidência da norma tributária impositiva, a derrota da regra isentiva na sua aplicação teria efeito contrário, de negar aplicação da regra isentiva aos casos 3 e 4, reestabelecendo a incidência tributária sobre o fato. Isso deixa claro, portanto, que o artigo em análise tem um condão de bloquear a possibilidade de uma regra, que veicule um dos conteúdos que traz em seus incisos, ser derrotada pelo aplicador.

Novamente, alguns exemplos podem aclarar a situação e demonstrar o campo aberto à derrotabilidade das regras tributárias e aquele bloqueado pelo artigo 111 do CTN.

Em primeiro lugar, veja-se o REsp 1.116.620/BA, julgado sob a sistemática de Recursos Repetitivos no STJ. Nesse caso, uma portadora de *distonia cervical*, doença grave e incurável, pretendeu judicialmente ser beneficiada pela isenção de Imposto de Renda prevista no artigo 6º, XIV da Lei nº 7.713/88⁷⁰⁸, tendo seu pleito negado sob fundamento de que o rol isentivo não poderia ser interpretado analógica ou extensivamente – ou seja, convalidou parcialmente a interpretação e alcance dados aqui para o artigo 111, no sentido de vedar a abrangência dos casos 1 e 2 da ilustração dada.

O segundo caso, que irá deixar clara a vedação à restrição da isenção aos casos de 4, é o AgRg no REsp 1.517.703/RS. Nele, o sujeito pretendia ver reconhecido o seu direito à isenção do Imposto de Renda em razão de ser acometido por *cegueira monocular*, haja vista que o rol de enfermidades da Lei nº 7.713/88 inclui a cegueira. Por outro lado, contestava a Procuradoria da Fazenda que a doença da autora não seria grave o suficiente para estar enquadrada na lista da isenção, que deveria abarcar apenas doenças graves.

O STJ deu provimento ao pleito do contribuinte, argumentando que a *literalidade* da norma leva à interpretação de que a isenção abrange o gênero patológico "cegueira", não importando se atinge a visão binocular ou monocular. Desse modo, se a lei não distingue, para efeitos da isenção, quais espécies de cegueira estariam beneficiadas ou se a patologia teria que comprometer toda a visão, não cabendo ao intérprete fazê-lo, levando em consideração a gravidade maior ou menor do tipo de cegueira⁷⁰⁹.

Se no caso anterior o STJ vedou a extensão, neste ele deixou claro que a literalidade também é incompatível com a restrição do alcance das normas isentivas, corroborando o que foi dito anteriormente sobre o alcance do artigo 111. Todavia, outro tipo de situação deve ser distinguido desses casos expostos anteriormente.

⁷⁰⁸ Art. 6º. (...) XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma

⁷⁰⁹ Nesse sentido também o REsp 1.483.971/AL de relatoria do Ministro Herman Benjamin.

Um terceiro caso, julgado definitivamente pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT) na Apelação Cível nº 2011.01.1.021290-6, traz uma situação interessante: uma empresa locadora de veículos automotores ingressou no Judiciário buscando afastar a cobrança do IPVA sobre um veículo que emprestara a um sujeito que, de posse do veículo, fugira para o Estado do Pará, praticando crime de apropriação indébita.

Argumentava o autor que faria jus à isenção prevista no §10 do art. 1º da Lei nº 7.431/81, que instituiu o IPVA no âmbito do Distrito Federal, *verbis*:

Art. 1º. (...)

§10. Desde que o fato seja objeto de ocorrência policial, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - não incide sobre a propriedade de veículo ***roubado, furtado ou sinistrado*** e prevalece até o momento em que o veículo for recuperado ou reparado. (grifo nosso)

Na decisão, o relator utilizou um argumento interessante para dar provimento ao pleito do contribuinte:

A despeito da falta de previsão expressa do tipo penal apropriação indébita, certo é que, como o furto e o roubo (hipóteses expressas), o efeito para a Administração Pública é idêntico. *O contribuinte fica desprovido do seu patrimônio, portanto, privado do pleno exercício dos direitos inerentes à propriedade, não se revestindo de legitimidade a sua responsabilização por obrigações que recaiam sobre o bem, seja de natureza tributária ou não tributária.*

A Corte fundamentou a sua decisão no caráter específico da hipótese de incidência do IPVA, de ser um fato econômico relacionado a um bem específico e caracterizado pelo liame do direito de propriedade. Partiu da classificação do IPVA como um *imposto real*⁷¹⁰, incidente sobre o direito de propriedade sobre um veículo automotor, para concluir que no caso em que o exercício do feixe de direitos inerentes a essa situação jurídica se encontre obstado pela prática de ato ilícito de terceiro, o fato gerador do imposto não terá sido realizado.

Melhor dizendo, o Tribunal enunciou uma exceção implícita geral ao fato gerador do IPVA, qual seja, a privação do pleno exercício dos direitos inerentes à propriedade do bem, para então anotar que ilícitos como furto e roubo já estavam

⁷¹⁰ Não se irá discutir aqui a utilidade ou não dessa classificação, bastando mencionar a relevância desta neste caso.

abarcados pela regra isentiva, sem prejuízo da exceção implícita abranger os casos de apropriação indébita. Ou seja, independente das hipóteses de roubo e furto do veículo estarem abrangidas pela regra de isenção, ela seria despicienda, visto que esses casos já cairiam dentro da exceção implícita existente na hipótese de incidência do IPVA.

Idêntico raciocínio foi aplicado pelo STJ no julgado do REsp 1.144.982/PR, no qual se afastou a cobrança do ITR, imposto que incide sobre a propriedade de imóvel rural, em razão da invasão do terreno e tolhimento de todos os direitos da proprietária em relação àquele bem.

Na decisão, bem colocou o Ministro Mauro Campbell que:

Diante o exposto, espera-se, no mínimo, que o Estado reconheça que, diante da sua própria omissão e da dramaticidade dos conflitos agrários no País, aquele que não tem mais direito algum não possa ser tributado por algo que, somente em razão de uma ficção jurídica, detém sobre o bem o título de propriedade. Ofende o princípio da razoabilidade, o da boa-fé objetiva e o próprio bom senso o Estado utilizar-se da aparência desse direito ou do resquício que ele deixou, para cobrar tributos que pressupõem a incolumidade e a existência nos planos jurídicos (formal) e fáticos (material) dos direitos inerentes à propriedade. (grifo nosso)

Assim, invocou aquela Corte a razoabilidade para determinar que a hipótese de incidência do ITR possui uma exceção implícita para os casos em que os direitos inerentes à propriedade estejam tolhidos, restando confinada a existência deste apenas a uma plano formal, mas esvaziada de conteúdo econômico.

Qual a diferença entre os dois primeiros casos e os dois últimos apresentado, para justificar os desfechos diferentes? Enquanto os dois primeiros versavam sobre a possibilidade de extensão ou restrição das isenções existentes, os dois últimos tratavam a possibilidade de derrota da regra de incidência tributária, com a criação de exceções implícitas para os casos analisados.

O caso que tratava do IPVA, a primeira vista, poderia aparentar ser um caso de aplicação por analogia da isenção existente, contrariamente ao disposto no artigo 111 do CTN, mas a leitura atenta dos seus fundamentos deixa claro que, para o julgador, a previsão da isenção seria desnecessária, pois o que ela fez foi apenas explicitar parcialmente o conjunto de exceções implícitas à hipótese de incidência do IPVA, relacionadas ao tolhimento dos direitos inerentes à propriedade do veículo.

Esse ponto parece estar por trás – ainda que não explicitado – da crítica⁷¹¹ que Luís Eduardo Schoueri faz da aplicação do artigo 111 do CTN às chamadas *isenções técnicas*⁷¹². Com razão este autor, ao afirmar que o referido dispositivo não deve afetar as isenções técnicas, justamente pela razão explicitada, nos precedentes citados acima, de que tais isenções apenas externam exceções implícitas às hipóteses de incidência tributária.

Portanto, com ou sem isenções técnicas, as regras tributárias cujas hipóteses de incidência elas se referem estariam sujeitas à derrota no momento da aplicação delas a um caso concreto que assim demandasse.

Os casos citados deixam claro isso: quando se cria exceção implícita à regra tributária impositiva no momento de sua aplicação, não se está interpretando ampliativamente uma isenção técnica eventualmente existente, mas restringindo-se mais ainda a hipótese, por razões que o intérprete considerou suficientes para tanto – a exemplo do esvaziamento material e econômico do direito de propriedade, nos casos de IPVA e ITR mencionados.

Sobre os casos citados, verifica-se que apenas os dois últimos correspondem a hipóteses em que a regra tributária foi derrotada, enquanto nos dois primeiros, pretendia-se apenas restringir ou ampliar a amplitude semântica das isenções. Isso demonstra, pois, que não há incompatibilidade entre a vedação carreada pelo artigo 111 do CTN e o fenômeno da derrotabilidade de regras tributárias.

Pode-se temperar essa compatibilidade apenas com a ressalva da vedação legal atingir a possibilidade de derrotabilidade de uma regra tributária isencional – que em termos práticos corresponderia à criação da “*exceção da exceção*” ou, mais claramente, da restrição do sentido semântico literal da isenção. Foi o que pretendeu a Procuradoria da Fazenda, por exemplo, no AgRg no REsp 1.517.703/RS, ao pleitear a exclusão dos casos de cegueira monocular da isenção legal do IR.

Por fim, deve-se lembrar de que todas as regras jurídicas são *potencialmente derrotáveis*, o que não é diferente para o artigo 111 do CTN. Não se pode estabelecer *a priori* a impossibilidade ele ser derrotado diante de um caso concreto, para fins de interpretação extensiva (ou analógica) ou restritiva de uma isenção existente, todavia, há

⁷¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.789-790.

⁷¹² “Isenções técnicas: Quando a atuação do legislador é no sentido de tornar compatíveis as situações a partir do critério da capacidade contributiva, tem-se que o emprego da isenção é meramente técnico: não há excepcionalidade. O legislador apenas procurou descrever a hipótese de incidência valendo-se de todos os artifícios que tinha à mão: seja uma descrição minuciosa e enumerativa, seja, alternativamente, uma descrição geral seguida de isenção, que estreita o alcance daquela hipótese.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Ob.Cit., p.250).

que se observar um ônus de justificação extremamente elevado para tal situação, praticamente inviabilizando-a na esmagadora maioria dos casos.

Essa situação está presente, por exemplo, no julgamento do REsp nº 567.873/MG, cujo julgado versa sobre o pleito do contribuinte para que a isenção de IPI prevista no artigo 1º, IV da Lei n 8.989/95⁷¹³ fosse estendida aos casos em que o veículo será adquirido para ser dirigido pelo acompanhante do deficiente físico e será analisado com maior detença posteriormente.

V.6 Conclusões Parciais

Este capítulo trouxe propriamente para o âmbito do Direito Tributário brasileiro o tema da derrotabilidade de regras, com a finalidade de enfrentar a principal objeção possível: de que a criação de uma exceção implícita no ato de aplicação geraria perda da força inferencial das regras e, conseqüentemente, faria ruir a segurança jurídica tão prestigiada pelo sistema tributário constitucional.

O estudo realizado deixou patente, em primeiro lugar, que esta objeção se baseia em uma visão fracionada do princípio da segurança jurídica, em uma acepção positivista desta norma, que dentro do contexto do Estado de Direito possui uma dimensão substancial relacionada à aceitabilidade das normas aplicadas – que neste trabalho foi definida a partir de parâmetros procedimentais e substanciais.

Ao fim, concluiu-se que a derrota de uma regra tributária não se opunha à segurança jurídica, pelo contrário, é um instrumento de sua realização e de incremento na calculabilidade e determinabilidade do Direito.

Além disso, analisou-se a possibilidade de alguma das dimensões normativas da legalidade tributária (regra, princípio e postulado) seria óbice à derrota das regras, também restando comprovado que não há também nesse ponto qualquer tipo de restrição positiva a esse fenômeno normativo.

Por fim, 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

⁷¹³ Art. 1º - Ficam isentos do Imposto sobre Produtos industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação de até 127 HP de potência bruta (SAE) quando adquiridos por: (...) IV - Pessoas que, em razão de serem portadoras de deficiência não podem dirigir automóveis comuns.

normativa de promover um fechamento das hipóteses de incidência de regras tributárias a eventuais exceções implícitas.

Com isso, este trabalho fecha o seu “ciclo teórico”, que partiu da análise do papel das regras e exceções no Direito, especificamente no sistema constitucional tributário que possui uma compleição bastante particular em relação a outros ordenamentos, passando por um estudo do fenômeno da derrotabilidade tanto em um plano geral quanto relativamente às regras jurídicas, para em seguida enfrentar o tema da coerência no Direito, adotado como parâmetro de justificação da derrotabilidade diante de certos casos concretos, para então, ao final, confrontar esse fenômeno com o Direito Tributário Positivo, visando confrontar eventuais óbices e demonstrar que, em rigor, a derrota da regra tributária irá haurir sua fundamentação na realização da segurança jurídica substancial.

O próximo e último capítulo será dedicado à análise da derrotabilidade de regras tributárias na prática, analisando precedentes de tribunais judiciais e administrativos nos quais foram criadas exceções implícitas diante de peculiares casos concretos.

CAPÍTULO VI: DERROTABILIDADE DE REGRAS TRIBUTÁRIAS NOS TRIBUNAIS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS

(...) as coisas resultam terrivelmente perigosas quando juristas, juízes e tribunais à nossa volta danam-se a decidir a partir de valores, afastando-se do direito positivo.

Eros Grau

Primeiramente, há que se mencionar que o termo “derrotabilidade” praticamente não aparece nos repositórios de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça (com exceção de algumas decisões monocráticas que fazem referência ao decidido pelos tribunais de 2ª instância), tampouco no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – a expressão somente aparece com maior frequência no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, mas ainda assim poucas vezes relacionado ao Direito Tributário⁷¹⁴.

Tal circunstância, todavia, não serve para que se afirme que os órgãos jurisdicionais brasileiros não realizem a derrota de regras tributárias em diversas oportunidades – como já dizia Montaigne, “*il y a le nom et la chose; le nom, c’est une voix qui remerque et signifie la chose; le nom, ce n’est pas une partie de la chose ny de la substance, c’est une piece estrangere jointe à la chose, et hors d’elle*” -, pelo contrário, não faltam oportunidades em que os tribunais brasileiros afastaram a aplicação de regras tributárias a casos claros, diante das circunstâncias do caso concreto e para promover a correção da instanciação a ser realizada, ainda que não tenham descrito tal operação como é proposta tecnicamente no âmbito da teoria do Direito.

É, todavia, difícil encontrar uma fundamentação específica para a derrota das regras – haja vista que cada caso apresenta suas particularidades próprias e atrai determinado tipo de argumento – como será apresentado adiante -, mas através da análise

⁷¹⁴ Constatação semelhante foi feita por Jorge Araújo, em pesquisa feita no âmbito das decisões do STF (Cf. 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, p.112).

das diversas decisões que serão apresentadas, se tentará, tanto quanto possível for, identificar algumas linhas argumentativas que se repetem.

Além disso, é preciso observar também que ao se falar em regras tributárias, está-se referindo a normas bastante diferentes materialmente, abarcando aquelas que concedem benefícios fiscais, que instituem a incidência tributária, que estabelecem sanções e até mesmo regras processuais, no âmbito de processos tributários.

Mas o principal escopo deste capítulo é demonstrar que os tribunais têm derrotado regras tributárias apenas em circunstâncias absolutamente excepcionais. Como foi dito anteriormente, as regras tributárias possuem um grau qualificado de resistência à criação de exceções implícitas no momento de sua aplicação, de modo que apenas particularidades extremamente relevantes frente ao sistema tributário estabelecido são aptas a justificar tal fenômeno.

A metodologia de análise das decisões será semelhante àquela utilizada por Araújo⁷¹⁵: i) primeiro se apresentará a “regra clara”, ou o “entendimento consolidado”; ii) em seguida, será colocado como o caso chegou ao órgão decisório; e iii) por fim, serão analisados os argumentos e as razões utilizadas pelos julgados, o processo deliberativo. Após essa análise, serão feitas algumas considerações tomando-se por parâmetro a metódica estabelecida neste trabalho e verificando o que foi efetivamente realizado com a regra.

Antes disso, todavia, cabe mencionar também que a exigência de coerência na aplicação das regras tributárias – e conseqüentemente o dever de afastar a eficácia da regra em casos que levem a grosseiras incoerências – é decorrência do próprio *princípio da igualdade tributária* que, como aduz Klaus Tipke, ao se esgota na abrangência de todos os contribuintes, isto é, na generalidade da regra tributária, mas exige também que contribuintes individuais devam ser tributados com igualdade, levando-se em conta particularidades que sejam juridicamente relevantes, ainda que tenham sido excluídas da norma geral⁷¹⁶.

Entretanto, não é qualquer desigualdade entre dois contribuintes que justifica a derrota da regra em um caso concreto - a igualdade é sempre relativa, de modo que o critério de comparação deverá ser haurido do sistema tributário, incluindo aí as

⁷¹⁵ 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*, p.113-114.

⁷¹⁶ 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, p. 518.

próprias finalidades e princípios abduzidos a partir das regras existentes, daí a relevância da utilização de uma técnica de construção da base de coerência que não perca de vista a necessidade de que ela seja composta por razões dotadas de autoridade – seja ela direta dos textos normativos ou haurida das inferências realizadas.

Nesse sentido, exemplar a passagem de texto de Tipke sobre isso:

É livre [o legislador] até para fixar os princípios fundamentais de Justiça, mas não é livre na realização deles. O legislador impõe os princípios de ordenamento jurídico-tributário como medida de ordenamento de Justiça, mas não é tão soberano a ponto de poder anular a coerência que resulta dos valores. O princípio da igualdade impede exatamente isso. Exige que os princípios estabelecidos sejam racionalmente atingidos⁷¹⁷.

Uma vez estabelecida parcialmente a base de coerência a partir dos textos normativos e suas instancicações claras, e complementada a partir das inferências indutivas, dedutivas e abduativas, bem como a construção de uma jurisprudência acerca do conteúdo do Direito Positivo, o legislador e o aplicador ficam limitados pela coerência que resulta deles, de modo que as regras passem a ser aplicadas *coerentemente*, sob risco de, em situações extremas, gerar uma ruptura com o próprio sistema estabelecido e, conseqüentemente, com a igualdade.

A derrota de uma regra tributária é, pois, instrumento de prevenção dessa ruptura – como dito anteriormente, a criação da exceção tem uma *função de preservação do sistema tributário*.

Não é a regra geral que irá indicar a relevância de determinada particularidade do caso concreto, mas os princípios e valores imbricados no sistema jurídico: “*O que num caso concreto é igual ou desigual não se pode estabelecer abstratamente ou de modo geral, mas apenas através de recurso ao sistema e aos princípios de determinado ramo jurídico*”⁷¹⁸.

Disso se retoma a relevância de se tratar separadamente de espécies diferentes de regras tributárias – ou pelo menos regras tributárias com objetivos distintos -, pois o sistema tributário brasileiro é *pluralístico*, possuindo diversos princípios fundamentais que orientam de forma distinta o conteúdo da base de coerência para grupos distintos de normas tributárias.

⁷¹⁷ TIPKE, Klaus. “Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário”, p.520.

⁷¹⁸ Idem, *ibidem*, p.520.

Isso só contribui para a impossibilidade de se traçar um critério universal de justificação da derrota de regras tributárias, mas ao mesmo tempo torna mais exequível a possibilidade de se estudar quais peculiaridades serão juridicamente relevantes, diante de um caso concreto, levando-se em conta os efeitos daquela norma e suas finalidades subjacentes.

É o que se pretende fazer a seguir.

VI.1 Derrotabilidade de Regras Tributárias Impositivas

Ao se falar em tributação, pensa-se inicialmente na imposição da cobrança tributária, através de regras que descrevem um fato econômico e atribuem a ele consequências tributárias. Os casos que serão tratados aqui são todas situações nas quais o contribuinte realizou o fato gerador, abrangendo aí todos os elementos fáticos presentes na hipótese de incidência prevista pela legislação de regência, mas a sua situação concreta possui contornos específicos que permitiram ao tribunal a criação de uma exceção implícita. Faz-se remissão aqui a tudo que foi dito no capítulo anterior acerca do art. 114 do Código Tributário Nacional.

O cerne da compreensão deste fenômeno no âmbito das regras de incidência tributária parece residir no conceito de *capacidade econômica*, que assume um papel no ordenamento jurídico tributário que vai além da simples graduação do tributo devido no seu estabelecimento abstrato, mas se integra ao sistema material de valores proclamados na Constituição Federal de 1988, compreendido pelos princípios que presidem a interpretação e aplicação de todas as normas de um determinado ordenamento, inclusive a própria Constituição⁷¹⁹, englobando assim decisões políticas fundamentais que compõem a estrutura profunda do Direito.

É dizer, na esteira de Casado Ollero, que a capacidade econômica precisa ser compreendida como critério de justiça *no* tributo, enquanto reflexo da proteção garantista e individual desse princípio, mas também compreendido em sua conexão com outros valores superiores da ordem constitucional, como solidariedade e igualdade de

⁷¹⁹ Cf. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. “La Constitución como norma jurídica”. In *Anuario de Derecho Civil*. Madrid: Boletín oficial del Estado, 1979, p.327-329.

tratamento, para a realização da justiça *através* do tributo⁷²⁰. Para compreender o papel deste princípio na derrota de regras impositivas, é necessário traçar a distinção entre a capacidade econômica enquanto *substrato* da imposição, e enquanto *critério* para a quantificação da contribuição do contribuinte para os gastos públicos⁷²¹.

Nesse sentido, a capacidade econômica como fonte ou substrato da imposição deve ser entendida como a necessidade da obtenção ou permanência da titularidade de uma riqueza, ou a obtenção de um benefício por parte do contribuinte⁷²², isto é, o conteúdo juridicamente necessário desse princípio demanda que a tributação se baseie sempre na *potencialidade econômica do sujeito passivo*⁷²³. Ora, se o tributo consiste na retirada coativa de parte da riqueza dos contribuintes, natural que o pressuposto mesmo da tributação seja a existência de algum conteúdo economicamente apreciável.

Todavia, essa consideração não se baseia em uma interpretação da referência à capacidade econômica do art. 145, §1º da CF/88, mas sim uma consequência lógica do sistema tributário brasileiro, que adota em todas as materialidades tributáveis indícios de riqueza ou benefícios, como corolário do direito de propriedade dentro do contexto de um Estado Fiscal. Nesse sentido é a lição de Ollero:

*En consecuencia, la adopción de la capacidad como sustrato de la imposición, representa no ya el mínimo ético indispensable para no atentar contra la justicia material de los tributos, sino el mínimo lógico exigible para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador fiscal. (...) El mandato que impone la capacidad económica es pues el de gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación; situaciones seleccionadas en virtud de una valoración del legislador cuya legitimidad puede ser controlada por el Tribunal Constitucional, al estar aquél condicionado por el doble vínculo de un límite mínimo y un límite máximo a la imposición.*⁷²⁴

⁷²⁰ OLLERO, Gabriel Casado. “El principio de capacidad 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, p.189.

⁷²¹ Nesse sentido é o clássico trabalho de Ignazio Manzoni, que distingue a capacidade contributiva como pressuposto, limite e parâmetro da atividade tributária (*Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: G. Giappichelli, 1965, p.13 e ss.).

⁷²² OLLERO, Gabriel Casado. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, p.191.

⁷²³ Cf. GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche de principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffré, 1961, p.432)

⁷²⁴ OLLERO, Gabriel Casado. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, p.192.

Onde não houver substrato econômico a ser tributado, não faz sentido que o Estado busque cobrar qualquer coisa⁷²⁵ - na feliz expressão de Tipke e Yamashita, “o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver”⁷²⁶. Essas exigências mínimas derivadas da capacidade econômica – entendida como fonte material da imposição e operado como pressuposto e condição da impositividade – devem ser levadas em conta não apenas no plano legislativo, de construção abstrata da regra, *mas também no momento de sua efetiva aplicação*⁷²⁷.

Esse raciocínio também é válido diante de tributos que tenham efeitos extrafiscais acentuados⁷²⁸ - não importam quais sejam os valores ou objetivos extrafiscais perseguidos através da tributação, o princípio da capacidade econômica veda que se desconsidere tanto o limite mínimo, que é o próprio substrato da imposição, quanto o limite máximo, decorrente da vedação à tributação com efeitos de confisco (art. 150, IV da CF/88)⁷²⁹.

A capacidade econômica requer não apenas um juízo do legislador a respeito do sujeito ou da situação considerada como dotada de *força econômica* suficiente para o pagamento do tributo, mas também a possibilidade de que ele seja pago sem que sejam provocados efeitos econômicos, sociais e políticos não pretendidos ou indesejados pelo legislador⁷³⁰.

⁷²⁵ Nesse sentido, Klaus Vogel aduz a irracionalidade de se cobrar impostos de sujeitos aos quais, ao mesmo tempo, o Estado deve garantir uma ajuda social a fim de lhes assegurar o mínimo existencial. (VOGEL, Klaus. La Hacienda pública y el Derecho Constitucional. In *Revista Hacienda Pública Española* 59, 1979, p.20).

⁷²⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p.31

⁷²⁷ OLLERO, Gabriel Casado; Ob.Cit., p.193.

⁷²⁸ Não se irá adentrar na distinção entre tributos fiscais e extrafiscais aqui, na esteira da lição de Klaus Vogel, que aponta a impossibilidade de se quantificar as finalidades da norma para, então, afirmar que para a distinção entre tributos fiscais e extrafiscais pouco importa o escopo do legislador, mas sim a capacidade da lei tributária gerar o efeito financeiro ou regulatório. É dizer, os efeitos da norma tributária podem se verificar independente da finalidade abstrata aposta à lei pelo legislador no momento da sua criação ou pelo intérprete no momento de sua compreensão. Assim, qualquer norma tributária possui uma função (positiva ou negativa) de arrecadação (*Ertragsfunktion*), ao mesmo tempo que podem coexistir simultaneamente outras três funções: a) a função de distribuição da carga tributária (*Lastenausteilungsfunktion*), que se baseia em critérios constitucionais para repartir o ônus da sociedade de suprir as necessidades financeiras do Estado; b) função indutora, de estímulo ou desestímulo a escolhas econômicas do contribuinte; e c) função de simplificação (Cf. VOGEL, Klaus. 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, p.546-548). Sobre um levantamento a respeito das teorias sobre a identificação de normas tributárias extrafiscais, Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P.17-24.

⁷²⁹ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche de principio della capacità contributiva*, p.434.

⁷³⁰ OLLERO, Gabriel Casado. “El principio de capacidade y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, p.195.

A margem de manobra do legislador, em matéria tributária, está dentro do limite mínimo e máximo indicado acima, podendo dentro dessas margens perseguir tanto efeitos arrecadatórios quanto indutores, mas ao mesmo tempo sendo afetado pelo princípio da igualdade e da propriedade, bem como princípios da ordem econômica eventualmente ofendidos pela tributação. Casado Ollero percebe perfeitamente a relação entre o influxo desses princípios (inclusive o da capacidade econômica) na aplicação de regras tributárias, ao afirmar:

Pues bien, en el plano técnico-jurídico para que estos mandatos constitucionales sean operativos en cada acto de imposición, deberán articularse de alguna de estas dos formas:

a) como elementos integradores de los presupuestos de cada tributo, de manera que la falta de los mismos impida el nacimiento de la obligación tributaria, o

b) como elementos directamente condicionantes de la imposición, cuya ausencia obstaculice la exigibilidad o la eficacia de la obligación surgida con la realización del presupuesto del tributo.

La consecuencia práctica em ambos supuestos es similar: impedir la exacción de un tributo cuando su resultado se oponga a las antedichas prescripciones constitucionales. (...) El efecto querido por la norma de imposición (nacimiento de la obligación tributaria) y el correspondiente interés tutelado, solo podría realizarse cuando el resultado de la exacción no contravenga el superior interés jurídico previsto en la Constitución: preservar de imposición el mínimo de existencia y evitar gravámenes confiscatorios.⁷³¹

Portanto, é preciso que a hipótese de incidência, desenhada para a norma geral e abstrata, seja dotada de generalidade para abarcar diversas situações “normais” que foram consideradas pelo legislador como dotadas de substrato econômico que legitimaria a imposição – mas a adequação constitucional não se esgota no plano abstrato, exigindo também que se analise a concordância do fato gerador com essas diretrizes, pois traz em seu bojo uma situação concreta que pode, apesar da subsunção formal, não se alinhar substancialmente com os princípios que orientam o sistema tributário constitucional, justificando assim que o aplicador crie uma exceção implícita para esse caso, derrotando a regra tributária impositiva.

A seguir, serão examinados diversos casos julgados pelos tribunais, nos quais regras de incidência tributária foram derrotadas justamente por esvaziamento do conteúdo econômico do fato gerador, em razão de circunstâncias do caso concreto.

⁷³¹ Idem, ibidem, p.206.

Também se remete aqui à análise feita acerca do julgamento da Apelação Cível nº 500181123.2013.404.7107/RS, julgada pelo TRF-4, no capítulo anterior, no qual se examinou a condição de derrota de regras de incidência tributária marcadamente extrafiscal, em razão dos efeitos gerados serem comprovadamente indesejados pelo legislador.

Ao se falar de regras tributárias com função indutora, não basta que a situação concreta sofra pequenos desvios em relação aos efeitos pretendidos para que se justifique a derrota da mesma – é preciso que sejam gerados efeitos diametralmente opostos, que conflitem frontal e integralmente com aquilo que foi pretendido pelo legislador. Nesse sentido, aduziu Luís Eduardo Schoueri:

Pois é essa coerência que exigirá que o legislador tributário, a quem é facultado utilizar-se da norma tributária para a correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou para a busca de objetivos prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva), não seja, ele mesmo, o causador das falhas que ele pretende reparar. Não faria sentido, por exemplo, que o próprio Estado contribuísse para o aumento de desigualdades regionais ou setoriais, se justamente se espera dele uma atuação positiva, no sentido de reduzir aquelas desigualdades⁷³².

Apesar do raciocínio do autor ter se dado no sentido de questionar a constitucionalidade de regras tributárias que geram efeitos sistêmicos contrários às finalidades que deveriam ser perseguidas, cabe perfeitamente também aos casos em que a norma atinge as finalidades constitucionais para a generalidade dos casos, mas para determinado contribuinte geram um resultado extremamente gravoso e contrário a essa finalidade, autorizando a derrota naquela situação concreta.

Frise-se: não se está falando aqui em efeitos nocivos gerais da regra, mas apenas em relação a determinados contribuintes. E mais, não basta haver naturais desvios de uma eficiência ótima da regra tributária, é preciso que os efeitos sejam largamente contrários às finalidades que se pretendia atingir.

O alto grau de resistência das regras tributárias exige a demonstração de que a situação decorrente da aplicação da norma àquele caso concreto gerará uma situação inaceitável em relação ao sistema existêncial, gerando uma instanciação grosseiramente incoerente com as demais disposições dele.

⁷³² SCHOUERI, Luís Eduardo. 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, p.158.

VI.1.1 Incidência de ITR sobre imóvel objeto de invasão

O Imposto Territorial Rural é um tributo de competência federal, cuja definição geral da hipótese de incidência consta do artigo 29 do CTN⁷³³, instituído através da Lei nº 9.393/1996, que dispõem em seu artigo 1º:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a *propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza*, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Como se vê na leitura do dispositivo, a hipótese de incidência se refere expressamente a figuras tipicamente de Direito Privado – propriedade, domínio útil e posse⁷³⁴ – para desenhar os contornos da hipótese de incidência, frisando inclusive que somente a transferência da propriedade faz cessar a incidência do ITR sobre o proprietário, mesmo nos casos em que o imóvel foi declarado de interesse social, para fins de reforma agrária⁷³⁵.

Por sua vez, a legislação delimita negativamente a hipótese de incidência ao listar as isenções no seu artigo 3º, afastando a incidência nos casos de: i) imóvel rural recebido através de programa de reforma agrária, caracterizado como assentamento; e ii) conjuntos de imóveis cuja soma seja suficiente para caracterizá-los como pequenas glebas rurais, desde que seja explorada em regime familiar e o proprietário não possua imóvel urbano.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.144.982/PR, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, discutia-se a cobrança do ITR sobre dois imóveis rurais de propriedade da impetrante do mandado de segurança, sob o fundamento de que, apesar de permanecer como proprietária do bem, restou incontroverso nos autos que desde 1987 ele não pôde exercer quaisquer dos poderes inerentes à posse, em decorrência da invasão por integrantes do movimento “sem terra”.

⁷³³ Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

⁷³⁴ Código Civil:

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

⁷³⁵ Art. 1º. (...) § 1º O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse.

Por outro lado, o fundamento para a manutenção da autuação era o fato de que o art. 29 do CTN e art. 1º da Lei nº 9.393/1996 exigiriam somente a propriedade como fato gerador, e que a condição do terreno estar invadido não descaracterizaria esta condição, pois o próprio art. 1.228 do Código Civil prevê, além das prerrogativas de uso, gozo e disposição da coisa, o direito do proprietário reaver o bem de quem injustamente o detenha.

Em seu voto, o Min. Mauro Campbell verificou inicialmente que a proprietária tentou por diversas vezes receber a tutela judicial para recuperar o seu imóvel (comprovado com diversas decisões judiciais acostadas aos autos), restando comprovado a incapacidade do Estado de garantir o direito fundamental à propriedade, previsto no art. 5º, XXII da CF/88, configurando-se “*efetiva violação ao dever constitucional do Estado*”.

Diante disso, entendeu que ofenderia ao princípio da razoabilidade e da justiça o fato do mesmo Estado que viola o seu dever de garantia da propriedade concomitantemente pretender exercer sua prerrogativa de cobrar o tributo sobre a propriedade cuja proteção não pôde realizar, apontando aí um comportamento contraditório da Administração, que violaria a proibição do *venire contra factum proprium*.

No caso concreto, tinha-se que: i) por um lado, a invasão do movimento dos “sem terra” cuidou de esvaziar o aspecto substantivo do direito de propriedade sobre os imóveis, pois “*não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária*”; e ii) por outro lado, anulou-se também o aspecto adjetivo do direito de propriedade, diante da impossibilidade do Estado permitir à proprietária reaver os bens.

Além disso, menciona o Ministro que o exercício do direito de propriedade deve ser condicionado pelo princípio da *função social da propriedade* (art. 170, III da CF/88), afirmando que desde o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, com a inserção do §4º ao art. 153 da CF/88⁷³⁶, o pagamento dos impostos sobre a propriedade territorial rural se tornou uma questão inerente à realização do princípio mencionado. Deste modo, não seria razoável que se exija de quem não detém o domínio útil do imóvel que exerça a propriedade de acordo com a função social daquele bem, incluindo aí também o pagamento dos impostos reais.

⁷³⁶ Art. 153. (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

Ao fim, decidiu nos seguintes termos:

Dessa feita, na peculiar situação dos autos, ao considerar-se a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos de propriedade sem o devido êxito do processo de desapropriação, é inexigível o ITR diante do desaparecimento da base material do fato gerador e da violação dos referidos princípios da propriedade, da função social e da proporcionalidade.

Assim, compulsando os argumentos que foram esgrimidos durante a discussão do tema, por um lado há a existência do direito de propriedade – pelo menos sob uma perspectiva formal, já que a impetrante permanece no registro público do bem como sua titular – o que deveria então ensejar a incidência do ITR, e por outro, trata-se de um direito materialmente vazio por decorrência da invasão e da incapacidade do Estado de fazer reaver a propriedade tomada injustamente.

O Ministro demonstra em seu voto, em primeiro lugar, que o direito de propriedade foi esvaziado em seu conteúdo material, isto é, os poderes que o compõem, tanto contra terceiros quanto em relação ao Estado, sem que com isso negasse a existência de propriedade de forma absoluta, mas apenas como mero título formal. Para corroborar a dissociação que pretendeu efetuar, socorreu-se ao princípio da função social da propriedade, conectando a existência de domínio útil sobre o imóvel à tributação do mesmo.

Por sua vez, o domínio útil (dotado de substância econômica) se encontra relacionado à *capacidade econômica* prevista pelo art. 145, §1º da CF/88 como parâmetro de graduação dos impostos – nessa linha, para dar concreção ao texto constitucional, é preciso que somente se autorize a medir a capacidade contributiva para fins de tributação por meio da constatação das verdadeiras forças econômicas do contribuinte, na linha proposta por Moschetti, que aponta a necessidade de que o princípio seja dotado de um conteúdo concreto de forma a limitar a discricionariedade do legislador tributário⁷³⁷.

Por fim, a argumentação conecta também a tributação à proteção constitucionalmente determinada ao direito de propriedade, na linha já aduzida por Kirchhof ao afirmar que “*a proteção da propriedade e de sua manutenção (art. 14 LF) remete à imposição tributária do bem econômico*”, e posteriormente aduz:

⁷³⁷ Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova. CEDAM. 1973, p.21-23.

A garantia fundamental da liberdade não está sob reserva de tributação, mas sim o sucesso econômico advindo do exercício desta liberdade obriga socialmente o contribuinte, que por esta razão é tributado. (...) O tributo surge com o ganho efetivo e não da capacidade para o ganho. Ele onera a capacidade financeira, não a capacidade de realização futura. Ele não demanda uma disposição para realizar algo, mas participa de determinada realização⁷³⁸.

A leitura do princípio da capacidade contributiva, implícita na argumentação do voto vencedor, remete à exigência de que o fato gerador tenha algum conteúdo econômico para que possa ser efetivamente tributado pelo Estado, o que não possuía, no caso concreto.

Como se vê, a criação da exceção implícita à regra de incidência do ITR neste caso se alinha com diversos princípios do Direito Tributário (capacidade contributiva) e da ordem econômico (propriedade privada e função social da propriedade), além de se invocar o brocardo do *venire contra factum proprium* para deixar evidente a incoerência em se cobrar tributo sobre uma propriedade que não se pode garantir ao contribuinte.

Além disso, a exceção criada se alinha à racionalidade dada pela legislação, que permite a redução da base de cálculo do ITR nos casos de áreas de preservação permanente e servidão ambiental, por exemplo, mediante a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) pelo contribuinte⁷³⁹ - é dizer, reconhecendo o esvaziamento econômico da propriedade rural em prol da proteção do meio ambiente, o legislador entendeu que essa parcela afetada não entraria no cômputo do ITR, aduzindo de forma subjacente uma vinculação entre o conteúdo econômico da propriedade e a sua tributação, na esteira reforçada pelo precedente analisado.

Portanto, ainda que *prima facie* a solução normativa para o presente caso seria a incidência do ITR, o que se verifica no caso concreto é que a profusão de razões jurídicas substanciais listadas acima contribuem para a construção de uma expectativa legítima do contribuinte para que não fosse sujeita à cobrança desse imposto. A satisfação dessa expectativa, ao invés de gerar insegurança, gerou um incremento de segurança jurídica na tributação sobre o patrimônio, pois se insere de forma coerente no sistema normativo estabelecido.

⁷³⁸ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.37-38,

⁷³⁹ Lei nº 6938/1981.

VI.1.2 Incidência de IPTU sobre imóvel invadido

Em caso absolutamente semelhante ao mencionado no item anterior, julgado no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.551.595/SP, de relatoria do Min. Humberto Martins, pretendeu a Fazenda Municipal cobrar o IPTU sobre um imóvel urbano que foi objeto de invasão, sendo posteriormente realizada a desapropriação do imóvel, para fins de utilidade pública.

O IPTU estabelece os contornos de sua hipótese de incidência e seu contribuinte nos arts. 32 e 34 do CTN, que de resto se aproximam muito da redação dada ao dispositivo equivalente do ITR, *verbis*:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Novamente recorre a legislação aos conceitos de propriedade, domínio útil e posse para definir as condições de incidência da regra tributária. E da mesma forma, se verifica que no caso concreto o direito de propriedade foi esvaziado em todo o seu conteúdo econômico, aplicando-se aqui exatamente o mesmo raciocínio que foi demonstrado no item anterior, para justificar a criação de uma exceção implícita para a regra – o que ocorreu ao final, com a decisão pelo descabimento da cobrança.

Os fundamentos para a derrota da regra de incidência do IPTU, neste caso, são exatamente os mesmos do caso anterior, razão pela qual não serão reiterados aqui.

Um pouco distinto foi o caso apreciado no julgamento da Apelação Cível nº 0003334-89.2015.8.22.0014⁷⁴⁰, julgado pelo Tribunal de Justiça de Rondônia, sob a relatoria do Desembargador Roosevelt Queiroz Costa. Neste caso, o contribuinte buscou judicialmente o seu direito de não pagar o IPTU em razão de o imóvel estar sujeito a restrições judiciais decorrentes de uma ação civil pública ajuizada, cujo provimento liminar impedia a proprietária de exercer qualquer um dos direitos inerentes à propriedade – o imóvel não poderia ser alienado, onerado, nem sofrer quaisquer inovações físicas, sejam elas acessões ou benfeitorias, conforme restou averbado na Certidão de Registro de Imóveis respectiva.

⁷⁴⁰ Julgado em 01/08/2017.

Neste julgamento, as razões utilizadas no caso da cobrança do ITR sobre terreno invadido, relacionados ao esvaziamento do conteúdo econômico do imóvel foram reiteradas, inclusive com a invocação de precedentes do STJ sobre o tema do ITR (a exemplo do REsp nº 963/499/PR, de relatoria do Min. Herman Benjamin).

Todavia, neste caso, é preciso ressaltar uma distinção: enquanto nos precedentes invocados a perda do conteúdo econômico da propriedade se deu por força de invasão do movimento “sem terra”, acompanhado da incapacidade do Estado de garantir o direito do contribuinte de reaver seu bem, neste caso o direito de usar, gozar e dispor se encontra obstado através de decisão judicial nos autos da ação civil pública, sendo possível, neste caso, o exercício processual do direito de propriedade através da oposição de embargos de terceiro, com o objeto de combater a restrição imposta.

Essa mesma distinção é relevante no julgamento da Apelação Cível nº 0009164-46.2012.8.07.0018⁷⁴¹, julgado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, de relatoria da Desembargadora Ana Cantarino.

Este caso versava também sobre a cobrança de IPTU sobre um imóvel urbano adquirido através de certame licitatório (cujo edital não mencionou qualquer restrição sobre o bem), mas que se encontrava em área reivindicada por comunidade indígena, sendo objeto de ação civil pública que estabeleceu restrição quanto a utilização do bem pelo proprietário. Frise-se que nesta discussão, além do IPTU foi afastada também a cobrança da Taxa de Limpeza Pública – TLP, nos seguintes termos:

Obstada a fruição do imóvel pela adquirente ante a discussão estabelecida sobre a natureza e domínio da coisa, o fato, ilidindo o fato gerador do IPTU, também obsta a germinação da Taxa de Limpeza Pública - TLP, porquanto, se não fora possível edificar no imóvel e dele usufruir em sua inteireza, também não se aperfeiçoara o fato gerador da aludida taxa por estar a adquirente impossibilitada de se apossar do imóvel e dele fruir no exercício dos atributos inerentes ao domínio (CTN, artigos 32 e 34, Lei Distrital nº 6.945/81, art. 2º).

Além disso, aduziu que a cobrança de impostos reais está intrinsecamente relacionada à função social da propriedade, de modo que se o contribuinte está impedido de atender à função social do imóvel, por circunstâncias estranhas à sua vontade, não pode ser compelido a pagar os tributos que incidem sobre o bem.

⁷⁴¹ Julgado em 17/06/2015.

Compulsando os precedentes acima, nos quais a regra de incidência do IPTU foi derrotada, juntamente com aqueles que versavam sobre o ITR, se verifica que a *estrutura de suporte* da justificação tem como elementos centrais o *direito de propriedade*, o *princípio da capacidade contributiva* e a *função social da propriedade*, que se relacionam reciprocamente na construção da causa dos tributos sobre o patrimônio, no entender das decisões apresentadas.

Questões como a ineficiência do Estado em garantir o direito de propriedade, ou o fato do óbice ao conteúdo econômico da propriedade decorrer de ato judicial, parecem ter sido consideradas irrelevantes para fins de justificação da derrota de regra, dando-se ênfase, sim, ao conteúdo econômico que os fatos geradores devem possuir.

De qualquer forma, se verifica nesses casos que a decisão dada pelo Tribunal foi coerente com o sistema tributário brasileiro, promovendo todos os princípios já mencionados acima e, também, se alinhando melhor com a finalidade fiscal da tributação, que é permitir ao Estado retirar parte do conteúdo econômico de certas materialidades realizadas pelo contribuinte.

Essa conclusão é corroborada pelo julgamento proferido pelo STJ no Recurso Especial nº 1.482.184/RS, de relatoria do Min. Humberto Martins, cuja decisão final foi pela aplicação literal da legislação do IPTU, rechaçando o pleito do contribuinte pela derrota da regra.

Neste caso, a utilização parcial da propriedade urbana foi restringida por força de sua declaração como área de preservação permanente, considerada como área *non aedificandi*, e sobre isto concluiu a Corte que:

A restrição à utilização da propriedade referente a área de preservação permanente em parte de imóvel urbano (loteamento) não afasta a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro, qual seja, a propriedade localizada na zona urbana do município. Cuida-se de um ônus a ser suportado, o que não gera o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação da propriedade, como ocorre, por exemplo, nas desapropriações.

O tratamento deste caso foi distinto, pois aqui não se tratava de um completo esvaziamento econômico do bem em razão de alguma causa específica, mas simplesmente uma limitação administrativa⁷⁴², de modo que não havia impedimento para a

⁷⁴² “Determinações de caráter geral, através das quais o Poder Público impõe a proprietários indeterminados obrigações positivas, negativas ou permissivas, para o fim de condicionar as propriedades ao atendimento da

utilização da área pelo contribuinte, mas somente restrições ao seu uso pleno, como forma de compatibilizar a utilização do bem com a sua função social.

Assim, o direito de propriedade, o princípio da função social da propriedade e a capacidade contributiva, que nos outros casos davam pleno suporte à criação da exceção, neste caso militam contra o pleito do contribuinte, pois eles detêm parte dos poderes inerentes à propriedade, que somente foram restringidos para *realizar* o interesse social, que por sua vez está relacionado à condição de tributabilidade do patrimônio, como aduzido nas motivações expostas anteriormente⁷⁴³.

Este último caso deixa claro que a capacidade econômica somente é relevante para fins de criação da exceção implícita – pelo menos no caso do IPTU – enquanto pressuposto da própria tributação, e não enquanto medida de graduação. De fato, a partir do momento que se verifica alguma substância econômica – ainda que menor que aquela típica à hipótese abstrata – passa-se à graduação do imposto, momento em que entra a análise objetiva do fato gerador, não havendo mais justificativa para a derrota da regra de incidência tributária.

VI.1.3 Incidência de IPI sobre produtos objeto furto após a saída do estabelecimento.

O IPI é um imposto de competência da União, cujos traços principais são hauridos do art. 46 e seguintes do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a sua hipótese de incidência nos seguintes termos:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

função social.” (CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*, 25ªed. São Paulo: Atlas, 2012, p.788-789)

⁷⁴³ Nesse mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. IPTU. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LEGALIDADE. RESTRIÇÃO À UTILIZAÇÃO DO IMÓVEL QUE NÃO DESNATURA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. PROPRIEDADE. AUSÊNCIA DE LEI ISENTIVA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. "Segundo o acórdão recorrido, não há lei prevendo o favor legal para a situação dos autos, fundamento bastante para manter o decisum, pois o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, bem como o artigo 176 do Código Tributário Nacional exigem lei específica para a concessão de isenção tributária". (REsp 1.128.981/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 25/03/2010) 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1469057/AC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/10/2014, DJe 20/10/2014)

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.⁷⁴⁴

Nessa esteira, o Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010) traz em seu artigo 2º que “*O imposto [IPI] incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPP*”. E, por fim, ao tratar da base de cálculo do tributo, determina o art. 190 do RIPI/2010 que corresponderá ao “*o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial*”.

Diante desses dispositivos, tem-se que a hipótese de incidência do IPI (para o caso a ser analisado) corresponde à *realização de operação onerosa de saída de produto industrializado naquele estabelecimento*. Frise-se que a legislação põe elevada ênfase no ato da saída do estabelecimento, conforme disposto no art. 36 do RIPI/2010, com a ressalva no seu inciso I e parágrafo único que se considera ocorrido o fato gerador com a entrega do produto ao adquirente apenas nos seguintes casos: i) produto vendido por intermédio de ambulantes; e ii) produto cuja a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial.

Pois bem, analisa-se aqui o caso julgado no Recurso Especial nº 1.203.236/RJ, de relatoria do Min. Herman Benjamin, que tratava de Ação Ordinária com o fito de anular a cobrança de IPI sobre cigarros que foram furtados após a saída do produto do estabelecimento do contribuinte. O pleito se baseava no argumento de que a mera saída física do produto do estabelecimento comercial não seria suficiente para constituir fato gerador do IPI, sendo necessária a efetivação da entrega ao adquirente, que no caso não ocorreu em razão de furto.

O entendimento predominante no STJ era aquele consubstanciado no Recurso Especial nº 734.403/RS, de relatoria do Min. Mauro Campbell, que entendia ser o roubo e o furto risco inerentes à atividade do industrial produtor, de modo que o prejuízo sofrido individualmente não poderia ser transferido para a sociedade sob a forma do não pagamento do tributo devido pela saída. Além disso, sustentava que a ocorrência do fato gerador estava completa com a saída do produto, conforme determinada pela legislação, em atenção ao art. 114 do CTN e à regra de reserva de lei, corolário da legalidade tributária.

⁷⁴⁴ Foram reproduzidos apenas os dispositivos pertinentes ao caso que será abordado.

O Min. Herman Benjamin inicia o enfrentamento da tese dando indícios das razões que justificariam uma mudança no entendimento do Colegiado ao aduzir: “A matéria é novamente trazida a debate. Boa oportunidade para maior reflexão sobre a *justiça de onerar o contribuinte com tributação que não corresponde com o proveito decorrente da operação*”. Ou seja, o Ministro já vê na situação da tributação da saída de mercadoria furtada um esvaziamento do conteúdo econômico da operação que caracteriza o critério material da hipótese de incidência.

Diante disso, expõe os argumentos para afastar a incidência do IPI:

(a) o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados;

Quanto ao primeiro argumento, verifica-se que o mesmo consiste em um equívoco: a separação do fato gerador em aspectos material, temporal e espacial (sempre prejuízo de um eventual critério subjetivo, a depender da teoria adotada) se dá para fins exclusivamente didáticos, tratando-se, em rigor, e um todo que deve se perfazer unitariamente para que se deem as consequências jurídicas imputadas⁷⁴⁵.

Portanto, entender que o fato gerador se perfaz somente com a tradição do bem ao adquirente consistiria em uma contradição interna dentro da descrição abstrata dos fatos, pois a saída do estabelecimento ocorreria sempre anteriormente à entrega do produto ao comprador final. A única interpretação que compatibiliza esses elementos presentes na legislação é descrever a hipótese de incidência nos seguintes termos: *realização de saída de produto industrializado naquele estabelecimento em razão de operação onerosa contratada* – a existência de um contrato se torna a razão jurídica da saída do estabelecimento, antecedendo-o, de modo que o fato gerador se perfaz com a saída, na esteira da literalidade dos dispositivos legais.

Portanto, parece-nos que o presente caso se apresentou, *prima facie*, como um caso fácil de aplicação da regra de incidência do IPI. O segundo argumento foi o seguinte:

⁷⁴⁵ Nessa linha, aduz Paulo de Barros Carvalho que “O acontecimento só ganha proporção para gerar efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatos que se devem conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados, na forma legalmente estipulada.” (*Fundamentos jurídicos da incidência*, 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.188).

(b) a obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, não sendo, portanto, definitiva nos termos dos arts. 116, II e 117 do CTN;

Como se vê, há um erro de premissa, pois o fato gerador é *situação de fato* (a saída do estabelecimento em razão de operação contratada), e não *situação jurídica*, razão pela qual o art. 116, II do CTN não se aplica ao caso, e conseqüentemente resta afastado também o art. 117. O IPI, assim como o ICMS e o ISS, é um tributo que incide sobre situações concretas, e não sobre negócios jurídicos.

O terceiro argumento foi o seguinte:

(c) o furto ou roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI, impõe o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Do contrário, além da perda da mercadoria - e do preço ajustado para a operação mercantil -, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançado na escrita fiscal; e

Esse ponto também envolve dois equívocos.

Em primeiro lugar, o art. 174, V do RIPI/98 (atual art. 254, IV do RIPI/2010) se refere ao estorno do crédito nos casos em que o produto foi roubado/furtado dentro do estabelecimento produtor, o que é corroborado pelo fato dele se referir também à subtração de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e abrange o mesmo tratamento à inutilização ou deterioração deles, que se dá, logicamente, no estabelecimento industrial.

Em segundo lugar, a sistemática de apuração do IPI implica no lançamento da saída no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), de modo que na própria escrita já utiliza, o contribuinte, dos créditos escriturais decorrentes da entrada de matérias-primas, produtos de embalagem e produtos intermediários, realizando a compensação com os débitos de saídas.

Portanto, no momento da ocorrência do furto, a saída já foi registrada, o débito apurado e os créditos escriturais, compensados – não há que se efetuar qualquer estorno.

Por fim, o quarto argumento parece ser o mais relevante:

(d) o furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, desaparece o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não-confisco.

Veja-se, inclusive, que tal argumento granjeou o apoio expresso do Min. Cesar Asfor Rocha, que se pronunciou em voto-vista afirmando que “*Parece-me a solução mais razoável e a que melhor atende aos princípios informadores do direito tributário.*” – ora, o único dos argumentos apresentados que trata de aplicação da razoabilidade é o último deles, que levam em consideração as circunstâncias concretas e não o desenho abstrato da regra-matriz de incidência do IPI.

Na mesma linha, o voto proferido pelo Min. Humberto Martins foi concluído da seguinte forma:

Portanto, nessa linha de raciocínio, revejo o juízo por mim adotado no caso acima, pois, não é razoável, em meu sentir, que o vendedor, quando ainda transportava tem os produtos furtados ou roubados, (não contribuindo de qualquer modo para a não exportação), por considerar que esses fatos imprevisíveis - caso fortuito ou força maior - obstam a consumação do fato gerador do tributo.

Assim como o Min. Cesar Asfor Rocha, deixou claro que o fundamento de sua concordância com a tese do contribuinte eram as contingências fáticas da situação concreta, que teriam o condão de obstar a consumação do fato gerador do tributo.

Esse longo esforço acerca da motivação da decisão foi necessária em razão de, pela leitura da ementa e do voto do relator, parecer à primeira vista que os argumentos ligados à circunstância contingente do furto dos bens (versados através da invocação da razoabilidade e do esvaziamento econômico da operação) seriam pontos secundários no raciocínio jurídico esgrimido. Ao contrário, foi o ponto comum presente e reafirmado com maior ênfase nos quatro votos favoráveis à tese vencedora. Isso é relevante para se deixar claro que a motivação preponderante da decisão não foi, a nosso ver, uma reconstrução da hipótese de incidência do IPI (que de resto foi suficientemente criticada acima), mas sim a criação de uma exceção implícita para ela, no momento de sua aplicação ao caso concreto.

Da mesma forma que nos casos que foram tratados anteriormente acerca do ITR e do IPTU, um dos principais fundamentos para se derrotar a regra foi o *esvaziamento econômico da operação*, isto é, uma transação mercadológica cuja conclusão foi interrompida, neste caso por um ato de subtração criminosa dos bens, promovendo uma subtração do conteúdo econômico que, por força do princípio da capacidade contributiva, deveria ser atingido pela tributação do IPI.

Portanto, como forma de harmonizar a hipótese de incidência do IPI com a força normativa do princípio da capacidade contributiva, que orienta o sistema impositivo delineado na Constituição, o Tribunal derrotou corretamente a regra neste caso para incluir a cláusula excepcional.

VI.1.4 Incidência de IPVA sobre veículo objeto de apropriação indébita

O IPVA é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidente sobre a propriedade de veículos automotores, nos termos do art. 155, III da CF/88. Por força da Lei nº 7.431/85, instituiu-se o IPVA no Distrito Federal, sendo cobrado anualmente dos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados naquela unidade da federação, e que se encontra regulamentado atualmente no Decreto nº 34.024/2012 (RIPVA-DF).

A hipótese de incidência encontra seus contornos básicos no art. 3º e 4º do Regulamento⁷⁴⁶, podendo ser reproduzida simplificada nos seguintes termos: “*ter a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima de veículo automotor, registrado e licenciado, inscrito ou matriculado no Distrito Federal, no dia 1º de Janeiro do ano*”.

Além de traçar os contornos positivos da hipótese de incidência, o legislador tratou, no art. 5º do Regulamento, das hipóteses de isenção, delimitando-a negativamente, dentre as quais se destaca, para a análise que se pretende fazer, o art. 5º, II, que aduz a

⁷⁴⁶ Reproduzir-se-á apenas os dispositivos relevantes para o caso em tela:

Art. 3º O fato gerador do IPVA é a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima de veículo automotor, registrado e licenciado, inscrito ou matriculado no Distrito Federal, perante as autoridades de trânsito nas vias terrestres, aquáticas ou aéreas.

(...)

Art. 4º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - tratando-se de veículo usado:

a) licenciado no Distrito Federal, no 1º dia do mês de janeiro de cada ano;

isenção do IPVA sobre veículo *roubado* ou *furtado*, desde que o fato seja objeto de ocorrência policial, até o momento em que o veículo for recuperado.

Pois bem, o caso julgado na Apelação Cível 20110110212906, de relatoria do Desembargador J.J. Costa Carvalho, do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT), envolvia a ação ajuizada por uma empresa de *locação de veículos* que estava sendo cobrada pelo ente Distrital dos valores de IPVA relativos a um veículo de sua propriedade, mas que fora locado por uma pessoa que, após o negócio, mudou-se para outro Estado levando consigo o veículo de propriedade da locadora.

Por outro lado, o DETRAN-DF rechaçou o pleito argumentando que a legislação estabelece exceções à incidência do IPVA apenas para os casos de *roubo* ou *furto*, ao passo que o veículo do contribuinte fora objeto de *crime de apropriação indébita*, descrito no art. 168 do Código Penal⁷⁴⁷, frisando a impossibilidade de se interpretar extensivamente a isenção, por força do art. 111 do CTN. Além disso, pugnou que o contribuinte permanecia como proprietário do veículo, realizando assim o fato gerador do IPVA, evocando a legalidade tributária.

Diante dessas circunstâncias e argumentos, aduziu inicialmente o relator que:

A despeito da falta de previsão expressa do tipo penal apropriação indébita, certo é que, como o furto e o roubo (hipóteses expressas), o efeito para a Administração Pública é idêntico. *O contribuinte fica desprovido do seu patrimônio, portanto, privado do pleno exercício dos direitos inerentes à propriedade*, não se revestindo de legitimidade a sua responsabilização por obrigações que recaiam sobre o bem, seja de natureza tributária ou não tributária.

Como se vê, mantendo a linha dos demais casos apresentados, levou-se em conta o princípio da capacidade econômica como pressuposto da tributação, de modo que se esvaziando o conteúdo econômico do fato gerador, não haveria como se manter a incidência tributária.

Aduziu também que a intenção do legislador, ao editar a norma isentiva, não seria simplesmente suspender a cobrança do IPVA nos casos de roubo e furto, mas sim contemplar todas as hipóteses em que o proprietário tenha sido privado injustamente da posse do veículo, independentemente das circunstâncias específicas do fato que gerou essa inversão ilícita da posse. Ou seja, a partir do conteúdo da regra isentiva, abduziu o julgador

⁷⁴⁷ Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção.

uma dimensão do princípio da capacidade econômica, como forma de rechaçar a tributação nos casos em que não há conteúdo material da propriedade, ao mesmo tempo em que se utilizou de um argumento contrafático, alegando que o legislador não considerou especificamente a hipótese da apropriação indébita, como forma de justificar a aplicação direta do princípio abduzido ao caso concreto.

Pelo raciocínio esgrimido pelo voto vencedor, mesmo que não houvesse qualquer previsão específica de isenção para os casos de furto e roubo, nessas hipóteses também não poderia haver a incidência do IPVA. Portanto, fica claro que o fundamento do provimento ao pleito do contribuinte se baseou no esvaziamento econômico da propriedade, decorrente da apropriação indébita do bem, e não da utilização de uma interpretação extensiva ou analógica da isenção então existente.

Desse modo, justificou a criação dessa exceção implícita à regra de incidência do IPVA, neste caso concreto, no princípio da capacidade econômica e na razoabilidade, gerando um resultado coerente com a estruturação valorativa do sistema tributário pátrio.

Em síntese apertada, em todos os casos analisados de regras tributárias com efeitos preponderantemente arrecadatários, apesar do fato gerador se subsumir à descrição formal da hipótese de incidência, se verificou que estava ausente o próprio pressuposto da imposição fiscal, decorrente da capacidade econômico do sujeito ou de certos fatos ou atos. Em razão disso, os tribunais afastaram a incidência da regra, através da criação de exceções implícitas que levaram em conta o aspecto concreto responsável pelo esvaziamento econômico do fato gerador.

É dizer, não basta qualquer redução no conteúdo econômico subjacente ao fato gerador que contrarie a situação normal que a hipótese abstrata pretendeu atingir – é preciso que esse esvaziamento seja total, a ponto de que a manutenção da tributação daquela materialidade confronte intensamente – isto é, gera uma experiência recalcitrante excepcionalmente forte – as finalidades e princípios do sistema tributário, no que se refere à sua função arrecadatória.

VI.2 Derrotabilidade de regras tributárias sancionatórias

Outro tipo de regras tributárias são aquelas que estabelecem sanções aos contribuintes em razão do descumprimento de obrigações principais ou acessórias de

natureza fiscal. Nesse ponto, a justificação da derrota da regra pode se justificar através de diversas formas, especialmente em razão de: i) abertura legislativa à utilização da equidade; ii) cláusulas expressas que autorizam a própria Administração a derrotar as regras; e iii) o influxo principiológico do Direito Penal sobre essas regras, que deve ser levado em conta na construção da adjudicação mais coerente.

Em nível de normas gerais do Direito Tributário, há previsão expressa da permissão para que se utilize da equidade para dispensa de multas (em razão de obstar a incidência da regra punitiva), que decorre de uma interpretação *contrario sensu* do artigo 108, §2º do CTN, que determina que “*o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido*”, integrado com o art. 113, §1º⁷⁴⁸ do mesmo código, que permite inferir que não há vedação à utilização da equidade para dispensar a aplicação de multas tributárias.

No âmbito legislativo federal, há um dispositivo ainda mais específico, consubstanciado no - pouco comentado - art. 65 da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral dos Processos Administrativos Federais)⁷⁴⁹, que dispõe:

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, *quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.*

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

A dicção do texto é clara: sempre que o caso apresentar circunstâncias fáticas peculiares que tornem a aplicação da sanção inadequada ao caso, a *autoridade administrativa* pode, inclusive *ex officio*, reconhecer a inaplicabilidade da sanção à situação concreta. Portanto, este dispositivo se encontra em harmonia com o art. 108, §2º do CTN, gerando inclusive uma redundância na indicação da relevância do postulado da razoabilidade na aplicação das leis tributárias sancionatórias⁷⁵⁰.

⁷⁴⁸ Art. 113. (...) § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁷⁴⁹ Tal disposição já existe há décadas na Lei nº 8.112/90, especificamente em seu artigo 174, mas com escopo restrito ao processo disciplinar movido contra servidores públicos: “Art.174.O processo disciplinar poderá ser revisto, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando se aduzirem fatos novos ou circunstâncias suscetíveis de justificar a inocência do punido ou a inadequação da penalidade aplicada”. O que a Lei nº 9.784/99 fez, para garantir a razoabilidade prevista expressamente em seu artigo 2º, foi estender uma cláusula de equidade aplicável aos processos disciplinares de servidores públicos para todos que estejam sujeitos a processo administrativo que aplique algum tipo de sanção.

⁷⁵⁰ Nesse sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.845; e SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.301.

Em rigor, a utilidade dessa regra se dá estritamente pelos poderes decisórios que dá à Administração, visto que ela não seria necessária para o Judiciário, visto que o juiz possui poderes para derrotar justificadamente a regra, nos casos e mediante a metódica já apresentadas neste trabalho.

A derrota de regras tributárias sancionatórias se verifica, inclusive, a partir de precedentes no Superior Tribunal de Justiça reconhecendo a inaplicabilidade da sanção de 100% por razões de equidade e boa-fé do contribuinte, a exemplo do REsp nº 494.080, da relatoria do saudoso Min. Teori Albino Zavascki, no qual foi aplicado o artigo 108, §2º, diante da boa-fé comprovada do contribuinte, nos seguintes termos:

Deve ser confirmado, no entanto, à luz da doutrina antes citada, o julgamento por equidade realizado pelo Tribunal de origem, que, analisando as circunstâncias de fato do caso, reconheceu a boa-fé da impetrante, ao formular consulta ao Consulado, mantendo, com isso, a exigência do pagamento do tributo, mas dispensando-a da multa imposta.

Na mesma linha, pode-se mencionar o REsp nº 699.700/RS, de relatoria da Min. Francisco Falcão, e no AgRg no REsp nº 1.129.805/PR, de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, assim ementados:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. ART. 136 DO CTN. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E INEXISTÊNCIA DE DANO OU DE INTENÇÃO DE O PROVOCAR RECONHECIDAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. JULGAMENTO BALIZADO PELA EQUIDADE E PELO PRINCÍPIO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE. AFASTAMENTO DA MULTA.

I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004. II - In casu, o Colegiado a quo, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se, assim, suporte fático-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos. (...) (REsp 699.700/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 03/10/2005, p. 140)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. ARTIGO 108, IV, DO CTN. APLICAÇÃO DA EQUIDADE PARA

EXCLUSÃO DE MULTA. RECONHECIMENTO POR PARTE DO ÓRGÃO JULGADOR A QUO DA BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E DA AUSÊNCIA DE DOLO NA CONDUTA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA BOA-FÉ. REVISÃO DO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 7 E 83 DO STJ. (...)

2. A Corte de origem afastou a multa correspondente a 60% sobre o creditamento irregular de ICMS prevista na legislação estadual paranaense (art. 55, § 1º, III, "a", da Lei 11.580/96). *E assim o fez com fundamento na equidade, diante das circunstâncias fáticas do caso concreto (inexistência de dolo contribuinte e aplicação dos princípios da proporcionalidade e da boa-fé).* (AgRg no REsp 1129805/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 13/05/2011)

Como se vê, há uma jurisprudência consolidada no âmbito do STJ no sentido de reconhecer a possibilidade de aplicação da equidade para afastar a incidência de regras tributárias sancionatórias, especialmente nos casos em que se verifica a boa-fé do contribuinte. Todavia, nos tribunais administrativos o reconhecimento da possibilidade de derrota dessas regras não tem sido dado, mesmo com a existência das cláusulas de equidade expressas, que são solenemente ignoradas no âmbito do CARF.

Um caso exemplar no qual essa regra deveria ter sido aplicada, mas não o foi, é aquele analisado no Acórdão CARF nº 3402-004.073. Este caso mencionado tratou da classificação fiscal de uma preparação para refrigerantes, que era destinada a ser enviada da Zona Franca de Manaus aos engarrafadores bebida espalhados ao redor do Brasil, a quem caberia simplesmente a mistura dos componentes e o engarrafamento, para posterior distribuição.

Neste caso, o contribuinte utilizava a mesma classificação fiscal para estes produtos havia mais de trinta anos, inclusive com o respaldo de *telex* enviado pelo Secretário da Receita Federal e pela anuência dos auditores ao longo de dezenas de fiscalizações que sofreu nesses anos. Posteriormente, a Receita Federal passou a entender que a classificação adotada era equivocada, e que o produto vendido não seria uma preparação, devendo seus componentes ser classificados individualmente, o que ensejou uma autuação, em razão de haver afastado uma isenção de PIS/Cofins dada às empresas que vendessem preparações para refrigerantes, com cobrança de multa de 75% sobre o valor do tributo não recolhido, com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Nos debates, suscitou-se inicialmente a aplicação do art. 100, III e parágrafo único do CTN⁷⁵¹ para afastar a multa e os juros de mora, mas foi rechaçado sob o fundamento de que o tema da classificação nunca fora expressamente objeto de manifestação dos auditores durante as fiscalizações pretéritas na empresa⁷⁵². Diante das circunstâncias extremamente específicas do caso concreto, argumentou-se também pela aplicação do artigo 65 da Lei nº 9.784/99, mas a posição restou vencida pela utilização do voto de qualidade, após empate na votação colegiada.

Além do âmbito normativo estritamente tributário, deve-se ter em mente que o Direito Penal atua também sobre esta seara, influenciando as condições de derrota de regras jurídicas sancionatórias.

Um dos principais princípios que orientam o estabelecimento e aplicação de regras sancionatórias é o chamado *princípio da lesividade*, segundo o qual nenhum Direito pode legitimar uma intervenção punitiva quando não medeie, pelo menos, um conflito jurídico, entendido como a afetação de bem jurídico total ou parcialmente alheio, seja ele individual ou coletivo⁷⁵³.

Diante disso, a construção da tipicidade penal não pode se dar de forma simplesmente *objetiva*, limitando-se a estabelecer um *pragma* típico a ser aplicado subsuntivamente, mas deve também constatar a *conflitividade* como requisito indispensável da incidência da regra – daí se fazer menção à figura do *tipo conglobante*⁷⁵⁴.

A noção de tipicidade conglobante se encontra diretamente relacionada com a possibilidade de derrota de regras com vistas a garantir a coerência da adjudicação com o

⁷⁵¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

⁷⁵² O argumento não convence, pois tem como corolário o reconhecimento da prática de prevaricação de todos os responsáveis pelas diversas fiscalizações ao longo dos trinta anos, pois estiveram *in loco* analisando a produção da empresa e não questionaram a classificação que a receita posteriormente tachou de equivocada – é dizer, ou se reconhece que anuíram implicitamente com a classificação, o que atrairia a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, ou eles deixaram de fiscalizar o aspecto classificatório, o que implicaria em descumprimento do dever de ofício deles.

⁷⁵³ ZAFFARONI, E. Raúl; BATISTA, Nilo. *Direito Penal Brasileiro - I*, 4ªed. Rio de Janeiro: Revan, 2015, p. 226. Não se olvida aqui que o próprio princípio da lesividade encontra temperamentos na sua aplicação, decorrentes da chamada *teoria da imputação objetiva*, decorrente da adoção da teoria do risco na construção de tipos penais (Cf. JAKOBS, Günther. *A imputação Objetiva no Direito Penal*. São Paulo: Editora RT, 2000).

⁷⁵⁴ Explicam os autores: “Através da função conglobante do tipo objetivo se estabelece a própria existência do conflito, o que pressupõe comprovar tanto a sua *lesividade* quanto seu *pertencimento* a um sujeito. É inconcebível a criminalização de um *pragma* que não implique qualquer ofensa a outrem (representado no bem jurídico). *Não existe conflitividade quando a ação não ofende ninguém, nem tampouco quando, mesmo existindo uma ofensa, não pode ela ser filiada ao sujeito como obra sua.*” (ZAFFARONI, E. Raúl; BATISTA, Nilo. *Direito Penal Brasileiro - II*. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p.212).

sistema constitucional em que se insere a norma a ser aplicada, como bem elucidado por Zaffaroni e Batista:

O alcance proibitivo dessa norma não é contido aferido apenas a partir de sua consideração isolada, a partir de mera dedução lógico-formal: ela integra um universo de normas proibitivas ou preceptivas, vinculáveis a princípios, que instituem uma ordem normativa. O princípio republicano postula que as sentenças respeitem o *princípio da coerência ou da não-contradição*, e para isto devem elaborar o material legal – e as normas que dele são deduzidas – como um todo ordenado e coerente, onde outras normas penais ou de outros ramos do direito público – muito especialmente o constitucional – ou de direito privado são convocadas a participar da demarcação. *Só a partir desse universo de normas será possível demarcar o alcance proibitivo da norma particular.*

A citação é de uma clareza exemplar: é condição de racionalidade da decisão que aplique uma norma penal que leve em consideração a coerência do resultado de seu ato decisório com outras normas pertencentes ao mesmo sistema jurídico (ou pelo menos ao subsistema penal), com vistas à manutenção da coerência, de modo que apenas uma consideração conjunta (*conglobante*) de todo este influxo normativo pode permitir efetivamente a determinação se determinada conduta está ou não dentro do alcance da regra punitiva.

Noutros termos, a hipótese delimitada pelo tipo objetivo pode, diante das circunstâncias concretas, sofrer o acréscimo de exceções implícitas, por exemplo, caso se verifique a ausência de lesividade da conduta ou a ausência de dolo ou culpa do imputado. Na versão original de sua obra, Zaffaroni desenvolveu o conceito de *tipicidade conglobante* justamente como um instrumento de correção da tipicidade objetiva e subjetiva, que se mostravam insuficientes diante de determinadas particularidades dos casos concretos⁷⁵⁵ – operando assim, basicamente, uma recompreensão do tipo penal para permitir ao aplicar a derrota de regras punitivas.

Compreender a superação da aplicação simplesmente subsuntiva da legislação penal é decorrência da *subsidiariedade* da tutela jurídico-penal, atuando como *ultima ratio* no tratamento de condutas dotadas de antijuridicidade. Desse modo, condutas que causem lesões *insignificantes* ao bem jurídico tutelado não podem se adequar à descrição típica da regra penalizadora.

⁷⁵⁵ Cf. ZAFFARONI, E. Raúl. *Manual de Derecho Penal – Parte General*. Buenos Aires: Ediar, 2005, p.335 e ss.

O critério da ausência de lesividade da conduta pode ser integrado por diversas características fáticas que qualificariam a exceção ao tipo no caso concreto. Pode-se falar em insignificância quando: i) o bem jurídico tutelável não sofreu, objetivamente, qualquer tipo de agressão suficiente a prejudicá-lo efetivamente, a exemplo da lesão corporal na perfuração da orelha do recém-nascido para a colocação de brincos, ou o furto na subtração de fósforos para acender um cigarro⁷⁵⁶; ii) o bem jurídico já se encontrava irremediavelmente prejudicado, de modo que a conduta não afetará a disponibilidade desse bem pelo seu titular, a exemplo do dano causado pela morte de um animal que seria sacrificado pela autoridade sanitária em razão de doença contagiosa, ou a destruição de parte de uma plantação momentos antes de uma nevasca arrasá-la por completo⁷⁵⁷.

Outro aspecto que também implica na *atipicidade conglobante* da conduta, isto é, cuja presença justifica a criação de uma exceção no momento de aplicação da regra penal, é o *consentimento do titular do bem jurídico prejudicado* pela conduta⁷⁵⁸, haja vista que o mesmo esvazia materialmente a lesividade da conduta que se subsume formalmente à descrição hipotética.

Diante dessa exposição, passemos à análise dos casos concretos.

VI.2.1 Ocorrência de crime de descaminho e sonegação em valor inferior a R\$ 20.000,00.

A prática do crime de descaminho é tipificada pelo artigo 334 do Código Penal, nos seguintes termos: “*Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria.*”. Trata-se de crime que tem como bem jurídico tutelado o Erário, com o objetivo de penalizar aquele que evite dolosamente o pagamento dos tributos devidos pelo ingresso, saída ou consumo de determinada mercadoria. Por sua vez, o crime de sonegação é tipificado na Lei nº

⁷⁵⁶ Pelo princípio da lesividade, todavia, é possível que as circunstâncias fáticas tornem a conduta que seria *prima facie* insignificante em penalmente tutelável, a exemplo do furto de uma galinha de alguém cujo patrimônio parco abrange somente a galinha furtada.

⁷⁵⁷ ZAFFARONI, E. Raúl; BATISTA, Nilo. *Direito Penal Brasileiro - II*, p.229-231. Os autores citados ressaltam que esse raciocínio não pode se estendido à vida humana, por ser um bem disponível por excelência, de modo que a sua disponibilidade pelo titular somente pode ser afetada nos ordenamentos que adotam a pena capital, e somente ao tempo e na forma legalmente determinados.

⁷⁵⁸ Nesse sentido, ZAFFARONI, E. Raúl; BATISTA, Nilo. *Direito Penal Brasileiro - II*, p.238-239; QUEIROZ, Paulo. *Direito Penal – Parte Geral*, 12ª ed. São Paulo: JusPodivm, 2017, p.208 e ss.

8.137/1990, e consiste em um rol de condutas dolosas voltadas à redução ou supressão de tributo, contribuição social ou qualquer acessório⁷⁵⁹.

A Segunda Turma do STF analisou o Habeas Corpus nº 100.316/SC, no qual o paciente fora acusado do crime de descaminho, em razão de atuar como “sacoleiro”, adquirindo produtos no Paraguai e trazendo para vender no Brasil, sem o pagamento dos tributos devidos, que totalizavam em torno de oito mil reais.

O réu alegou a insignificância do montante, em razão de ser inferior ao patamar de R\$ 10.000,00, estabelecido pela Lei nº 11.033/04⁷⁶⁰ como o valor mínimo a justificar o ajuizamento de ação de execução fiscal, ao passo que o Ministério Público aduziu que a insignificância estaria limitada ao valor de R\$ 100,00 reais, estipulado pelo art. 18, §1º da Lei nº 10.522/02⁷⁶¹.

Em seu voto, o Min. Celso de Mello aduziu que a jurisprudência do STF tem reconhecido o cabimento da aplicação do princípio da insignificância (*rectius* a derrota da regra penal no caso concreto) ao crime de descaminho, devendo ser levados em consideração os seguintes critérios: i) mínima ofensividade da conduta do agente; ii) nenhuma periculosidade social da ação; iii) reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento; e iv) inexpressividade da lesão jurídica provocada; critérios estes que refletiriam o caráter subsidiário do Direito Penal.

O ponto relevante para justificar a derrota da regra penal é exatamente a determinação do que seria a “ínfima afetação”⁷⁶² do bem jurídico tutelado, dado este que foi buscado em precedentes recentes daquela turma de julgamento, pelo que ponderaram que o valor de oito mil reais seria insuficiente para estabelecer uma justa causa da persecução penal.

⁷⁵⁹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

⁷⁶⁰ Ela alterou a Lei nº 10.522/02, adotando a seguinte redação para seu art. 20: "Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)".

⁷⁶¹ §1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

⁷⁶² DOTTI, René Ariel. *Curso de Direito Penal – Parte Geral*, 2ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.68.

Por outro lado, a Primeira Turma do STF analisou o HC nº 122.722/SP, de relatoria do Min. Dias Toffoli, que tratava da prática de descaminho cujo total dos tributos devidos seria de aproximadamente R\$ 19.000,00, inferior ao valor estabelecido nas Portarias MF nº 75/2012 e 130/2012 estabeleceram que a Procuradoria da Fazenda Nacional não deveria ajuizar ações executórias de débitos inferiores a R\$ 20.000,00.

Neste caso, o fundamento do voto do relator foi exatamente a existência da Portaria determinando que as execuções fiscais inferiores a R\$ 20.000,00 deveriam ser arquivadas – considerou-se que o dano relevante do bem jurídico tutelado fora estabelecido normativamente pelo titular do Erário, através do Ministério da Fazenda, justificando assim a criação da exceção para aquele caso concreto.

Os dois casos mencionados, conquanto bastante semelhantes, tiveram justificações distintas para o provimento do *writ*. Enquanto no primeiro caso o Colegiado deliberou efetivamente sobre o valor do tributo a insignificância dele, é dizer, a sua inexpressividade econômica para fins de tutela penal do dano ao Erário, no segundo caso o Colegiado tratou o patamar estabelecido pelas portarias do Ministério da Fazenda seria a parcela do tributo que o Estado não teria interesse em cobrar e que, portanto, configuraria o seu consentimento expresso com esse dano, afastando também o interesse na persecução penal.

Parece-nos que apenas no primeiro caso ocorreu efetivamente a derrotabilidade da regra penal, pois no segundo utilizou-se uma norma geral e abstrata exarada pelo Ministério da Fazenda para integrar o conteúdo da hipótese de incidência do crime de descaminho (bem como dos demais crimes contra o Erário), estabelecendo uma condição negativa expressa do tipo. Isso ficará esclarecido ao analisar o próximo caso.

No julgamento do HC nº 122.029/PA, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, o STF analisou o caso de um sujeito que foi denunciado pela prática de descaminho, em razão de manter em sua residência, depositados, 15.000 maços de cigarro oriundos do Paraguai que entraram em território brasileiro sem o pagamento dos impostos devidos (que totalizaram aproximadamente *treze mil reais*), tampouco possuíam o selo de controle da Receita Federal.

A seu favor, o réu argumentou que a ofensa ao bem jurídico tutelado seria muito pequena, invocando o caso dos “sacoleiros” que atravessam a fronteira todos os dias, com o beneplácito do Estado, além de argumentar que a Portaria MF nº 75/2012 estabeleceu que a Procuradoria da Fazenda Nacional não deveria ajuizar ações executórias

de débitos inferiores a R\$ 20.000,00, devendo o mesmo tratamento ser dado para fins de insignificância penal. Por fim, invocou os princípios da intervenção mínima, da proporcionalidade e da subsidiariedade do Direito Penal. Por outro lado, o Ministério Público opinou pelo não conhecimento do *writ*, reafirmando a tipicidade da conduta imputada.

Nesta situação concreta, na esteira do decidido no HC nº 122.722/SP, o STF deveria ter aplicado a regra de descaminho decorrente da integração entre o art. 334 do Código Penal e a Portaria MF nº 75/2012, cuja resultante seria uma hipótese de incidência nos seguintes termos: “*Iludir, no todo ou em parte, o pagamento imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria, a menos que o valor do imposto seja inferior a R\$ 20.000,00*”. O caso concreto era uma aplicação clara da regra estabelecida pela Corte em julgamentos anteriores sobre a mesma matéria.

Entretanto, o relator entendeu, através da análise dos autos, pela alta periculosidade do réu, em razão da existência de mandado de prisão preventiva em razão dos crimes de contrabando, tráfico de entorpecentes e organização criminosa, e, além disso, verificou que o produto objeto do descaminho era cigarros, de modo que o crime não apenas prejudicava o Erário, como potencialmente afetada a saúde e a atividade industrial nacional.

Em razão dessas características particulares do réu e do produto objeto do descaminho, o relator entendeu por derrotar a regra penal, criando uma exceção implícita à condição negativa do tipo estabelecida pela Portaria MF nº 75/2012. Operou-se aqui a derrota tendo por base não mais a insignificância ou a concordância do lesado, mas sim princípios protetivos da saúde e da ordem pública, que preponderaram no balanceamento realizado pelo Tribunal.

Situação semelhante se deu em relação ao AgRg no Recurso Ordinário em HC nº 132.706/SP, que discutiu a integração da hipótese de incidência do crime de *apropriação indébita previdenciária* às regras estabelecidas pela portaria do Ministério da Fazenda. Neste caso, aduziu o Min. Gilmar Mendes:

Isso porque não se cuida, tão somente, de sopesar o caráter pecuniário do tributo sonegado, mas, principalmente, de analisar os reais bens jurídicos tutelados e de que maneira são atingidos pela prática da conduta descrita no art. 168-A do CP.

(...)

A despeito de a conduta tipificada no art. 168-A tratar de crime contra ordem tributária, o bem jurídico tutelado não se restringe ao patrimônio

estatal, abrangendo, também, a subsistência financeira da Previdência Social, além do resguardo dos próprios segurados e dependentes, os maiores prejudicados com a prática dessa infração.

Nessa perspectiva, dado o caráter supraindividual dos interesses protegidos pela norma – o patrimônio da Previdência Social e os beneficiários –, inadmissível a aplicação do princípio da bagatela.

A justificação do voto pela impossibilidade de derrota da regra é bastante clara: a concordância normativamente determinada com os crimes que afetem o Erário Público até o montante de R\$ 20.000,00 só é válida para aqueles cujo bem jurídico tutelado seja apenas o de titularidade do Estado. Neste caso, o crime de apropriação indébita previdenciária afeta interesses supraindividuais, prejudicando os segurados da Previdência Social, de modo que o “consentimento” do Poder Público não tem o condão de, *por si*, afastar a incidência. Portanto, o STF afasta a condição negativa nestes casos, assim como no caso apresentado anteriormente.

Em relação ao crime de sonegação, o STF também cuidou de refinar a hipótese de incidência deste crime, integrando-a ao teor das Portarias MF nº 75 e 130/2012, estabelecendo-a nos seguintes termos: “*Constitui sonegação fiscal qualquer ato ou negócio dolo com a finalidade de suprimir ou reduzir tributo, mediante as condutas x, y, z, a menos que o valor do tributo seja inferior a R\$ 20.000,00*”. É o que se verifica na aplicação literal dessa regra no HC nº 136.984/SP:

HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. 1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. *Para crimes de descaminho, considera-se, na avaliação da insignificância, o patamar previsto no art. 20 da Lei 10.522/2002, com a atualização das Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda.* Precedentes. 3. Descaminho envolvendo elisão de tributos federais no montante de R\$ 19.892,68 (dezenove mil, oitocentos e noventa e dois reais e sessenta e oito centavos) enseja o reconhecimento da atipicidade material do delito pela aplicação do princípio da insignificância. 4. Ordem de habeas corpus concedida para reconhecer a atipicidade da conduta imputada ao paciente, com o restabelecimento do juízo de rejeição da denúncia exarado pelo magistrado de primeiro grau. (HC 136.984, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 18/10/2016)

Na linha do que já foi exposto anteriormente, em razão da sonegação fiscal afetar exclusivamente o Erário, o STF aplica o conteúdo das portarias mencionadas como uma exceção explícita à hipótese de incidência.

Entretanto, no julgamento do HC nº 113.483, o caso tratava de sonegação em montante inferior àquele estabelecido pelo art. 20 da Lei nº 10.522/2002 (cujo conteúdo foi incorporado como condição negativa à hipótese de crimes patrimoniais contra o Erário), excepcionou-se no caso concreto a exceção existente, derrotando-a, em razão da habitualidade delitiva do réu, cujas particularidades justificavam a manutenção da denúncia contra ele.

Em síntese, após a análise dos diversos casos apresentados, se constata que a possibilidade de derrota de regras penais tributárias tem se dado de duas formas, basicamente.

A primeira forma consiste na constatação da insignificância da ofensa da conduta ao bem jurídico tutela, analisando objetivamente o montante do tributo devido para afastar a incidência no caso concreto.

Com o advento a Lei nº 10.522/02 e as portarias que o atualizaram, criou-se uma norma geral e abstrata que estabelecia uma condição negativa do tipo nos crimes patrimoniais contra o Erário, que foi integrada ao tipo penal pela jurisprudência do STF. Em razão disso, os casos de derrota da regra passaram a se dar, majoritariamente, com vistas a afastar no caso concreto a condição negativa estabelecida, seja em razão da ofensa a outros bens jurídicos, seja pela habitualidade delitiva do réu.

VI.2.2 Exclusão do Simples Nacional

Um exemplo é extremamente citado na doutrina como exemplo de aplicação da razoabilidade para derrotar regra tributária penal⁷⁶³. Trata-se de caso julgado pelo Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 202-12.527⁷⁶⁴, cuja autuação recaiu sobre uma empresa de móveis optante pelo regime do Simples Nacional, sob o fundamento de haver importado bens para comercialização, contrariando o disposto no art. 9º, XI, “a”, c/c art. 13, II, “a” da Lei nº 9.317/1996⁷⁶⁵.

⁷⁶³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.142-143.

⁷⁶⁴ Processo nº 13003.000021/99-14.

⁷⁶⁵ Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:
XII - que realize operações relativas a:

Portanto, se encontra fora de dúvida que a importação de produtos estrangeiros era vedada às empresas optantes do regime do Simples, de modo que o descumprimento desse comando tinha como sanção clara a exclusão da sistemática favorecida.

No caso concreto, o contribuinte aduziu que importou matérias-primas sem similar nacional, durante o ano de 1998, para serem incorporadas a produtos de sua fabricação, para posterior comercialização. Ela pontuou que: i) não realizava importações com habitualidade; ii) a importação foi de produtos para industrialização, e não para revenda; e iii) “desproporcionalidade” da exclusão quando a quantidade e a proporção das importações era insignificante. Ávila enriquece o contexto fático da aplicação da norma, ao relatar que se tratava de uma pequena fábrica de sofás que efetuou uma importação de quatro pés de sofá, uma única vez, e foi sumariamente excluída do regime⁷⁶⁶.

Compulsando o raciocínio jurídico do relator, verificam-se duas linhas argumentativas distintas:

- I) Apesar da vedação genérica do art. 9º, XII, “a” da Lei nº 9.317/96, a Receita Federal exarou o Ato Declaratório Normativo COSIT 06, de 12/06/1998⁷⁶⁷ (anterior à autuação fiscal), que declarava que a vedação legal somente se referia à importação de produtos destinados diretamente à comercialização, ao passo que nos autos era pacífico que os produtos importados foram utilizados no processo industrial.
- II) Em 19/05/2000, foi exarado o Ato Declaratório SRF nº 34, dispondo que a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que realizem operações relativas à importação de produtos estrangeiros, mesmo para comercialização, poderiam optar pelo Simples, devendo atender aos demais requisitos legais.

Após aduzir suas razões, concluiu o relator nos seguintes termos:

a) importação de produtos estrangeiros;

Art. 13. A exclusão mediante comunicação da pessoa jurídica dar-se-á:

I - por opção;

II - obrigatoriamente, quando:

a) incorrer em qualquer das situações excludentes constantes do art. 9º;

⁷⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.142.

⁷⁶⁷ “Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que a exclusão do SIMPLES decorrente da importação de produtos estrangeiros somente será efetivada, mediante comunicação da pessoa jurídica ou de ofício, quando a importação se referir a produtos destinados à comercialização.”.

Em razão da destinação dada ao produto importado e de a atual legislação não definir a operação de importação de produtos estrangeiros, mesmo para comercialização, como evento excludente da opção; no exame do cerne da questão, entendo que deve ser levado em conta o princípio da razoabilidade, para, daí, inferir que a valoração subjetiva tem que ser feita dentro do razoável, ou seja, em consonância com aquilo que, para o senso comum, seria aceitável perante a lei.

Ora, no presente caso, apesar da menção à razoabilidade em seu último parágrafo, invocando uma valoração subjetiva dentro do razoável, a leitura do trecho citado acima deixa claro que os reais fundamentos do acórdão foram dois: i) a interpretação vinculante (para os auditores) da Receita Federal no sentido de que o dispositivo só vedava a importação para comercialização; e ii) a consolidação posterior de interpretação do Fisco que autorizava as empresas do Simples a importarem produtos estrangeiros, mesmo para comercialização, retroagindo seus efeitos à situação ainda não definitivamente julgada administrativamente.

Ainda que se afastasse esse segundo argumento, a manifestação de caráter normativo da Administração Tributária (Ato Declaratório Normativo COSIT 06/98) tem natureza de *norma complementar*, conforme o art. 100, I do CTN⁷⁶⁸, se integrando na construção da regra do art. 9º, XII, “a” da Lei nº 9.317/96, que passou a ter a seguinte estrutura: “Se a empresa optante do Simples importar produto estrangeiro *para comercialização*, deve ser a sua exclusão do regime”. O segundo argumento teria força normativa em razão da regra de Direito Penal que determina a retroação dos efeitos de interpretação mais benéfica dada à legislação que estabelece a sanção, mas este ponto não foi tratado. Diante disso, o recurso à razoabilidade, neste caso, pareceu ser essencialmente retórico, não contribuindo substantivamente para a fundamentação.

Data maxima venia, a situação analisada acima diz respeito à atipicidade formal da conduta que ensejou a exclusão - por se tratar de importação para industrialização, e não de importação para comercialização - ao invés construção de uma exceção implícita para aquele caso concreto. Na verdade, o mesmo relator desse caso, o então Conselheiro Adolfo Montelo possui outros acórdãos de sua relatoria em que reprisa integralmente seu voto, dando na ementa uma ênfase maior à razoabilidade do que ela

⁷⁶⁸ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

efetivamente teve no raciocínio jurídico da decisão (e.g. Acórdão nº 202-12.583 e 202-12.876).

De todos os casos compulsados sobre esse tema, em apenas um deles a razoabilidade teve um papel relevante na justificação. Trata-se do Acórdão nº 202-12.721, que tratava da importação de bombas de vácuo para industrialização do produto que seria comercializado. No voto, também do Conselheiro Adolfo Montelo, todos os pontos tratados acima foram repetidos, com a peculiaridade das importações terem se dado no ano de 1997, isto é, anteriormente ao ADN Cosit nº 6/98 que, apesar de declaratório, tem nítido caráter inovador em relação à regra que buscou restringir.

Nesse caso, portanto, como este ato normativo não deveria retroagir por ausência de previsão legal, o único argumento materialmente adequado ao resultado final do julgamento foi o da razoabilidade, através da criação de uma exceção implícita para a regra de exclusão, para fatos geradores anteriores à integração dela pelo teor do ADN Cosit nº 6/98.

Para este caso (e para todos os demais tratados nos demais tópicos), as considerações de Ávila são inteiramente válidas, merecendo acolhida literal:

Isso significa, em outras palavras, que a aceitação do caso individual não prejudica a implementação dos dois valores inerentes à regra: o valor formal da segurança não é restringido, porque a circunstância particular não seria facilmente reproduzível por outros contribuintes; o valor substancial de estímulo à produção nacional não seria reduzido, porque o comportamento permitido levaria à sua promoção. A tentativa de fazer justiça para um caso mediante a superação de uma regra não afetaria a promoção da justiça para a maior parte dos casos. E o entendimento contrário, no sentido de não superar a regra, provocaria mais prejuízo valorativo que benefício (*more harm than good*)⁷⁶⁹.

Diante disso, no caso em que houve efetivamente a derrota da regra, ela foi feita adequadamente, gerando um resultado alinhado aos princípios da ordem econômica e garantindo a segurança jurídica substancial do contribuinte.

VI.2.3 Exclusão de parcelamento tributário

⁷⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p.142-143.

A Lei nº 9.964/2000 instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, com o objetivo de permitir a regularização da situação fiscal de contribuintes com débitos em aberto decorrentes de fatos geradores de tributos federais ocorridos até 31/10/1999.

O artigo 2º, §4º, II, “a” estipulava que para as empresas optantes do Simples Nacional, a parcela mínima a ser paga mensalmente seria de 0,3% da receita bruta do mês imediatamente anterior, autorizando que o parcelamento fosse formalizado levando-se em conta esses percentuais, vinculando o contribuinte ao adimplemento regular das parcelas do débito consolidado (art. 3º, VI da Lei nº 9.964/2000).

Por sua vez, o art. 5º da Lei nº 9.964/2000⁷⁷⁰ trazia expressamente o rol taxativo de causas para exclusão do contribuinte do parcelamento, com a consequente exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago, bem como a execução da garantia prestada.

Diante do caráter sancionatório da exclusão do parcelamento, é natural que o rol de exclusão seja normativamente tratado como *taxativo*, o que implica que ao dever de excluir o contribuinte nos casos em que seja constatada uma das infrações corresponde a proibição de fazê-lo nas demais hipóteses. É dizer, da leitura do art. 5º da Lei nº 9964/2000 à luz da regra da legalidade aplicada à atuação administrativa, por força do art. 5º, II da CF/88, tem-se a seguinte regra: “*Se o contribuinte realizar alguma das condutas que não*

⁷⁷⁰ Art. 5º A pessoa jurídica optante pelo Refis será dele excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor:

- I – inobservância de qualquer das exigências estabelecidas nos incisos I a V do caput do art. 3º;
- II – inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;
- III – constatação, caracterizada por lançamento de ofício, de débito correspondente a tributo ou contribuição abrangidos pelo Refis e não incluídos na confissão a que se refere o inciso I do caput do art. 3o, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial;
- IV – compensação ou utilização indevida de créditos, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa referidos nos §§ 7o e 8o do art. 2o;
- V – decretação de falência, extinção, pela liquidação, ou cisão da pessoa jurídica;
- VI – concessão de medida cautelar fiscal, nos termos da Lei no 8.397, de 6 de janeiro de 1992;
- VII – prática de qualquer procedimento tendente a subtrair receita da optante, mediante simulação de ato;
- VIII – declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, nos termos dos arts. 80 e 81 da Lei no 9.430, de 1996;
- IX – decisão definitiva, na esfera judicial, total ou parcialmente desfavorável à pessoa jurídica, relativa ao débito referido no § 6o do art. 2o e não incluído no Refis, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência da referida decisão;
- X – arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos casos de determinação da base de cálculo do imposto de renda por critério diferente do da receita bruta;
- XI – suspensão de suas atividades relativas a seu objeto social ou não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos.

esteja listada no art. 5º da Lei nº 9964/2000, dever ser a proibição de excluí-lo do parcelamento”.

No caso concreto, a empresa optante do Simples aderiu ao REFIS e pagou mensalmente as parcelas no montante de 0,6% da sua receita bruta, durante doze anos, mas em 2012 foi excluída do parcelamento através de uma portaria exarada pela Receita Federal, sob o fundamento de que *“as parcelas pagas o foram em valores irrisórios frente até a parcela mensal de juros devida mensalmente, eternizando o parcelamento dos débitos, tornando a quitação impossível”.*

Em seu voto, o Min.Mauro Campbell aduziu:

O fundamento para a exclusão do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS pela "tese da parcela ínfima" está em que as normas que disciplinam o parcelamento não podem ser interpretadas fora de sua teleologia. Se um programa de parcelamento é criado e faz menção à regularização de pendências (art. 1º, da Lei n. 9.964/2000), cria parcelamento alternativo com prazo determinado (art. 12, da Lei n. 9.964/2000) e penaliza a inadimplência (art. 5º, II, da Lei n. 9.964/2000), por óbvio aponta para a quitação do débito. (...) *A finalidade de todo o parcelamento, salvo disposição legal expressa em sentido contrário (quando se torna remissão), é a quitação do débito e não o seu crescente aumento para todo o sempre. Desse modo, a impossibilidade de adimplência há que ser equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão do dito programa de parcelamento.*

Além disso, aduz a possibilidade de uma simulação por parte dos contribuintes que, após aderirem ao parcelamento, esvaziam as atividades econômicas daquela empresa e criam uma nova, erodindo a sua receita bruta e mantendo sua atividade econômica normalmente, através de outra pessoa jurídica, ao passo que a primeira prossegue arrastando o débito. Diante disso, aplicar-se-ia subsidiariamente o art. 154, parágrafo único do CTN, que determina que a moratória não aproveite aos casos de dolo, fraude ou simulação. Todavia, faz a ressalta expressa de que o presente caso não possui qualquer indício da ocorrência de simulação.

Sob esses fundamentos, o STJ criou uma exceção à proibição decorrente do art. 5º da Lei nº 9.964/2000, para permitir ao Estado excluir os contribuintes do REFIS sempre que se verificar que a parcela paga não tem o condão de extinguir o crédito. Nesse caso, diferente dos outros analisados, *entende-se que o STJ agiu arbitrariamente*, pela não existência de fundamento jurídico para a derrota dessa regra.

O parcelamento foi instituído pelo art. 151, VI do CTN como forma de suspensão da exigibilidade, tendo basicamente três diretrizes normativas relevantes para o caso:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

Portanto, a forma e as condições de pagamento do parcelamento serão integralmente regulamentadas através de lei específica (no caso a Lei nº 9.964/2000, cujos dispositivos foram expostos anteriormente), sendo vinculantes para o contribuinte que aderir à opção. Não se pode deixar de frisar suficientemente que a adesão ao REFIS é uma opção fiscal do contribuinte de se submeter a um regime específico, com peculiaridades normativas próprias, ao invés de, por exemplo, utilizar-se de outras formas de quitação do art. 156 do CTN.

A lógica por trás do estabelecimento de um parcelamento tributário é semelhante à chamada *teoria da partilha equilibrada*, referente à salomônica prática de, ao dividir ao entre duas pessoas, determinar que aquele que dividiu, escolherá por último qual parte lhe caberá. O Estado, ao criar a opção fiscal para o contribuinte, faz certas renúncias, e também tem certas expectativas – ele é o responsável pela divisão do metafórico “bolo” do ônus financeiro, e o faz estabelecendo as regras que irão orientar o adimplemento do parcelamento.

No caso concreto, se verifica que o contribuinte sequer paga a parcela mínima (0,3%), mas o seu dobro, e mesmo assim o montante é incapaz de, ao final do prazo do parcelamento, adimplir o débito. Trata-se, aí, de um evidente erro de planejamento no momento de estabelecimento das condições, pelo ente público – frisando-se, claro, que *não se está tratando aqui de qualquer espécie de simulação*, como expressamente reconhecido pelo voto do Ministro relator.

A lei, apesar de errada ou inapropriada, vincula o contribuinte, que atendeu expressamente às suas determinações, mas que, por infortúnios da prática econômica, teve sua receita bruta reduzida ao longo do tempo. Mais ainda, pagou o parcelamento por mais de doze anos sem qualquer tipo de oposição da fiscalização tributária, e em percentuais superiores ao mínimo estabelecido.

Permitir que o Fisco, ao constatar que o parcelamento – apesar de hígido formalmente – não seria economicamente interessante, pudesse revogá-lo seria o mesmo que determinar, voltando à metáfora do bolo, que o garoto que o dividiu, insatisfeito com a fatia que lhe coube ao final, tomasse a outra fatia à força.

Além disso, parece haver um equívoco quanto à teleologia do parcelamento. O STJ parte do pressuposto de que a finalidade do parcelamento é a extinção do crédito e satisfação do interesse do Erário, mas o art. 1º da lei instituidora determina expressamente que ele é “*destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições*”. Portanto, a sua finalidade não é extinguir os débitos, mas promover a regularização dos débitos nos termos e condições daquela lei – de acordo com as regras estabelecidas pela própria Administração.

Nesse caso, portanto, as razões ligadas à segurança jurídica do contribuinte e à força normativa das regras estipuladas pelo próprio Estado preponderam largamente sobre o interesse arrecadatário que, ao não restar satisfeito com o regime estabelecido, desconsiderou o conteúdo normativo dele para promover a exclusão dos contribuintes. Não existem razões sistêmicas para sufragar substancialmente a “tese do pagamento ínfimo”, senão o simples interesse arrecadatário que, por sua vez, nunca é exercido diretamente pelo Estado, mas sempre mediante a intermediação legal – que não dá suporte a esse pleito.

Por outro lado, andou bem o STJ ao analisar o REsp nº 1.338.717/RN de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, que tratava de ação visando a reinclusão de débitos excluídos pela Receita Federal do parcelamento instituído pela Lei nº 10.684/03, em razão do contribuinte não ter renunciado expressamente aos processos administrativos em que se discutia o crédito devido.

No caso concreto, verificou-se que o contribuinte apresentou a renúncia junto ao pedido de parcelamento, informando os processos, mas não a formalizou nos próprios autos de cada um deles, razão pela permaneciam ativos na jurisdição administrativa. A Receita Federal deferiu o parcelamento, e após mais de um ano de valores recolhidos corretamente, o contribuinte foi informado da sua exclusão sumária do regime.

Diante disso, afirmou o Ministro:

Não se pode negar que o contribuinte deve ter conhecimento das normas que regem o parcelamento, no entanto, sabe-se que algumas normas,

muitas vezes apresentam exigência complexa e de difícil constatação, o que ao meu sentir, não poderia ocasionar a sua imediata expulsão da moratória individual, *sem lhe oportunizar a sua adequação*, ou seja, para a incidência de qualquer norma que restrinjam direitos, deve-se agir com prudência, ainda mais como no caso, que *o contribuinte simplesmente não renunciou expressamente ao processo administrativo que discutia a legalidade do crédito, mas cumpriu todos os demais requisitos exigidos pelo Fisco, além de alcançar a sua finalidade principal que é o pagamento pontual da dívida devida*.

Nesta toada, *o STJ reconhece a viabilidade de incidência dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade no âmbito dos parcelamentos tributários*, quando tal procedência visa evitar práticas contrárias à própria teleologia da norma instituidora do benefício fiscal, mormente se verificada a boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo do Erário.

Em suas razões, o voto aduziu que a finalidade do parcelamento seria o pagamento da dívida existente, ao passo que as regras sancionatórias teriam o condão de reforçar o alcance desse escopo, desse modo, como no caso concreto o débito fora religiosamente pago, não havia qualquer ofensa à finalidade do regime, devendo então ser oportunizado ao contribuinte regularizar a sua situação.

Neste caso, portanto, derrotou-se expressamente a regra punitiva em razão da finalidade do regime não ter sido afetado, atendendo-se simultaneamente ao interesse fiscal e à peculiaridade do caso concreto, cuja ilicitude decorreu de erro do contribuinte, e não de intenção fraudatória.

Corrigiu-se, pois, um desvio de finalidade da sanção que poderia se efetuar neste caso, comprometendo inclusive o adimplemento do crédito tributário – isto é, poderia ter gerado o efeito contrário ao que lhe era atribuído.

VI.3 Derrotabilidade de regras relacionada a benefícios fiscais

Em relação às regras que instituem ou que regulam a criação de benefícios fiscais, há uma peculiaridade normativa bastante relevante no Direito Tributário brasileiro: a existência de uma metarregras de interpretação e limitações constitucionais ao poder de estabelecer certos benefícios fiscais.

Quanto ao primeiro, tem-se o comando veiculado através o art. 111 do CTN⁷⁷¹, já analisado anteriormente neste trabalho – ocasião em que se constatou que *ele veda a possibilidade de regras tributárias isentivas serem derrotadas*.

⁷⁷¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

Essa vedação legal atinge a possibilidade de criação da “*exceção da exceção*”, isto é, da restrição do sentido semântico literal da isenção, como se pretendeu no AgRg no REsp 1.517.703/RS, ao pleitear a exclusão dos casos de cegueira monocular da isenção legal do IR, ocasião na qual o STJ consignou que apesar de haver diferenças bastante substanciais entre a gravidade da cegueira monocular e a total, dever-se-ia manter a aplicação da isenção a ambos os casos.

Por outro lado, o art. 111 do CTN também tem o condão de vedar uma interpretação extensiva ou analógica de regras que concedam isenções, a exemplo do que foi decidido no REsp nº 1.116.620/BA, de relatoria do Min. Luiz Fux, no qual se vedou a extensão da isenção do IR prevista no art. 6º da Lei nº 7.713/88 aos portadores de *distonia cervical*.

A finalidade desse dispositivo é garantir que o sentido da lei deva ser aplicado com a maior exatidão a fim de não criar isenção nele não prevista, nem eliminar isenção que nele se incluía⁷⁷², resguardando os benefícios daqueles abarcados pela regra, ao passo que resguarda o interesse da arrecadação evitando que esse benefício seja estendido indiscriminadamente.

A segunda limitação, de âmbito constitucional, consiste em regra que limitam a possibilidade de certos benefícios fiscais serem instituídos. Podem ser mencionados os arts 155, §2º, XII, “g”; e 156, §3º, III, ambos da CF/88.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁷⁷² Cf. GUIMARÃES, Carlos da Rocha. “Interpretação literal das isenções tributárias”. In BALEEIRO, Aliomar *et al.* Proposições tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.57-58.

Trata-se de regras voltadas a fomentar o desenvolvimento do federalismo cooperativo e garantir o desenvolvimento nacional e a redução de desigualdades regionais (art. 1º e 3º da CF/88), ao mesmo tempo em que evita a competição fiscal entre os Estados e entre os Municípios, que ocasiona o fenômeno denominado usualmente de “*guerra fiscal*”.

Em razão dessas regras mencionadas, a discussão da derrotabilidade no campo dos benefícios fiscais envolve, primeiramente, a derrota pra própria regra que condiciona a interpretação, aplicação ou criação da vantagem tributária.

É dizer, diante da finalidade das regras apontadas acima, nos casos analisados: i) se verificam razões substanciais dotadas de tamanha força normativa que são capazes de excepcionar essa metarregra no caso concreto; ou ii) determinado caso não compromete de forma alguma a finalidade pela qual a regra foi criada.

Derrotada a norma que condiciona a aplicação/criação dos benefícios, uma eventual derrota destes levará em conta o conflito entre a finalidade que ele pretende atingir e os efeitos concretos que serão gerados no caso concreto, gerando uma situação extremamente aproximada àquela tratada anteriormente na tributação com efeitos preponderantemente extrafiscais.

VI.3.1 Isenção de ICMS concedida unilateralmente por Estado.

O citado dispositivo do art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 prevê que lei complementar determinará a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Para esse mister, utilizou-se a Lei Complementar nº 24/75, que determinou em seu art. 1º e 2º que a concessão será mediante *convênios* celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal, dependendo de decisão unânime dos representados.

Além disso, o art. 10º determina que “*os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.*”.

Na aplicação desse dispositivo, a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de declarar inconstitucionais todos os benefícios fiscais de ICMS instituídos

unilateralmente, sem autorização ou convalidação posterior do CONFAZ, como se verifica na ementa da ADI nº 3.796/PR, julgada recentemente pelo Pleno daquela Corte:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei n. 15.054/2006 do Estado do Paraná que restabelece benefícios fiscais no âmbito dos programas Bom Emprego, Paraná Mais Emprego e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná (PRODEPAR). 3. Vício de iniciativa. Matéria tributária. Inexistência de iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo. Precedentes. 4. Violação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Afronta ao art. 163, I, da Constituição Federal. Impossibilidade de adoção de dispositivos infraconstitucionais como parâmetro de controle. Precedentes. 5. Inexistência de violação à isonomia. 6. Causa de pedir aberta. *Ofensa à alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição (“guerra fiscal”). Concessão unilateral de benefício fiscal no âmbito do ICMS. Inconstitucionalidade. Precedentes.* 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 3796, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017)

Pois bem, o caso a ser analisado⁷⁷³ foi julgado pelo STF na ADI nº 3.421/PR, julgada pelo Pleno do Tribunal e de relatoria do Min. Marco Aurélio. Na ocasião, analisou-se a constitucionalidade da Lei Estadual nº 14.586/2004, que proibia “*a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais a igrejas e templos de qualquer culto*”, isentando assim o imposto no fornecimento de água, luz, telefone e gás àqueles entes.

Em razão disso, foi ajuizada a ADI em razão do descompasso entre a forma disciplinada pela Lei Complementar nº 24/75 – com exigência de prévio convênio interestadual no âmbito do CONFAZ – e o meio utilizado para criar unilateralmente o benefício. Por outro lado, a Assembleia Legislativa do Estado do Paraná defendeu a constitucionalidade da lei, informando que na verdade ela só realizava o conteúdo da imunidade dada pelo art. 150, VI, “b” da CF/88 aos templos de qualquer culto, desonerando-os do ICMS pago pelas concessionárias de serviços públicos.

No início de seu voto, o Min. Marco Aurélio dá o tom do exame particularista que seria realizado ao longo de seu voto ao dizer que “*A disciplina legal em exame apresenta peculiaridades a merecerem reflexão para concluir estar configurada, ou não, a denominada ‘guerra fiscal’.*”, deixando evidente que reconhece que o fundamento do pedido declaração de inconstitucionalidade tem uma finalidade específica. E prossegue:

⁷⁷³ O presente caso foi exposto no capítulo IV, como exemplo da utilização da coerência para justificar uma decisão.

Indago: *o preceito [art. 1º da Lei Complementar nº 24/75] alcança situação concreta que objetive beneficiar, sem que se possa apontar como alvo a cooptação, não o contribuinte de direito, mas o contribuinte de fato, presentes igrejas e templos de qualquer crença, quanto a serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás? A resposta é negativa.*

Inicialmente, o Ministro relator verifica que se trata de uma situação concreta que deveria estar fora do alcance do dispositivo analisado, e justifica analisando exatamente o quanto a lei combatida afeta a finalidade da Lei Complementar nº 24/75:

A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar a competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie. Friso, mais uma vez, que a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte de direito, a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuintes de fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviços públicos e à incidência do ICMS.

Desse modo, constatou que a concessão da isenção, ainda que unilateral, com vistas a beneficiar um contribuinte que está fora do mercado, e em relação ao preço de serviços públicos, cuja oferta é restrita àqueles autorizados pelo Poder Público, não afetaria os princípios da ordem econômica que justificaram a criação daquela restrição ao poder de isentar dos Estados, como a proteção da livre concorrência e a redução de desigualdades regionais e sociais.

Nesse caso, portanto, criou-se uma exceção, diante daquele caso concreto, à regra que limita a concessão de benefícios de ICMS, em razão da não afetação da finalidade de combate à “guerra fiscal”, por seus beneficiados estarem operando fora do domínio econômico.

Como já foi aduzido em capítulo anterior, entende-se que neste caso o fundamento foi, em rigor, a inoportunidade de qualquer prejuízo à livre concorrência, de modo que a mesma exceção poderia ser estendida, por exemplo, ao mencionado caso da extração de opalas no Estado do Piauí, para fins de exportação, pois, ainda que esteja no mercado, não há concorrência no país em razão da existência da pedra preciosa somente naquele Estado.

VI.3.2 Isenção de IPI na aquisição de veículos automotores por deficientes físicos

O IPI é um tributo que onera o consumo de mercadorias que tenham sofrido operação de industrialização, incluindo neste rol os veículos automotores, instituído com fundamento na Lei nº 4.502/64.

Através da Medida Provisória nº 732/1994, o Governo Federal pretendeu reestabelecer e aperfeiçoar a isenção do IPI na aquisição de automóveis para utilização do transporte autônomo de passageiros, bem como pessoas portadoras de deficiência física e os destinados ao transporte escolar, que fora instituída pela Lei nº 8.199/91, e se extinguiu com o término da vigência dela em 31/12/1992. Após duas reedições, o conteúdo dessa MP foi convertido na Lei nº 8.989/1995, vigente até hoje, que dispunha em sua redação original o seguinte:

Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável, quando adquiridos por:

IV - pessoas que, em razão de serem portadoras de deficiência física, não possam dirigir automóveis comuns.

Pois bem, o STJ analisou no julgamento do REsp nº 567.873/MG, de relatoria Luiz Fux, o caso concreto de um portador de deficiência física que o tornou absolutamente incapaz de dirigir veículo, mas que requereu a isenção legal de IPI na aquisição deste para que o mesmo fosse conduzido por seu acompanhante, tendo seu pleito negado em razão da regra prevista no art. 1º, IV da Lei nº 8989/95 determinar expressamente que o deficiente deveria dirigir o automóvel para fazer jus à isenção do imposto, e em razão da obrigatoriedade da interpretação literal do benefício, com fulcro no art. 111 do CTN.

No processo, restou incontroverso que o autor tem necessidades especiais, na medida em que é portador de deficiência física, consubstanciada em "atrofia muscular progressiva", o que o torna inapto para a condução de qualquer tipo de veículo automotor. Também restou incontroverso que, superando as dificuldades dessa deficiência, se graduou em Psicologia, necessitando se loco mover para exercer suas atividades profissionais em Uberlândia-MG e outras localidades, em razão da inexistência de meios de transporte coletivo adaptados aos portadores de necessidades especiais.

A Procuradoria da Fazenda aduziu que a intenção do legislador não foi de apenas facilitar a aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência física, mas

compensar para o comprador os custos para a adaptação do veículo à sua incapacidade física, pressupondo que o beneficiário da isenção seria aquele que dirigisse o veículo.

O Min. Luiz Fux, em voto exemplar, inicia sua exposição invocando o art. 5º da antiga Lei de Introdução ao Código Civil (atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), que determina que “*Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.*”, e afirmando que a negativa da isenção afronta a *ratio* da regra isentiva, que é facilitar a locomoção do portador de deficiência física⁷⁷⁴.

Diante disso, afirma que o critério de *discrímén* utilizado pela regra isentiva é adequado, pois reconhece a necessidade de ações afirmativas para garantia de igualdade aos deficientes físicos, e que abrange todos os deficientes que necessitam de locomoção, e não apenas aqueles que dirigem o próprio veículo. A existência de um tratamento discriminatório entre diferentes tipos de deficiência não seria compatível com o art. 1º da Lei nº 7.853/1989, *verbis*:

Art. 1º Ficam estabelecidas normas gerais que asseguram o pleno exercício dos direitos individuais e sociais das pessoas portadoras de deficiências, e sua efetiva integração social, nos termos desta Lei.

§ 1º Na aplicação e interpretação desta Lei, *serão considerados os valores básicos da igualdade de tratamento e oportunidade*, da justiça social, do respeito à dignidade da pessoa humana, do bem-estar, e outros, indicados na Constituição ou justificados pelos princípios gerais de direito.

§ 2º *As normas desta Lei visam garantir às pessoas portadoras de deficiência as ações governamentais necessárias ao seu cumprimento e das demais disposições constitucionais e legais que lhes concernem, afastadas as discriminações e os preconceitos de qualquer espécie*, e entendida a matéria como obrigação nacional a cargo do Poder Público e da sociedade.

Essa concretude legislativa no âmbito do estatuto do tratamento igualitário dos deficientes corporificou não apenas um princípio, mas verdadeiros meios – através de expressivas técnicas garantidoras de “ações afirmativas” por parte do Poder Público. E pontua o ministro:

é a proteção da própria humanidade, cetro que hoje ilumina o universo jurídico, após a tão decantada e aplaudida mudança de paradigmas do

⁷⁷⁴ Frise-se, inclusive, que tal princípio foi concretizado na Lei nº 13.146/2015 (Estatuto da Pessoa com Deficiência), em seu art. 46: “O direito ao transporte e à mobilidade da pessoa com deficiência ou com mobilidade reduzida será assegurado em igualdade de oportunidades com as demais pessoas, por meio de identificação e de eliminação de todos os obstáculos e barreiras ao seu acesso.”

sistema jurídico, que abandonando a igualização dos direitos optou, axiologicamente, pela busca da justiça e pela personalização das situações consagradas na ordem jurídica. Ora, *se há esse dever constitucional do Estado há direito subjetivo da pessoa portadora de deficiência física.*

Além disso, o Ministro aduz em seu voto que a Lei nº 10.690/2003 promoveu alteração no texto da legislação, substituindo o art. 1º, IV da Lei nº 8.989/95 por uma nova redação - *“pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal”* – eliminando o óbice que justificou a negativa do benefício naquele caso.

Ao mencionar este último ponto, a decisão do Ministro já fora transparecida na sua longa argumentação a respeito da eficácia normativa do princípio da dignidade da pessoa humana e na autorização expressa da CF/88 para a realização de ações afirmativas relativamente aos deficientes físicos. Todavia, ainda pondera que a pretensão de aplicar a nova redação do dispositivo ao presente caso poderia eventualmente ser contestada em vista da regra do *tempus regit actum*, mas que pela regra do art. 106 do CTN e pela retroatividade da *Lex mitior*, seria possível a sua aplicação ao caso.

Em verdade, pelos precedentes mencionados no voto, verifica-se que a retroatividade da *Lex mitior* diz respeito a normas sancionatórias, e não a regra de isenção, que se subsume à mesma sistemática do art. 105 do CTN, aplicando-se àquelas situações ocorridas apenas durante a sua vigência. Ao final, sustenta que a limitação do art. 111 do CTN não poderia se impor frente à “norma geral de retroação da lei mais benéfica”:

Por outro lado, o CTN tem status de Lei Complementar, não distinguindo os casos de aplicabilidade da lei mais benéfica ao contribuinte, afastando a interpretação literal do art. 1º, § 1º, da Lei 8.989/95, por isso que incide a isenção de IPI, com as alterações introduzidas pela novel Lei 10.754, de 31.10.2003, aos fatos futuros e pretéritos por força do princípio da retroatividade da *lex mitior* consagrado no art. 106 do CTN. Considere-se, por fim que a solução que ora se propõe significa no seu resultado a proteção das cláusulas da isonomia e, notadamente da proteção da dignidade humana, que na sua essência é a proteção dos direitos humanos e da própria humanidade.

Ao final, entendeu o Ministro, acompanhado por todo o Colegiado, pelo direito do deficiente à isenção do IPI. Diante do resultado final, apenas dois fundamentos podem ser invocados para justificar o resultado final, diante do teor literal dos dispositivos analisados:

- i) O STJ derrotou o art. 111 do CTN, naquele caso, para permitir uma interpretação extensiva da isenção para abranger não apenas o deficiente, mas também o seu acompanhante ou condutor na direção do veículo ou;
- ii) O STJ derrotou o art. 105 do CTN, permitindo que novas regras relativas à hipótese de incidência (abrangendo aí a sua restrição através da alteração da isenção pela Lei nº 10.690/03) pudessem ser aplicadas retroativamente, haja vista que o art. 106 não se refere a tais situações.

A leitura atenta do voto transparece a sensibilidade do julgador com a necessidade de, em certas situações, a eficácia normativa de determinadas proteções estipuladas constitucionalmente ultrapassar as limitações estabelecidas na legislação infraconstitucional quanto à interpretação e aplicação das isenções tributárias.

De qualquer forma, independente do *iter* racional seguido pelo julgador, o que se verifica é que ambos conduzem a uma instanciação muito mais coerente com a Constituição Federal e sua proteção dada ao deficiente físico, do que simplesmente negar a isenção aos casos em que ele não pode conduzir o próprio veículo – conteúdo este evidentemente absurdo, apesar de suportado pela literalidade do dispositivo.

Outra situação interessante a respeito dessa mesma isenção é a exigência, prevista no seu art.2º⁷⁷⁵, da fruição desse benefício poder se dar somente uma única vez a cada dois anos – é dizer, é vedado o pleito da isenção se ela tiver sido invocada nos últimos dois anos para adquirir outro veículo.

Ao analisar o REsp nº 1.390.345/RS, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, o STJ enfrentou o caso do portador de deficiência física que, tendo utilizado da isenção em questão, tivera o veículo roubado antes do decurso do prazo de dois anos, vindo a pleitear o direito de gozar da isenção na aquisição do novo automóvel, ainda que sem o transcurso integral do prazo mínimo previsto.

O acórdão recorrido dera provimento ao pleito do contribuinte, por entender que a isenção do IPI constitui benefício que visa criar condições adequadas para a inserção do deficiente na vida social, de acordo com o princípio da dignidade da pessoa humana, e que a finalidade da restrição do art. 2º da Lei nº 8989/1995 seria evitar abusos por parte dos beneficiários da isenção. No caso concreto, haveria “*justa causa para o requerimento de*

⁷⁷⁵ Art. 2º A isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata o art. 1º desta Lei somente poderá ser utilizada uma vez, salvo se o veículo tiver sido adquirido há mais de 2 (dois) anos.

concessão de benefício em período inferior a dois anos, uma vez que o autor teve seu veículo roubado, o que constitui força maior”.

Por outro lado, a Procuradoria da Fazenda invocou o art. 111 do CTN para reafirmar a necessidade do dispositivo ser interpretado literalmente e, portanto, sem qualquer restrição ao limite temporal.

Ao analisar o caso, o Ministro relator sustentou que o comando de interpretação literal das isenções não poderia ser considerado óbice à implementação de ação afirmativa para a inclusão de pessoas com necessidades especiais, na linha do acórdão analisado anteriormente neste tópico, concluindo nos seguintes termos:

Assim, o lapso temporal de dois anos, para a concessão da isenção do IPI na aquisição de veículo automotor, deve ser interpretado de maneira a satisfazer o caráter humanitário da política fiscal, primando pela inclusão das pessoas com necessidades especiais e não restringindo seu acesso.

Neste caso se deu exatamente a hipótese em que a derrota da norma que estabelecia a restrição temporal no gozo da isenção. Ou seja, as razões humanitárias envolvidas na proteção e fomento de uma melhor qualidade de vida aos deficientes são de tamanha força normativa que justificou a criação de uma exceção implícita à restrição temporal, para aquele caso concreto em que o veículo fora objeto de roubo, pois restara patente que a finalidade do dispositivo, que era justamente evitar fraudes, não estava sendo contrariada.

Em ambos os casos analisados aqui, o STJ deu à regra uma instanciação coerente com princípios constitucionais de elevadíssima carga normativa e axiológica, gerando um resultado que, conquanto não estivesse abarcado pela literalidade do dispositivo – o que já pressupõe o afastamento do art. 111 do CTN – se encontrava perfeitamente coerente com o restante do sistema constitucional implicado pelo caso concreto. Não eram decisões literalmente previsíveis, mas racionalmente esperáveis, diante da patente injustiça que seria a negativa à isenção nas situações analisadas.

Uma terceira situação ligada à fruição dessa isenção foi o caso julgado no âmbito da Terceira Seção do CARF, através do Acórdão nº 3402-004.691, que tratava da aquisição de veículo por deficiente físico, que pleiteara a autorização junto à Receita Federal e, uma vez concedida, foi à concessionária escolher seu veículo e o adquiriu, utilizando-se como meio o *arrendamento mercantil (leasing)*, com opção de compra ao final do período.

Todavia, a concessionária que aproveitou a isenção foi autuada sob fundamento do adquirente do veículo ter sido a empresa que prestou o *leasing* ao portador de deficiência, e que em razão de características da operação, constava na nota fiscal de venda como o adquirente do bem. Em razão disso, a Receita Federal alegou que a interpretação do dispositivo autorizava a concessão da isenção apenas à aquisição pelo deficiente ou pelo seu representante legal, e que tal regra deveria ser interpretada literalmente, na esteira do art. 111 do CTN.

Ora, diversas razões contribuíam para que tal restrição fosse derrotada naquele caso:

- i) O RE nº 547.245/SC, julgado pelo STF em regime de repercussão geral, deixara fixado que o arrendamento mercantil não seria um ato de aquisição, tampouco financiamento, mas um serviço a ser prestado ao arrendatário.
- ii) O STJ possui jurisprudência pacífica (a exemplo do REsp nº 1.153.767/PR) no sentido de que o contrato de arrendamento mercantil não impede, por si só, a aplicação da pena de perdimento devida ao veículo transportador de mercadoria descaminhada, nos casos em que o arrendatário seja o proprietário da mercadoria – é dizer, ele é equiparado a proprietário para fins de aplicação da pena de perdimento.
- iii) O arrendamento mercantil com opção de compra é um dos meios de aquisição do veículo, assim como financiamento, compra a vista, parcelamento junto à concessionária etc. Assim, negar a isenção a um deles seria promover uma restrição desproporcional à opção do contribuinte entre diversos meios de pagamento.
- iv) Por fim, estar-se-ia privilegiando o portador de deficiência dotado de maior capacidade financeira, que poderia adquirir o veículo à vista, por exemplo, do que aquele que necessita do arrendamento para tal mister.

Apesar da profusão de razões substanciais, aliadas aos precedentes dos tribunais superiores analisados aqui, o Colegiado entendeu, por maioria de votos, por manter a autuação em acórdão assim ementado:

ISENÇÃO DO IPI INCIDENTE SOBRE VEÍCULOS AUTÔMOTORES. LEI Nº 8.989, DE 1995. ARRENDAMENTO MERCANTIL. IMPOSSIBILIDADE.

A isenção do IPI prevista na Lei nº 8.989/95 não se aplica caso o veículo seja alienado à empresa de arrendamento mercantil. Para a fruição do benefício é indispensável que o automóvel seja alienado diretamente ao destinatário do incentivo, não se aplicando a isenção quando a aquisição se dá por meio de arrendamento mercantil (*leasing*).

Neste caso, prevaleceu a literalidade do dispositivo – promovendo a segurança jurídica em uma dimensão estritamente formal ao custo do atendimento a razões humanitárias e de coerência com o restante do sistema constitucional brasileiro. A injustiça decorrente de tal instanciamento é de evidente constatação, e as razões substanciais contrárias a ela são patentes.

VI.3.3 A “Trava de 30%” no aproveitamento de prejuízos fiscais

Na apuração do IRPJ devido anualmente, é permitido ao contribuinte deduzir da base de cálculo, constituída pelo lucro líquido ajustado, o montante de prejuízo fiscal acumulado e transportado de exercícios anteriores, na forma prescrita pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, que estabeleceu:

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.*

Essa lei estabeleceu que o montante de prejuízo fiscal não poderia ser integralmente utilizado para zerar a base do IRPJ, estabelecendo um limite – ou “trava” – de 30% do lucro líquido ajustado. Tal dispositivo teve sua constitucionalidade discutida no julgamento do RE nº 344.994/PR, de relatoria do Min. Marco Aurélio, no qual restou consignado que a dedução de prejuízos acumulados seria um *benefício fiscal* e, portanto, poderia ser limitado quantitativamente – garantindo ao contribuinte a redução parcial da base do imposto, ao passo que garantiria o fluxo de recursos ao Estado.

Analisando historicamente a legislação relativa ao aproveitamento de prejuízos fiscais, resta absolutamente claro que o que houve foi um *trade-off*: substituiu-se o aproveitamento integral dos prejuízos, mas submetidos a um prazo de decadência do

direito de aproveitá-los, por um aproveitamento limitado à 30% do lucro líquido ajustado, mas que poderia ser utilizado sem prazo limite.

O regime do art. 15 da Lei nº 9.065/95 tinha um escopo bastante claro: não deixar que os prejuízos fiscais do contribuinte se perdessem, no caso de crises econômicas prolongadas, nas quais a empresa operaria “*no vermelho*” (isto é, sem aferir lucro ou com prejuízo), ao passo que garantiria ao Estado um fluxo contínuo de recursos para garantir a sua previsão orçamentária.

Pois bem, ao analisar o caso julgado no Acórdão nº 1103-001.058, o CARF enfrentou a situação de uma empresa que fora incorporada por outra – *extinção por incorporação* -, estando sujeita ao pagamento do IRPJ, ainda que tivesse contabilizado um largo estoque de prejuízos fiscais. Ocorre que em razão da extinção da empresa, não haveria mais como aproveitar o saldo de prejuízos senão através do afastamento da “trava”, em razão da vedação estabelecida pelo art. 514 do RIR/99 de que a incorporadora aproveite prejuízos da incorporada.

Neste caso, o conselheiro-relator inicialmente afastou o argumento de aplicação do art. 111 do CTN por entender que ainda que fosse um benefício fiscal, não se subsumiria aos incisos do artigo invocado, quais sejam i) suspensão ou exclusão do crédito tributário; ii) outorga de isenção; e iii) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Com razão o relator nesse ponto, visto que as isenções afetam o âmbito de incidência de regras tributárias impositivas, ao passo que o “benefício” em questão atingiria a base de cálculo do IRPJ.

Em seguida, aduziu que o legislador não considerou, quando estabeleceu a trava de 30%, a situação da extinção da pessoa jurídica por incorporação, mas levou em consideração a *continuidade da empresa*, limitando o aproveitamento por período de apuração, mas permitindo esse aproveitamento em etapas futuras, sem prazo de “decadência” do prejuízo.

Essa distribuição no tempo se funda no postulado contábil da *continuidade das entidades*, que pressupõe que a empresa tende a permanecer operando indefinidamente, gerando lucros através de sua atividade, que financiarão o ciclo seguinte de produção – de modo que a trava de 30% só seria justificável enquanto houvesse a presunção de continuidade da empresa.

A manutenção dos prejuízos fiscais, sob uma perspectiva principiológica, seria fundada em um conceito de renda baseado pelo princípio da capacidade contributiva e da neutralidade tributária, como explica Joachim Lang⁷⁷⁶.

Segundo esse autor, o princípio da capacidade contributiva exigiria uma noção de renda mais compreensiva, que abrangesse todos os ganhos e perdas “ao longo da vida” (*lifetime income*), de modo que garantisse uma neutralidade intertemporal do tributo sobre a renda⁷⁷⁷. Desse modo, a preservação dos prejuízos fiscais para serem aproveitados em apurações posteriores seria medida de garantia da neutralidade da tributação, de modo que, ao final da vida da empresa, ela tenha pagado o IRPJ sobre a efetiva renda obtida, e não sobre seu próprio patrimônio, extrapolando assim da competência constitucionalmente determinada.

Essa interpretação, inclusive, seria corroborada pelo art. 514 do Regulamento do IR de 1999, que proíbe a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão de compensar prejuízos fiscais da sucedida. Ou seja, se os prejuízos da incorporada não passam para a incorporadora, o efeito da trava nesses casos seria obrigar a empresa a “descartar” o seu prejuízo acumulado.

Diante disso, verificou o relator que a manutenção da trava aos casos de extinção por incorporação gerava um *ônus excessivo à incorporada*, por não lhe permitir aproveitar os prejuízos acumulados que, muitas vezes, superavam o lucro líquido ajustado do período, de modo que economicamente o que haveria seria a tributação do próprio patrimônio, e não da renda.

No caso concreto, constatou-se que o legislador não havia considerado especificamente as hipóteses de extinção por incorporação e dos efeitos fiscais gerados pela aplicação conjunto do art. 514 do RIR/99, razão pela qual se entendeu que o “término” da vida da empresa seria uma particularidade relevante à luz do princípio da capacidade contributiva e da necessidade de se tributar efetivamente a renda, e não o patrimônio da empresa.

Esse ônus excessivo, somado ao fato do legislador ter levado em conta na instituição da regra a continuidade da empresa, que não se verificava naquele caso concreto, levou à criação da exceção implícita à regra da trava dos 30%, para permitir a compensação plena dos prejuízos fiscais naquela situação.

⁷⁷⁶ 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, p.10-11.

⁷⁷⁷ Idem, ibidem, p.11.

Em rigor, verificou-se que se utilizou do argumento contrafático para minar a autoridade da regra clara àqueles casos de extinção por incorporação, e a partir daí utilizou-se o conceito de renda relacionado à capacidade contributiva e à neutralidade fiscal para verificar a necessidade de uma amortização integral, ou pelo menos na maior medida possível, do prejuízo fiscal na ocasião do encerramento da empresa.

VI.4 Critérios de derrota de regras tributárias

A análise de todos os casos anteriores direciona a uma conclusão básica: conquanto a derrota de uma regra seja um fenômeno que dependa sempre de circunstâncias do caso concreto, particularidades que justifiquem a criação da exceção no momento de aplicação, o estudo do tema no âmbito materialmente restrito do Direito Tributário conduz à possibilidade de se identificar certos “*critérios universalizáveis*”, que estão ligados às finalidades/efeitos pretendidos pelo legislador com a promulgação daquele texto normativo.

Fala-se em critérios – e não um único critério -, pois não se pretende sustentar aqui a existência de um único fundamento para todas as hipóteses de derrota de regras tributárias. Como se verifica neste capítulo, mesmo dentro desse subsistema jurídico, existem regras de diferentes naturezas – impositivas, sancionatórias, instituidoras de benefícios fiscais etc. – que não podem ser reconduzida a um único ponto de partida de justificação.

Por outro lado, os critérios não são universalizáveis de forma plena, pois demandam *integração* em seu conteúdo no momento da aplicação. Isto é, há uma base de construção do critério dentro do conjunto de cada uma daquelas espécies de regras tributárias, que deverá ser integrada pelas circunstâncias concretas do caso a ser julgado.

A consolidação desses critérios deverá atender tanto à coerência com o sistema constitucional tributário – através do atendimento dos princípios, finalidades e valores passíveis de abdução a partir das regras existentes – e também guardar concordância com a jurisprudência dos tribunais, essencial para a compreensão da pragmática das exceções implícitas.

Esses critérios deverão guardar em si uma valoração ou finalidade intrínseca ao próprio sistema, pertencente ao que poderia ser tratado como uma estrutura profunda do Direito Tributário – daí a relação necessária entre segurança jurídica substancial e

derrotabilidade, como explicado anteriormente – de modo que a particularidade do caso concreto reflita tal critério e a ele se integre para justificar a derrota da regra.

Exemplificativamente, pode-se derivar do direito à propriedade e do princípio de proteção da propriedade privada, bem como a exigência da capacidade econômica como pressuposto da tributação, um critério de derrota de regras tributárias impositivas preponderantemente arrecadatórias nos casos em que esteja esvaziado o conteúdo econômico do fato gerador. Todavia, a justificação dessa exceção, em determinada instânciação, restará condicionada à integração desse critério a uma circunstância concreta que esteja relacionada a esta perda de capacidade econômica – *e.g.* a invasão pelo movimento “sem terra” de um terreno rural, em relação à cobrança de ITR.

É dizer, o parâmetro de justificativa da derrota da regra em um caso concreto deverá ser buscado dentro do ordenamento jurídico tributário, a partir de uma leitura coerente das regras, princípios e finalidades construídos, de modo que se realize a igualdade na tributação – é no próprio ordenamento que devem residir os fundamentos *jurídicos* para que determinada particularidade do caso concreto, que não foi levada em consideração pelo legislador ao elaborar o texto legal, seja dotado de relevância jurídica.

Ou seja, as circunstâncias específicas de um caso concreto terão sua relevância jurídica haurida de princípios e finalidades sistêmicos, e não diretamente das fontes sociais. Esse ponto é de sobremaneira importante para a compreensão adequada da tese que se sustenta neste trabalho.

Não basta que o julgador entenda que a aplicação de determinada regra tributária ao caso concreto gera uma situação considerada, ao seu critério subjetivo, injusta – ultrapassado um eventual controle de constitucionalidade da regra existente, ele deve verificar se a particularidade daquele caso – que lhe indicou a injustiça da instânciação – possui relevância jurídica frente aos princípios e finalidades do subsistema tributário a que a regra se encontra materialmente vinculado. Mais do que isso, precisa demonstrar que a desconsideração daquela característica particular levaria a uma aplicação diametralmente oposta ou intensamente contrária ao escopo daquela norma que se deveria aplicar *prima facie*.

O critério de “injustiça”, que estará ligado à aceitabilidade da decisão (e, portanto, à segurança jurídica substancial) não deve ser decorrente de uma ruptura do sistema jurídico e baseado em razões substanciais não dotadas de autoridade – como razões

puramente morais ou políticas – mas deve fundar-se *exclusivamente* nas razões que compõem a base de coerência do sistema tributário.

Esse procedimento de justificação envolve uma complexidade elevada, pois implica: 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) a partir dessas regras, utilizar-se de inferências (especialmente as abduativas) para construção de princípios e finalidades pertinentes a esse microsistema normativo, que irão compor a base da coerência; iv) utilizar 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) identificar o grau de contrariedade da instânciação 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.

Nos casos analisados anteriormente, os julgadores não deixaram de forma clara em seus votos todos os pontos indicados acima, mas se verifica que, ao longo da exposição, todos eles foram levados em conta, na maioria dos casos. Na análise que foi feita, procurou-se enfatizá-los e articulá-los, como forma de indicar o iter deliberativo que foi percorrido pelo decisor.

Todavia, a consolidação desses critérios somente se dará através de um controle rígido e técnico das instânciações de regras tributárias gerem exceções implícitas, de modo a manter uma unidade criteriosa nesse aspecto, ainda que fragmentada entre as diversas espécies e funções de regras fiscais, com vistas a evitar que um instrumento de realização de justiça sem torne, pelo abuso, uma falsa justificativa para o arbítrio.

É preciso, portanto, que todos os aspectos indicados nessa justificação estejam presentes no processo deliberativo cuja conclusão seja pela derrota de uma regra tributária, como forma de resguardar a autoridade delas, ao passo que se promove, caso a caso, a construção da coerência do sistema tributário e a segurança jurídica do contribuinte.

Retomando o que foi dito no início do primeiro capítulo, importa como os juízes decidem seus casos e aplicam as regras, mas importa mais ainda como os juízes deixam de aplicar suas regras a casos aos quais elas deveriam ser aplicadas.

A derrota de uma regra, especialmente tributária, é uma medida excepcional e demanda um compromisso do decisor tanto com o sistema jurídico, ao promover suas

diretrizes, como com a própria regra derrotada, ao preservar a sua autoridade e força normativa nos demais casos.

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 as 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 instanciação 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 abduutivo a partir das instancias 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 microsistema 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, contribuiu-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. Dordrecht:Springer, Dordrecht, 2001.
- BAYÓN, Juan Carlos. Derrotabilidad, 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. *Certeza 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 Rígidias*, 2ªed. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1962.

BULYGIN, Eugenio. “Creación y Aplicación del Derecho”. In ATRIA, F. et alii, *Lagunas en el Derecho – Uma controversia 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*. *Havard 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 Libertade 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 límites 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 Filosofía del Derecho*. México: Ed. Porrúa, 1961.
- SILVA, Almiro do Couto e. “O Princípio da Proteção da Confiança e a Teoria da Invalidez 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.