

O “Mínimo Existencial” como Condição de Derrotabilidade de Regras Tributárias

The “Existencial Minimum” as a Condition for Defeasibility of Tax Rules

Carlos Augusto Daniel Neto

Doutorando em Direito Tributário na USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor-Assistente da Pós-graduação do IBDT. Conselheiro Titular da 3ª Seção do CARF. São Paulo (SP). Piauí (PI). E-mail: carlosdanielneto@usp.br.

Resumo

O presente artigo tem o objetivo de demonstrar que a inferência normativa não é absoluta, mas derrotável, e que essa condição é presente em regras tributárias, com foco específico na chamada “proteção do mínimo existencial”. Pretende-se sustentar que esse princípio não tem a natureza de imunidade tributária implícita, mas de condição de derrotabilidade e, com isso, submetê-la às condições substanciais e procedimentais de sua aplicação ao caso concreto, visando dar um ganho de controle nas hipóteses de sua aplicação.

Palavras-chave: mínimo existencial, derrotabilidade, regras tributárias, imunidade implícita.

Abstract

This paper aims to demonstrate that the rules inference is not absolute, but defeasible, and that this condition is present in tax rules, with specific focus on the so-called “protection of the existential minimum”. It is aimed to support that this principle does not have the nature of an implicit tax immunity, but a defeasibility condition and thereby subject it to substantial and procedural conditions of its application in the concrete cases, aiming to provide a control gain in the event of their application.

Keywords: existential minimum, defeasibility, tax rules, implicit tax immunity.

Introdução

Este trabalho tem o objetivo de propor uma reflexão acerca da compatibilidade do fenômeno da derrotabilidade de regras jurídicas com o Direito Tributário e seu regime jurídico específico, de modo a demonstrar a insuficiência das descrições tradicionais do raciocínio jurídico, envolvendo subsunções e deduções, para a solução de questões tributárias que configurem experiências recalcitrantes, na terminologia de Frederick Schauer.

Com essa reflexão, objetivamos demonstrar que o chamado “mínimo existencial”, qualificado pela doutrina como uma imunidade implícita, ou como um

limite ao princípio da atividade tributária do Estado, na verdade é um conjunto de circunstâncias fáticas que podem ser consideradas, em um raciocínio jurídico holístico, para o estabelecimento de exceções implícitas à regra tributária no momento de sua aplicação, derrotando a inferência entre a hipótese e a consequência.

Essa demonstração será suficiente para justificar a impossibilidade de se definir um conteúdo objetivo para o mínimo existencial, em razão do seu conteúdo necessariamente aberto a circunstâncias fáticas futuras e imprevisíveis, bem como para uma demonstração analítica do raciocínio judicial envolvido em sua aplicação a um caso concreto.

Partimos da ideia de que o modelo decisional mais adequado à compreensão do Direito é o *Positivismo Presuntivo*, aquele que preserva o formalismo advindo de um sistema baseado em regras, mas que mantém uma abertura ao conflito entre regras e princípios, como forma de estruturação da coerência sistêmica em sua dimensão material, bem como para a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte e persecução das finalidades estatais.

Sobre esta base, demonstramos o equívoco de sustentar uma isomorfia entre leis naturais e regras jurídicas, no tocante à força das inferências assumidas, através da demonstração de que a lógica apta a descrever o Direito não possui o atributo da monotonicidade, e assim, traçaremos as linhas básicas de descrição do fenômeno da derrotabilidade, com a apresentação de um modelo de caracterização das suas condições, proposto por Humberto Ávila, abrangendo dimensões material e formal da sua determinação.

A partir daí, a exposição se centrará na configuração que tem recebido o mínimo existencial na doutrina e na jurisprudência, como forma de demonstrar que a mesma se adéqua à condição de derrotabilidade de regra tributária, e não como limite objetivo ou imunidade implícita.

1. A Derrotabilidade das Regras Jurídicas

Tradicionalmente, entende-se que a imputação de um vínculo entre uma hipótese fática e uma consequência, por força de um ato de autoridade decorrente de fontes sociais, garante que sempre que ocorrer o fato previsto naquela hipótese, deverá ser também a consequência prevista – em um paralelismo com as leis naturais¹.

Tal posição encontra forte guarida dentro da ciência do Direito Tributário, como corolário de uma dimensão do princípio da legalidade², que reflete uma

¹ Nessa linha, Hans Kelsen explica: “Assim como a lei natural é uma afirmação ou enunciado descritivo da natureza, e não o objeto a descrever, assim também a lei jurídica é um enunciado ou afirmação descritiva do Direito, a saber, da proposição jurídica formulada pela ciência do Direito, e não o objeto a descrever, isto é o Direito, a norma jurídica. Esta – se bem que quando tem caráter geral seja designada como ‘lei’ – não é uma lei, não é algo que, por qualquer espécie de analogia com a lei natural, possa ser designado como ‘lei’. Ela não é, com efeito, um enunciado pelo qual se descreve uma ligação de fatos, uma conexão funcional. Não é sequer um enunciado, mas o sentido de um ato com o qual se prescreve algo e, assim, se cria a ligação entre fatos, a conexão funcional que é descrita pela proposição jurídica, como lei jurídica.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 90)

² ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto C. B. (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 286-287.

vinculação inescapável dos fatos geradores realizados às consequências previstas nas normas jurídicas tributárias, como corolário da determinabilidade e tipicidade que ostentam.

Todavia, tal entendimento não parece ser o mais adequado à explicação do fenômeno da aplicação do Direito e isso se dá, em larga medida, pela derrotabilidade³ (*defeasibility*) das regras jurídicas⁴ – a possibilidade da inferência normativa ser derrotada a partir das circunstâncias fáticas de aplicação daquela norma, suficientes ao estabelecimento de uma exceção não prevista no Direito Positivo.

A expressão foi utilizada originariamente, no Direito, por Herbert Hart em uma monografia denominada *The ascription of responsibility and rights*⁵, para nomear o fenômeno da existência de condições implícitas que possam afastar a pretensão de validade de um contrato, mesmo quando todas as condições que normalmente o qualificariam como tal estejam presentes.

Para Hart, toda regra estaria sujeita a uma cláusula *unless*, que representaria a possibilidade de abertura da regra a circunstâncias excepcionais, impossíveis de serem listadas *ex ante*, capazes de derrotar uma determinada pretensão jurídica⁶. Explicando essa abertura, Jordi Beltrán e Giovanni Ratti explicam que as inferências jurídicas não são dedutivas por natureza, mas retratáveis ou ampliáveis, de modo que elas se mantêm apenas nos casos que não surjam argumentos fortes o suficiente em favor da sua derrota⁷.

À guisa de exemplo, vale analisar o REsp n. 1.390.345/RS⁸. Trata-se do caso de um portador de necessidades especiais que pleiteou a isenção de IPI para aqui-

³ Neste artigo, os termos derrotabilidade e superabilidade serão utilizados no mesmo sentido.

⁴ Analisando o processo de composição nominal da expressão *defeasibility*, verifica-se que o mesmo se dá por meio da aglutinação do radical originado, etimologicamente falando, do termo *defeat* (derrota) na língua inglesa, enquanto seu sufixo se refere a *ability* (capacidade/habilidade). Em razão disso, optamos por traduzi-lo como “capacidade de derrota” ou *derrotabilidade*, diferente de autores que traduzem a expressão como defectibilidade (capacidade de possuir defeitos), a qual reputamos equivocada por se tratar a derrotabilidade de um fenômeno comum a todas as regras, e não condição excepcional e defeituosa de apenas uma delas.

⁵ No original: “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. Proceedings of the Aristotelian society*, 1948–1949. v. 49, p. 174-175)

⁶ HART, *idem*, *ibidem*, p. 171.

⁷ BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. *Defeasibility and legality: a Survey*. In: BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 11.

⁸ “Tributário. IPI. Isenção na aquisição de veículo automotor. Pessoa com necessidades especiais. Lapsos temporal de dois anos previsto no art. 2º da Lei 8.989/1995 para aquisição de novo veículo. Exceção que deve ser afastada diante do caso concreto. Veículo roubado. Superação do óbice em prol das ações afirmativas. Recurso especial desprovido. 1. O art. 2º da Lei 8.989/1995 restringe a isenção do IPI ao limite temporal de dois anos para a aquisição de novo veículo automotor. 2. O Tribunal local afastou a limitação temporal do art. 2º da Lei 8.989/1995, com base no princípio

sição de automóvel prevista no art. 1º, IV, da Lei n. 8.989/1995, que tinha a condição temporal de poder ser concedida uma única vez a cada dois anos, contado da aquisição (art. 2º). O pedido se fundamentou no fato de antes do término desse prazo, ter tido o veículo roubado, circunstância esta não prevista pela regra geral de concessão das isenções. A 1ª Turma do STJ entendeu que para realizar a finalidade subjacente à norma – de proteção da dignidade da pessoa humana – a limitação temporal deveria ser afastada diante das circunstâncias do caso concreto.

Prosseguindo, esse fenômeno atraiu a atenção dos teóricos do Direito no sentido de buscar meios de representar formalmente a estrutura de uma regra derrotável, haja vista que praticamente todos os estudos de lógica até início da década de 80 eram baseados na lógica clássica, de caráter monotônico⁹.

A falência da monotonicidade¹⁰ do raciocínio jurídico implicou, naturalmente, igual destino às leis lógicas do *modus ponens* e do *reforço do antecedente* – que garantiam que uma vez definida uma inferência $P \rightarrow Q$ (dever ser que se P então Q), independentemente do acréscimo de novos elementos no descritor da inferência, o valor de verdade do inferido seria sempre mantido.

Isso trouxe a necessidade do desenvolvimento de uma nova lógica, adaptada a partir dos estudos de inteligência artificial, para descrever o raciocínio jurídico: a lógica não monotônica.

A construção de esquemas de raciocínio jurídico, ligando razões a conclusões, está fortemente conectada à ideia de preservação do *valor de verdade* através de estruturas lógicas¹¹ – é dizer, o valor de verdade será preservado (*truth-preservation*) sempre que a verdade das premissas garantir a verdade das conclusões, em um determinado esquema de raciocínio.

A *monotonicidade* é um fator da relação de consequência lógica, que envolve um conjunto P de elementos, denominados premissas, e um conjunto S, denomi-

da dignidade da pessoa humana e em razão de motivo de força maior, tendo em vista que o veículo do recorrido havia sido roubado, tratando-se, ademais, de pessoa portadora de atenções especializadas. 3. A orientação dessa Corte é que a Lei 8.989/1995 não pode ser interpretada em óbice à implementação de ação afirmativa para inclusão de pessoas com necessidades especiais (REsp 567.873/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 25.02.2004, p. 120). 4. Recurso Especial desprovido.” (REsp n. 1.390.345/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, julgado em 24.03.2015, DJe 07.04.2015)

⁹ 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 to S1 (from whatever the set S2 such that $S1 \subset S2$).” (SARTOR, Giovanni. Defeasibility in legal reasoning. In: BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 115)

¹⁰ 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.; WIERINGA, R. J. (ed.). *Deontic logic in computer science: normative system specification*. New York: John Wiley and Sons, 1993, p. 83). Discordamos dessa posição, pois o raciocínio do autor pressupõe que qualquer circunstância seria suficiente para derrotar uma inferência de um raciocínio jurídico, o que não é verdade – apenas circunstâncias *excepcionais* têm esse condão.

¹¹ SARTOR, Giovanni. Ob. cit., p. 113.

nado de conclusões. A lógica clássica é monotônica, pois atende à seguinte propriedade: Se $P \rightarrow S$ e $P \subseteq \Delta$, então $\Delta \rightarrow S$. Isso quer dizer que se o conjunto de elementos P implica a consequência S, e esse conjunto está contido em outro conjunto Δ , isso garante que deste último se possa inferir a consequência S, independente dos outros elementos que possam compô-lo.

A lógica será *não monotônica* quando não possuir essa propriedade. É dizer, essa lógica permite a situação em que o conjunto S é consequência do conjunto P, mas não é consequência de um superconjunto Δ no qual P está contido, o que é exatamente o que ocorre nos casos de derrotabilidade.

Há um preconceito disseminado entre os juristas (ainda que há muito abandonado pelos lógicos) de que a lógica válida será apenas aquela que permita a *truth-preservation*, o que não se confirma diante da reconhecida validade de lógicas não monotônicas para lidar com determinadas questões cognitivas, ainda que *não* possua essa propriedade de preservação do valor de verdade.

Desse modo, o que se propõe é que, na linha sustentada por Jaap Hage, deve-se falar em *transmissão de justificação*, em substituição à ideia de transmissão de verdade. Desse modo, a lógica não monotônica é o ponto de partida do *Estudo dos Standards para aceitação racional de argumentos*¹². Dessa linha não discrepa Humberto Ávila, ao propor novas funções para a Ciência do Direito:

“E, por fim, a Ciência do Direito pode exercer as atividades de adscrever e reconstruir significados, mantendo uma base empírica, mas mudando os critérios que o discurso deve preencher para ser considerado científico, no sentido de sério, racional e controlável. Um dos caminhos é a *substituição dos critérios de objetividade semântica e de verdade por correspondência, inadequados para o Direito, pelos critérios de objetividade discursiva e de verdade por coerência*, a serem conjugados com outros, na luta contra o obscurantismo interpretativo.”¹³ (Destques nossos)

De fato, em um modelo de raciocínio como o jurídico, sujeito ao acréscimo de novas informações que revisem as conclusões inicialmente alcançadas, e sujeito também aos constrangimentos de critérios de objetividade discursiva, é natural que não se busque uma verdade correspondente à realidade das coisas, mas uma verdade coerente com as informações e os argumentos presentes no discurso.

Mais do que uma recompreensão da lógica que orienta o raciocínio jurídico, a compreensão da derrotabilidade na aplicação de regras jurídicas passa pelo modelo de decisão adotado. Nesse sentido é a advertência de Frederick Schauer no sentido de que a derrotabilidade não é uma propriedade das regras em si, mas uma característica de como o *sistema decisório* (ou modelo de decisão) as tratará¹⁴.

A respeito dos modelos de decisão, não faltam propostas teóricas competentes para descrevê-los¹⁵. Todavia, pelos limites do escopo do trabalho, cumpre sa-

¹² HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*. Springer: Dordrecht, 2005, p. 8.

¹³ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 203.

¹⁴ SCHAUER, Frederick. Is defeasibility an essential property of law? In: BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 87.

¹⁵ Frederick Schauer utiliza uma bem acatada tipologia dos modelos, dividindo-os em: (I) *Particularismo puro*: para esse modelo, as instanciações contidas na regra constituem um guia derrotável

liantar que, adotando a tipologia proposta por Frederick Schauer, entendemos que o modelo mais adequado ao Estado de Direito à função da regra de distribuição de poderes dentro de uma estrutura jurídica é também aquele no qual o estudo da derrotabilidade assume seu pleno sentido. Trata-se do chamado *positivismo presuntivo*. A compreensão desse modelo decisório passa por uma breve explanação do papel das regras no sistema jurídico.

As regras¹⁶ são, sem sombra de dúvida, o elemento mais importante de qualquer ordenamento jurídico moderno. A sua obediência deve-se, em primeiro lugar, apenas pela sua “natureza de regra” (*ruleness*), caráter de regra exarada por uma autoridade dotada de poder para tanto. Além disso, as regras exercem uma série de funções essenciais à estrutura normativa: (i) elas têm a função de pré-decidir certos conflitos, afastando a incerteza e representando a eliminação de controvérsias sem os custos que uma resolução judicial implicaria; (ii) têm a finalidade de reduzir ou eliminar a arbitrariedade que pode surgir em um modelo particularista, com a aplicação direta de valores morais; (iii) têm o condão de evitar problemas de coordenação, deliberação e conhecimento no processo de aplicação do Direito¹⁷.

Importa dizer, portanto, que as regras restringem as opções de decisão do julgador. E mais, essas limitações derivam, na maior parte dos casos, da linguagem utilizada na formulação da regra, elaborada pelo legislador¹⁸ – a literalidade¹⁹ do texto se apresenta como um sentido *prima facie* a ser aplicado.

para a aplicação das justificações subjacentes, sem exercer qualquer tipo de pressão normativa para a solução a ser aplicada; (II) *Particularismo sensível às regras*: as regras são transparentes a respeito de sua justificação subjacente, mas diferentemente do particularismo puro, a própria existência das regras também é considerada como razão para ter em conta quando haja divergência entre o resultado indicado pela regra e aquele indicado pela aplicação direta da justificação; (III) *Positivismo presuntivo*: é uma variedade do modelo baseado em regras que não está aberto a reavaliações constantes no momento de sua aplicação. Partindo da ideia de que as regras são instrumentos não apenas de previsibilidade e certeza, mas também de distribuição do poder, não faria sentido esvaziar o poder do legislador e entregá-lo ao aplicador da norma. Nesse modelo, todavia, as regras não seriam razões absolutas, tendo o aplicador poder para criar exceções (derrotar) diante de experiências recalcitrantes de magnitude particularmente grave; (IV) *Formalista (entrancheirado)*: as regras afastam qualquer possibilidade de aplicação da justificação subjacente, cingindo a solução normativa ao conjunto de instâncias comportadas pela norma (SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and life*. Oxford: Oxford Clarendon Press, 1991. *Passim*).

¹⁶ Optamos pela adoção da definição proposta por Humberto Ávila, nos seguintes termos: “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, p. 75)

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 139-140. Complementarmente, sustentando com maior robustez as funções das regras, vide SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, n. 4, v. 97, março 1988.

¹⁸ SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, n. 4, v. 97, março 1988, p. 509. Não se está aqui afirmando que a elaboração da regra guarde, em si, um sentido definitivo que deva ser apenas conhecido pelo intérprete – o que se quer afirmar é que as expressões utilizadas guardam instâncias semânticas consolidadas que devem ser respeitadas no processo de aplicação da regra, caso contrário, não faria sentido se falar em previsibilidade e certeza como atributos da regra, pois se daria ao julgador plena liberdade de escolha dos sentidos atribuídos à elaboração.

¹⁹ Por literalidade não nos referimos a uma leitura isolada de cada palavra, mas sim da inclusão

Parece-nos que somente se pode falar em derrotabilidade dentro de uma concepção de regra que comporte instâncias *prima facie* para os textos normativos, vinculadoras do responsável pela decisão na aplicação, e que possam ser legitimamente aplicadas em situações normais, ainda que sujeitas a exceções, em casos excepcionais – casos em que a solução se dá considerando todas as razões (*all things considered*)²⁰.

As regras gozariam de *autonomia semântica* em relação à sua justificação subjacente, haja vista que o significado das instâncias que as compõem não se explica completamente por referência aos propósitos pelos quais se ditou a regra²¹, mas pela linguagem utilizada pelo legislador.

A relevância desse ponto decorre da importância dessa autonomia semântica para a determinação das condições de ocorrência da derrotabilidade de uma regra jurídica.

Pontuando brevemente as condições sob as quais as regras podem ser superadas, deve-se partir da relação entre o sentido *prima facie* delas e da justificação subjacente, isto é, a finalidade que orientou o estabelecimento de uma generalização através da criação de uma regra.

Quanto mais bem elaborada for a redação da regra, mais as suas instâncias serão compatíveis com a sua justificação. Todavia, é natural de qualquer generalização legal que essa compatibilidade não seja plena – a percepção desse vício inerente às generalizações remonta aos primórdios da Filosofia, nas lições de Aristóteles²², 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 legislado.

Sobre isso, Schauer faz a distinção entre regras sobreinclusivas ou subinclusivas²³. As primeiras seriam aquelas que abrangem casos que não seriam cobertos, caso a justificação fosse aplicada diretamente – por exemplo, veja-se o caso dos setores cujo recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta era mandatário, com a finalidade de desonerar tributariamente essas atividades, mas que acabou prejudicando certas empresas e cooperativas que utilizavam uma quantidade inexpressiva de mão de obra para obter uma elevada receita.

A regra do segundo tipo (subinclusiva) é aquela que o conteúdo da regra fica aquém do que a justificação pretendeu atingir. Exemplo disto é o rol de doenças que dá ensejo à isenção no Imposto de Renda – nesse caso, a finalidade do legis-

também de aspectos contextuais e da consideração das estruturas sintáticas utilizadas no texto a ser interpretado.

²⁰ PECZENICK, Aleksander. *On law and reason*. Sweden: Springer, 2008, p. 195-198.

²¹ Idem, *ibidem*, p. 53-55.

²² “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*, trans. F. H. Peters, M. A. 5. ed. London: Kegan Paul, Trench, Truebner & Co., 1893. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/Aristotle_Ethics.pdf>. Acesso em: 02.12.2015, p. 118)

²³ Cf. SCHAUR, Frederick. *Playing by the rules*, p. 31-34.

lador foi beneficiar os portadores de doenças graves, mas ao estabelecer um rol, acabou por deixar de fora doenças igualmente, ou até mais, graves.

Essa sobre e subinclusão das regras em relação à justificação subjacente, explica Larry Alexander, é um produto das generalizações entrincheiradas²⁴ típicas das regras – caso essas generalizações não gozassem dessa característica, elas poderiam ser desconsideradas diante de qualquer razão em sentido contrário, convertendo as regras em meras *rules of thumb* de um *particularismo decisório*²⁵.

Essa digressão acerca das regras é relevante para que se possa expor o que caracteriza o modelo de decisão do Positivismo Presuntivo. É precisa a síntese de Schauer a esse respeito:

“O positivismo presuntivo é uma forma de descrever a interação entre um subconjunto de regras dotadas de pedigree e um pleno (e sem *pedigree*) universo normativo, de modo que o primeiro seja tratado por certos tomadores de decisões como presumivelmente no controle em um não necessariamente epistêmico senso de presunção. Como resultado, os tomadores de decisões superam uma regra do conjunto dotado de pedigree não quando eles acreditam que a regra gerou um resultado errôneo ou subótimo no caso, não importa o quanto fundamentado a crença, mas sim quando, e somente quando, as razões para superação são percebidas pelos tomadores de decisões como particularmente fortes.” (Tradução livre)²⁶

Assim, esse modelo de decisão preserva a autoridade das regras, através da preservação do seu sentido *prima facie* ainda que a solução dada seja *suboptimal* 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 Ávila²⁷ 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 contrária²⁸.

²⁴ Esse entrincheiramento (*entrenchment*) da generalização é o seu atributo de excluir a consideração de outras razões relevantes no momento da aplicação da norma. Cf. SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules*, p. 47-52.

²⁵ ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin’”: formalism in law and morality. *The University of Chicago Law Review*, n. 3, v. 66, 1999, p. 551.

²⁶ No original: “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 non-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.” (SCHAUER, ob. cit., p. 204)

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 428.

²⁸ HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules: an essay on legal reasoning and its underlying logic*, p. 114.

Esse modelo de decisão é, portanto, aberto 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 legal²⁹, 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”³⁰.

Expostos os pontos centrais caracterizadores do Positivismo Presuntivo, modelo que reputamos mais adequado à estruturação do Direito brasileiro, e no qual melhor se desenvolve a noção exposta anteriormente de derrotabilidade de regras, deve-se passar para dois questionamentos metodológicos extremamente relevantes, quais sejam: quais as condições para a ocorrência da derrotabilidade e o que determina o grau de entrincheiramento da regra (ou a sua resistência à superação).

2. As Condições da Derrotabilidade de Regras

Até o presente momento, foi sustentado que as regras jurídicas devem ter o seu sentido *prima facie* privilegiado, em razão das vantagens que esse formalismo traz na aplicação do Direito, mas que essa prevalência não é absoluta, podendo ser afastada a inferência, no raciocínio jurídico, diante de *condições excepcionais* que justifiquem que se supere o caráter entrincheirado da regra para aplicar diretamente a sua justificação subjacente ao caso concreto.

Desse modo, o ponto subsequente do trabalho é discutir quais as condições, ou quais os elementos caracterizadores dessas condições, que justificam a derrotabilidade das regras. A questão, por si só, seria suficiente para longas reflexões, mas diante do escopo do trabalho, utilizaremos como hipótese de trabalho a proposta feita por Humberto Ávila para modelo de caracterização desses elementos de superação:

“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 supe-

²⁹ “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, 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*, p. 439).

³⁰ GRAU, ob. cit., p. 136.

ração 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.”³¹ (Destques nossos)

A dimensão material de caracterização dessas condições está estritamente ligada às características de um sistema jurídico baseado preponderantemente sobre regras jurídicas – é dizer, se as regras trazem para o Direito previsibilidade, segurança e eficiência na adjudicação de soluções normativas, a derrota da regra está condicionada à manutenção, tanto quanto possível, desses valores³².

Mais do que a manutenção dos mencionados valores, entendemos que um elemento da condição apta à derrota de uma regra é o fato da não aplicação da mesma conduzir a um *ganho de coerência material/substancial no sistema jurídico*.

A coerência substancial é condicionada positivamente pela existência de uma relação de dependência recíproca entre as proposições e pela existência de elementos comuns – quanto mais intensamente esses elementos estiverem presentes, tanto maior será a coerência sistêmica³³. Um corolário desse postulado de coerência é uma alteração nas relações entre as normas, atuando simultaneamente umas sobre as outras – nas palavras de Ávila, “a eficácia, em vez de unidirecional, é recíproca”³⁴.

Nesse sentido, Peczenik ressalta que as ponderações envolvidas na superação de uma regra tem caráter holístico por considerar todas as razões relacionadas à aplicação do Direito ao caso concreto, e que tal procedimento, realizado pelo julgador, se aproximaria de um particularismo ético, já que as concepções deste que seriam o padrão da ponderação³⁵.

Todavia, ele afirma que essa ponderação somente será válida se for direcionada a uma reconstrução racional do Direito, isto é, se conduzir a um ganho de coerência no sistema jurídico, pela articulação justificada da relação entre os elementos dele³⁶.

Um exemplo pode esclarecer nosso ponto. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região julgou a Apelação Cível n. 500181123.2013.404.7107/RS, que tratou do caso de uma cooperativa agroindustrial que passou a recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) a partir da Lei n. 12.546/2011, e que se insurgiu por conta da medida de desoneração do Governo Federal, que diante do seu modelo de negócios praticado, acabava por onerá-la demasiadamente, com-

³¹ ÁVILA, Teoria dos princípios, p. 141.

³² Idem, *ibidem*, p. 142. Tal ponto foi ressaltado recentemente pelo STF, no julgamento do RE n. 567.985, onde consignou o Ministro Marco Aurélio: “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.” (p. 12 do acórdão)

³³ Para um aprofundamento na ideia de coerência material, cf. PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Sweden: Springer, 2008, p. 131-152.

³⁴ ÁVILA, *Sistema constitucional tributário*, p. 32.

³⁵ PECZENIK, Aleksander. *Scientia Juris – legal doctrine as knowledge of law and as source of law*. Dordrecht: Springer, 2005. v. 4, p. 118.

³⁶ Idem, *Ibidem*, p. 119-120.

prometendo a sua competitividade e crescimento econômico (finalidades previstas para as medidas da Lei n. 12.546/2011).

Diante desse caso, o TRF da 4ª Região criou uma lacuna axiológica a partir da dissociação entre os casos em que a finalidade da lei era atendida e os casos em que essa finalidade não era atendida, para dar solução normativa distinta para estes últimos, com a derrota da regra que impunha o regime de tributação da receita bruta, e o retorno ao regime anterior de recolhimento.

Pode-se verificar claramente que, conquanto haja uma quebra na previsibilidade da solução normativa, há um ganho de *coerência* no sistema, pois a cooperativa passou a ser tratada com isonomia, pela consideração de elementos de sua constituição (pouca mão de obra e alta receita) que determinavam um tratamento diferente daquelas outras beneficiadas pela Lei n. 12.546/2011. Pode-se dizer, portanto, que o afastamento da regra gerou um incremento geral de racionalidade do sistema jurídico, pela realização em maior medida das finalidades específicas da lei mencionada, ao passo que realiza também, em maior medida, a igualdade, princípio central do Direito.

Humberto Ávila estabelece em seu modelo que o grau de resistência de uma regra está vinculado tanto à promoção do valor subjacente à regra (valor substancial específico) quanto à realização do valor formal subjacente às regras (valor formal de segurança jurídica). Além disso, deve-se considerar o grau de promoção do valor segurança, em razão da possibilidade de reaparecimento frequente de situação similar, demandando igual superação da regra – deve-se considerar se a realização da justiça individual não gerará grave insegurança ou incoerência sistêmica, comprometendo também a realização de justiça geral.

Conjugando esses fatores, o autor mencionado afirma que “a resistência à superação de uma regra será tanto maior quanto mais importante for a segurança jurídica para a sua interpretação”³⁷. A opinião é precisa: o limite da derrotabilidade das regras está ligado à preservação das características que justificam o papel central que a regra ocupa na estruturação do sistema jurídico.

Além da dimensão material, Ávila aborda também os *requisitos procedimentais* de configuração das condições de derrotabilidade.

Primeiramente, a superação da regra deverá ter uma *justificação condizente*, que envolve a demonstração da existência de uma experiência recalcitrante (a incompatibilidade entre a hipótese da regra e sua finalidade subjacente, diante de um caso concreto), e a demonstração de que o afastamento da regra não conduzirá a uma incoerência material ou causará expressiva insegurança jurídica³⁸.

Em segundo lugar, a superação deverá ter uma *fundamentação condizente*, isto é, é preciso exteriorizar de modo racional e transparente as razões que permitam a derrota da regra. E em terceiro lugar, é necessária uma *comprovação condizente*, com prova de que o afastamento da aplicação da regra não aumentará excessivamente as controvérsias, nem gerará problemas de coordenação e aumento dos custos de deliberação e decisão³⁹.

³⁷ ÁVILA, *Teoria dos princípios*, p. 144-145.

³⁸ Idem, *ibidem*, p. 147.

³⁹ Idem, *ibidem*, p. 147.

Pois bem, a preocupação metodológica de Humberto Ávila enriquece a análise do tema, pelo estabelecimento de parâmetros para análise da justificação racional, tanto material quanto formal, para a superação de uma regra. Um novo exemplo deve esclarecer esse ponto, ilustrando como esse modelo pode ser aplicado.

O 2º Conselho de Contribuintes, julgando o Processo Administrativo n. 13052.000066/99-40, em 21 de março de 2001, enfrentou o caso de uma empresa optante do SIMPLES e, portanto, sujeita à proibição de importação de qualquer produto estrangeiro, salvo se destinado ao ativo permanente da empresa, que importou, na ocasião, nitrato de ferro (que não era disponível no mercado nacional) necessário à sua produção de pedras semipreciosas – o que culminou na sua exclusão do regime.

No seu voto, o Conselheiro Adolfo Montelo demonstra a existência de uma experiência recalcitrante decorrente da sobreinclusão da regra proibitiva da importação, que tinha por finalidade declarada impedir a entrada de produtos estrangeiros para comercialização, enquanto no caso em comento se trata de insumo necessário à produção de pedras preciosas, demonstrando-se a excepcionalidade da situação pela indisponibilidade do produto no mercado nacional e a ausência de razoabilidade na manutenção da proibição, pois geraria incoerência substancial com o sistema jurídico.

Diante do caso, a exclusão do SIMPLES foi corretamente revertida por aplicação do critério de razoabilidade, derrotando-se a regra proibitiva e a aplicação da sanção.

Por fim, cumpre frisarmos que entendemos serem todas as regras potencialmente derrotáveis⁴⁰ – o que muito difere de afirmar que qualquer regra está sujeita a ser superada em qualquer situação. Optamos por essa posição por dois motivos: primeiro, impossibilidade de se propor aprioristicamente a impossibilidade de derrota na aplicação de qualquer norma, pelo desconhecimento de circunstâncias futuras que possam ser consideradas exceções implícitas, e segundo, pela ausência de um critério objetivo que determine um conjunto de normas derrotáveis.

Nesse sentido, explica Fernando Andreoni Vasconcellos o chamado “paradoxo da exceção principiológica implícita”:

“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 normas jurídicas, logo, não se pode antecipar quais as exceções implícitas (principiológicas) podem afetar o campo de aplicação de qualquer norma.”⁴¹

Pois bem, feita a devida introdução do tema da derrotabilidade e sua condição, cumpre agora adentrar propriamente na temática tributária, especificamen-

⁴⁰ A posição, conquanto goze de amplo prestígio entre os estudiosos do tema, não é unânime. Em sentido contrário, cf. SCHAUER, Frederick. Is defeasibility an essential property of law? In: BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

⁴¹ VASCONCELLOS, Fernando A. *Hermenêutica jurídica e derrotabilidade*. Curitiba: Juruá, 2010, p. 77.

te no chamado limite do mínimo existencial, habitualmente oposto à atividade tributária como forma de barrá-la, sob certas circunstâncias.

3. O Mínimo Existencial como Limite à Tributação

Desde a assunção do caráter eminentemente jurídico da atividade tributária, com o advento do Estado de Direito, as balizas dentro das quais as cobranças dessa natureza ocorreriam foram uma preocupação constante. Durante séculos, buscaram os economistas e os tributaristas determinar de que forma a estrutura e a justificação cada uma das exações fiscais determinaria os limites de sua intromissão no patrimônio particular do cidadão.

De uma forma geral, pode-se afirmar que os parâmetros de tributação evoluíram de uma vinculação inicial à noção de *Justiça Comutativa* para se adaptar à *Justiça Distributiva*⁴², marcando a transição do Estado Liberal para o Estado Social. Em termos mais específicos, pode-se dizer que se passou de uma concepção de *custo-benefício*⁴³ (a chamada Teoria do Benefício), através da qual o cidadão deveria arcar com mais tributos na medida em que demandasse mais gastos públicos, à ideia de *Solidariedade Social*, que determinava que cada um contribuiria de acordo com as suas possibilidades, para garantir as prestações positivas por parte do Estado para os mais necessitados⁴⁴.

Hodiernamente, todavia, vive-se um momento de síntese entre as duas modalidades limítrofes de justificação da carga tributária, em favor de, por um lado, garantir as condições materiais mínimas a todos os cidadãos, e por outro, fugir dos abusos tributários perpetrados com base na solidariedade social. Tal pensamento, cuja origem moderna é encontrada na escola da *Public Choice*, capitaneada por James Buchanan, se preocupa com o financiamento de atividades públicas através das contribuições daqueles que se beneficiam direta ou indiretamente dessa atividade, que atendem a uma *solidariedade de grupo*⁴⁵.

Como dito antes, toda essa preocupação com a legitimação da tributação está estritamente ligada à definição de seus limites, ganhando relevo a ideia de capacidade contributiva como parâmetro da tributação justa e o seu confronto com os direitos fundamentais do contribuinte. Em uma definição *negativa* desse

⁴² Sobre as diferentes espécies de Justiça, vide: ARISTÓTELES. *The Nicomachean ethics*, trans. F. H. Peters, M. A. 5.ed. London: Kegan Paul, Trench, Truebner & Co., 1893. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/Aristotle_Ethics.pdf>. Acesso em: 02.12.2015, p. 95 e ss.. O autor esclarece em sua obra que a *Justiça Comutativa* está ligada à noção de troca, de equivalências, enquanto a *Justiça Distributiva* determina que cada um receba de acordo com um determinado parâmetro – na obra, o parâmetro está relacionado aos méritos do sujeito.

⁴³ Cf. SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983. v. II, p. 486.

⁴⁴ Para exposição mais extensa dessa evolução, como foco na justificação da tributação progressiva, leia-se SELIGMAN, Edwin. *Progressive taxation in theory and practice*. New Jersey: Princeton University Press, 1906, p. 129-290. Em uma exposição mais breve: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: Vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 288-300.

⁴⁵ No dizer de Buchanan, “The outcome that defines the amount of publicly provided goods and services and the means of sharing their cost are themselves contracts, and, as such, these, too, require enforcement” (BUCHANAN, James. *The limits of liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 98).

princípio, Torres qualifica-o como “o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação”⁴⁶.

É dizer, conquanto titular do poder de tributar, o Estado se torna também responsável pela preservação da liberdade do cidadão, de modo que a sua liberdade na instituição de tributos se encontra moderada pelo princípio da capacidade contributiva (*das Leistungsfähigkeitsprinzip als freiheitsschonendes Besteuerungsprinzip*)⁴⁷.

O chamado “mínimo existencial” é produto da tensão constante entre a tributação e os direitos fundamentais. Ele é compreendido pela doutrina⁴⁸ como uma limitação constitucional ao poder de tributar relacionada à necessidade de preservação de uma existência humana digna (no dizer de Jeremy Bentham, “indigence may protect us from paying the tax”⁴⁹).

A discussão da sua existência e seu conteúdo conduz, em suas linhas fundamentantes, o embate entre duas teorias que buscam explicar a relação entre a propriedade e o tributo – as teorias *consequencialistas* e as *deontológicas*. Conforme descrito por Liam Murphy e Thomas Nagel, de forma geral:

“Segundo as teorias consequencialistas de justificação, o critério máximo para a avaliação de um curso de ação ou de uma instituição é o valor de suas consequências globais – os benefícios menos os custos, para todos os afetados. Segundo as teorias deontológicas, existem outros critérios, independentes das consequências globais, que determinam como o governo pode ou não tratar as pessoas. Esses critérios identificam os direitos individuais, as exigências da imparcialidade ou da igualdade de tratamento, a proibição das discriminações arbitrárias etc. e prescrevem o que se deve e o que não se deve fazer de um modo que, pelo menos em parte, independe das consequências.”⁵⁰

Ambas reconhecem a existência de direitos, mas as teorias consequencialistas negam que eles sejam moralmente fundamentais, justificando-os apenas pelo benefício global que gerem em um sistema que os reconheça, enquanto que para as teorias deontológicas, a fundamentalidade de certos direitos ultrapassa até os limites do Estado, agregando-se à própria condição humana.

Em se tratando do direito de propriedade, as teorias *deontológicas* que mais se destacam são as de John Locke, e modernamente de Robert Nozick⁵¹, que sustentam que certos direitos individuais, inclusive o de propriedade, são decorrências da soberania do sujeito sobre si mesmo, incluindo o direito de autodetermi-

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Ob. cit., p. 303.

⁴⁷ LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1993, p. 361.

⁴⁸ Para uma exposição ampla sobre esse tema: TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

⁴⁹ BENTHAM, Jeremy. *Theory of legislation*. Boston: Weeks, Jordan & Company, 1840. v. I, p. 169.

⁵⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito de propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 58.

⁵¹ Nozick deixa bem claro a sua concepção de direitos individuais no início do prefácio do seu *Anarquia, estado e utopia*: “Indivíduos têm direitos. E há coisas que nenhuma pessoa ou grupo podem fazer com os indivíduos (sem lhes violar os direitos). Tão fortes e de tão alto alcance são esses direitos que colocam a questão do que o Estado e seus servidores podem, se é que podem, fazer. Que espaço os direitos individuais deixam ao Estado?” (NOZICK, Robert. *Anarquia, estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991, p. 9)

nação e de autodesenvolvimento através do exercício das próprias capacidades – “os direitos de propriedade são substancialmente moldados por um direito de liberdade individual que não precisa de uma justificação consequencialista”⁵². Doutro giro, as teorias *consequencialistas*, com origem na obra de David Hume⁵³, defendem que a legitimidade do direito de propriedade se dá pelo benefício que a existência de um conjunto de leis que o regulem, trazendo benefícios para a sociedade em geral.

Somos partidários de uma *teoria consequencialista moderada*, nos moldes propostos por Nagel e Murphy, no sentido de que a regra de tributação deve ser imposta a todos, mas com uma abertura, através de *cláusulas de equidade*, para a proteção do mínimo existencial diante do caso concreto:

“Na nossa opinião, que logo se evidenciará, os direitos de propriedade são convencionais, mas em sua concepção e justificação há espaço para a inserção não só de valores consequencialistas, mas também de outros direitos e valores deontológicos que, este sim, são mais fundamentais.”⁵⁴

Desse modo, por mais que se considere a propriedade como uma convenção nascida junto com o Estado, ela passa a ser vista não como um fim – a acumulação de capital – mas como um meio de realização da dignidade humana, de modo que a possibilidade de uma realização minimamente digna das condições de vida deve ser garantida pela propriedade e protegida de acordo com a sua importância fundamental.

A propriedade, nesses casos, deixa de se relacionar com a capacidade contributiva do ser humano e passa a ser relacionada com a liberdade e dignidade humana. Somente surge capacidade contributiva além desse montante básico, denominado de *mínimo existencial*. Como o define Ricardo Lobo Torres:

“O mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais. Diz-se, pois, que é direito de *status negativus* e de *status positivus*, sendo certo que não raro se convertem uma na outra ou se coimplicam mutuamente a proteção constitucional positiva e negativa.”⁵⁵

O mínimo existencial hoje é acatado pela doutrina tributária como uma garantia do poder de autodeterminação do indivíduo e da sua liberdade de ação. Por outro lado, da mesma forma que esse princípio decorrente do direito de propriedade e da dignidade da pessoa humana limita “para baixo” o âmbito tributá-

⁵² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*, p. 59.

⁵³ Referindo-se à convenção que funda o Estado e suas leis, ensina David Hume que “After this convention, concerning abstinence from the possessions of others, is enter’d into, and everyone has acquir’d a stability in his possession, there immediately arise the ideas of justice and injustice; as also those of property, right and obligation. The latter are altogether unintelligible without first understanding the former. Our property is nothing but those goods, whose Constant possession is establish’d by the laws of society; that is, by the laws of justice.” (HUME, David. *A treatise of human nature*. New York: Oxford Press, 2009, p. 315).

⁵⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Ob. cit., p. 61.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. III, p. 187-188.

rio, os mesmos princípios influenciam a proibição do confisco, como um limite “para cima” da atividade tributária⁵⁶.

Diversas fundamentações distintas são oferecidas pela doutrina tributária brasileira para a proteção do mínimo existencial.

Uma linha de autores deriva esse princípio de uma série de dispositivos constitucionais que estão relacionados a garantias de prestações positivas do Estado ou de outras instituições para o cidadão, como as normas que garantem direito à saúde e educação, imunizam as instituições de assistência social e as pequenas glebas, garante acesso à justiça etc.⁵⁷

Em uma abordagem distinta, outros autores derivam essa proteção do princípio da dignidade humana, haja vista que a tributação pode afetar as condições mínimas de uma existência digna – afirmam, portanto, que o princípio mencionado possuiria uma dimensão de direito de defesa (*Abwehrrecht*) contra a atividade tributária do Estado, no sentido de tornar imune a faixa de renda correspondente ao mínimo existencial⁵⁸.

Apesar das abordagens distintas, duas coisas são constantes: a primeira é de que a proteção do mínimo existencial se dá através de uma imunidade tributária, como limitação quantitativa da capacidade contributiva⁵⁹, e a segunda é a dificuldade de determinação das condições materiais que caracterizariam a esfera protegida por esse princípio – nesse sentido, Humberto Ávila menciona alguns elementos consagrados pela jurisprudência alemã como qualificados por essa proteção constitucional, mas ressaltando o caráter indeterminado da expressão “mínimo existencial”⁶⁰.

Em primeiro lugar, não podemos deixar de consignar nossa discordância com o caráter de imunidade atribuído à proteção do mínimo existencial. Conforme sintetiza Misabel Derzi, com suporte em parte substancial da doutrina, a imunidade:

- “1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.”⁶¹

⁵⁶ Nesse sentido é a lição de Gabriel Casado Ollero: “La capacidad susceptible de tributación deve situar-se entre el mínimo de existência y el limite Maximo no confiscatório, exigencias ambas que constituyen presupuestos y limites de imponibilidad.” (OLLERO CASADO *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II, p. 305).

⁵⁷ Por todos, TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II, p. 306.

⁵⁸ Por todos, ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, p. 504-505.

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II, p. 306.

⁶⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, p. 508-511.

⁶¹ DERZI, Misabel. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 114.

Compatível com os elementos definitórios propostos por Misabel Derzi é a definição dada por Paulo de Barros Carvalho, qualificando-a como:

“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”⁶².

Essa definição parece ser a mais adequada à natureza formal do Direito: ela considera que o sentido das regras de competência somente é tolhido por outras regras igualmente positivadas na Constituição Federal que estabeleçam exceções expressas ao seu conteúdo. Sem dúvida, não parece atentar ao caráter entrincheirado das regras de competência tributária aqueles que sustentam a derivação de imunidades diretamente de princípios e valores consagrados constitucionalmente, como já foi dito anteriormente, assumindo, estes autores, a preponderância dos princípios e valores em seus conflitos com as regras em um plano abstrato.

Essa característica das imunidades tributárias depõe contra a caracterização da proteção do mínimo existencial com tal natureza. Ora, como foi dito acima, não há na Constituição qualquer disposição expressa que consigne a proibição de tributação dessa faixa de renda do contribuinte – o que há são diversos princípios que, articulados pelo sobreprincípio da dignidade da pessoa humana, permitem derivar a norma em comento, mas, ainda assim, está cingido ao seu caráter principiológico⁶³ e, portanto, imediatamente finalística, sem pretensão de decidibilidade.

Ora, dentro de um modelo decisório como o *positivismo presuntivo* não faz sentido afirmar a restrição, em plano abstrato, da abrangência de uma regra constitucional por meio de um princípio constitucional – o que não afasta, todavia, a possibilidade de que, diante de um específico caso concreto, esse princípio justifique o afastamento da eficácia de trincheira da regra e permita a sua derrota no momento da aplicação. Como sustenta Misabel Derzi, com precisão, “Princípio não é imunidade, embora imunidades estejam expressamente consagradas, por causa de valores e princípios fundamentais”⁶⁴.

Ora, fôssemos denominar de imunidade qualquer princípio constitucional que afetasse direta ou indiretamente o poder tributário do Estado, deveríamos então renomear o Capítulo I do Título VI da Constituição para “Imunidades Tributárias”, como argutamente colocou Paulo de Barros Carvalho⁶⁵.

As imunidades são limitações expressas às competências, são normas determinantes de incompetência tributária dos entes federados⁶⁶. Elas afetam a estru-

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 234.

⁶³ “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas 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 promoção.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, p. 225).

⁶⁴ DERZI, Misabel. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 115.

⁶⁵ CARVALHO, ob. cit., p. 222-223.

⁶⁶ Idem, *ibidem*, p. 116.

tura da regra de competência, reduzindo os poderes que são dados às pessoas jurídicas de direito público, estabelecendo incapacidades (*disabilities*)⁶⁷, de modo que a competência é o produto de duas espécies de *regras*: (a) as de delimitação positiva do âmbito da competência; e (b) as de delimitação negativa do âmbito de competência – ambas se conjugam de modo a compor o vetor final que a determina, efetivamente⁶⁸.

Além disso, outro elemento da definição das imunidades vai à contramão da caracterização do mínimo existencial como tal: *a necessidade das imunidades serem limitadas e imediatamente determináveis*.

A natureza principiológica da proteção ao mínimo existencial torna-a submissa ao já mencionado *paradoxo da exceção principiológica implícita*⁶⁹ – haja vista que esse princípio de defesa do contribuinte será, a todo ato de aplicação de norma tributária impositiva, ponderado com princípios relativos à fiscalidade do Estado, é óbvia a impossibilidade de determinação apriorística dos casos em que um prevalecerá sobre o outro. Por iguais razões, também é indeterminável o conjunto de situações fáticas excepcionais que justificariam a superação de uma regra tributária pelo princípio de proteção do mínimo existencial, por derivarem já da ponderação entre este princípio e aquele subjacente à regra a ser derrotada.

Além das possibilidades de aplicação da proteção ao mínimo existencial serem ilimitadas, não se trata de uma norma de conteúdo imediatamente determinável – muito pelo contrário! Como se mencionou há pouco, o seu conteúdo depende de múltiplas ponderações axiológicas, da interação entre princípios no plano constitucional e, mais ainda, da consideração de circunstâncias fáticas envolvidas no caso concreto. O seu caráter semântico de conceito jurídico indeterminado é pacificamente afirmado pela doutrina e pela jurisprudência:

“Carece o mínimo existencial de conteúdo específico. Abrange qualquer direito, ainda que originariamente não fundamental (direito à saúde, à alimentação etc.), considerado em sua dimensão essencial e inalienável. Não é mensurável, por envolver mais os aspectos de qualidade que de quantidade, o que toma difícil estremá-lo, em sua região periférica, do máximo de utilidade (*maximum welfare, Nutzenmaximierung*), que é princípio ligado à ideia de justiça e de redistribuição da riqueza social.”⁷⁰

No mesmo sentido, ainda no século XIX, Rui Barbosa já sustentava, em seus discursos na condição de Ministro da Fazenda, que o mínimo existencial “se o

⁶⁷ HART, H. L. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 91.

⁶⁸ ÁVILA, *Sistema constitucional tributário*, p. 217.

⁶⁹ “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 normas jurídicas, logo, não se pode antecipar quais as exceções implícitas (principiológicas) podem afetar o campo de aplicação de qualquer norma.” (VASCONCELLOS, Fernando A. *Hermenêutica jurídica e derrotabilidade*. Curitiba: Juruá, 2010, p. 77).

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista Brasileira de Direito Administrativo*, v. 177. Rio de Janeiro, 1989, p. 29.

quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável⁷¹, mas sem negar a importância de considerá-lo na sistemática da tributação⁷².

A pragmática desse princípio nas Cortes Constitucionais contribui para afirmar o seu caráter de imunidade. Na Argentina, por exemplo, a Corte⁷³ decidiu que a confiscatoriedade e a agressão inconstitucional ao patrimônio somente poderiam ser aferidos no caso concreto, como relatado por Liñares Quintana⁷⁴; no mesmo sentido, Humberto Ávila nos informa que a Corte Constitucional Alemã⁷⁵ entende que ainda que o mínimo existencial seja abstratamente importante, a sua violação só pode ser verificada perante as circunstâncias concretas.

Na Itália, Francesco Moschetti também afirma que o mínimo existencial a ser isentado da tributação deve ser aferido a cada caso, levando em consideração circunstâncias pessoais do contribuinte⁷⁶.

Não faz sentido considerar uma imunidade um princípio cujo sentido somente será obtido após a análise das circunstâncias concretas. O fato de o julgador afastar a cobrança de um determinado tributo em razão de uma alegada ofensa ao mínimo existencial não afetará a regra de competência – que permanecerá da mesma forma – mas apenas a incidência daquele tributo para o caso concreto *sub judice*.

Essa proteção interage normativamente com as regras tributárias no plano da aplicação, e não no âmbito das competências, ainda que seu fundamento decorra de princípios constitucionais.

Por operar no momento da aplicação, considerando as condições pessoais do contribuinte no caso concreto, entendemos que o “mínimo existencial” não corresponde a uma imunidade implícita, ao contrário do que muitos sustentam, mas sim a um conjunto indeterminado de circunstâncias fáticas relativas à capacidade econômica do contribuinte que, ainda que não previstas na lei, têm o condão de derrotar a inferência da regra de incidência. Noutros termos, *o mínimo existencial é condição de derrotabilidade de regras tributárias*.

Conclusão

Partindo da ideia de que regras jurídicas podem ser derrotadas no caso concreto, mediante circunstâncias fáticas que qualifiquem aquela instanciação específica como uma experiência recalitrante de alto grau, pretendemos com este trabalho demonstrar que o “mínimo existencial” não corresponde a uma imunidade implícita, como sustentado por grande parcela da doutrina, mas sim a um conjunto indeterminado de condições fáticas que permitem a derrotabilidade de regras tributárias.

⁷¹ BARBOSA, Rui. *Relatório do ministro da Fazenda*. Obras completas, 1891. Rio de Janeiro: MEC, 1949. v. 18, t. 3, p. 62.

⁷² “Considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência (*Existenzminimum*), nas classes mais desfavorecidas.” (BARBOSA, ob. cit., p. 62)

⁷³ La Esmeralda Capitalización S.A. v. Provincia de Córdoba (1946).

⁷⁴ QUINTANA, Segundo V. Liñares. *El poder impositivo y la libertad individual*. Buenos Aires: Editorial Alfa, 1950, p. 250.

⁷⁵ BVerfGE 30, 1, (25).

⁷⁶ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973, p. 225-227.

Todavia, não se trata de um reparo meramente terminológico. Ao compreendê-la como uma condição de derrotabilidade, podemos submeter a sua verificação prática aos parâmetros de determinação de elementos dessa natureza, como foi abordado no tópico 2.

Em razão disso, a derrota de uma regra tributária para manutenção do mínimo existencial deverá observar as dimensões material e procedimental desta condição, incluindo aí o sopesamento da superação dessa regra com a segurança jurídica do sistema tributário e a *manutenção dos parâmetros legais de justiça geral*, além de verificar a impossibilidade de generalização da circunstância considerada, sob risco de subverter o sistema de regras, convertendo-o em particularismo.

Mais do que isso, é preciso que se verifique e comprove que a aplicação da proteção do mínimo existencial naquele caso concreto acarretará um *ganho de coerência substancial* do sistema tributário.

Por fim, submete-se também essa aplicação a condições de sua dimensão procedimental, quais sejam: *fundamentação, justificação e comprovação condizentes*, conforme dito anteriormente.

Com isso, pretende-se contribuir para que a derrotabilidade de regras tributárias sob essa condição se torne mais *criteriosa*, com um ganho de controle intersubjetivo de decisões nesse sentido, de modo a determinar quais circunstâncias são relevantes para qualificá-la – buscando alcançar, assim, um ganho de Justiça Tributária.

Bibliografia

- ALCHOURRÓN, Carlos E. Philosophical foundations of deontic logic and the logic of defeasible conditional. In: MEYER, J. J.; WIERINGA, R. J. (eds.). *Deontic logic in computer science: normative system specification*. New York: John Wiley and Sons, 1993.
- ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin”: formalism in law and morality. *The University of Chicago Law Review*, v. 66, n. 3, 1999.
- ARISTÓTELES. *The Nicomachean ethics*, trans. F. H. Peters, M. A. 5. ed. London: Kegan Paul, Trench, Truebner & Co., 1893. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/Aristotle_Ethics.pdf>. Acesso em: 02.12.2015.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013.
- _____. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto C. B. (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARBOSA, Rui. *Relatório do ministro da Fazenda*. Obras completas, 1891. Rio de Janeiro: MEC, t. 3, 1949. v. 18.
- BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. Defeasibility and legality: a survey. In: BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- BENTHAM, Jeremy. *Theory of legislation*. Boston: Weeks, Jordan & Company, 1840. v. I.

- BROZEK, Bartosz. *Defeasibility of legal reasoning*. Krakow: Zakamycze, 2004.
- BUCHANAN, James. *The limits of liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- DERZI, Misabel. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- HAGE, Jaap. *Studies in legal logic*. Springer: Dordrecht, 2005.
- _____. *Reasoning with rules: an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997.
- HART, H. L. A. The ascription of responsibility and rights. *Proceedings of the Aristotelian society*, 1948-1949. v. 49.
- _____. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- HUME, David. *A treatise of human nature*. New York: Oxford Press, 2009.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1993.
- MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito de propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NOZICK, Robert. *Anarquia, estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.
- PECZENICK, Aleksander. *On law and reason*. Sweden: Springer, 2008.
- _____. *Scientia Juris – legal doctrine as knowledge of law and as source of law*. Dordrecht: Springer, 2005. v. 4.
- QUINTANA, Segundo V. Liñares. *El poder impositivo y la libertad individual*. Buenos Aires: Editorial Alfa, 1950.
- SARTOR, Giovanni. Defeasibility in legal reasoning. In: BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. (orgs.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and life*. Oxford: Oxford Clarendon Press, 1991.
- _____. Is defeasibility an essential property of law? In: BELTRÁN, Jordi F.; RATTI, Giovanni B. (orgs.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- _____. Formalism. *The Yale Law Journal*, n. 4, v. 97, março 1988.
- SELIGMAN, Edwin. *Progressive taxation in theory and practice*. New Jersey: Princeton University Press, 1906.
- SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983. v. II.

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

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. III.

_____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista Brasileira de Direito Administrativo*, v. 177. Rio de Janeiro, 1989.