

# A Derrotabilidade da Regra Tributária

## *The Defeasibility of the Tax Rule*

Wagner Arnold Fensterseifer

*Mestrando em Filosofia na Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Especialista em Direito Tributário pelo IET/PUC-RS. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Advogado em Porto Alegre/RS. E-mail: wagnerarnold@gmail.com.*

### *Resumo*

O legislador possui conhecimento limitado do mundo e por isso as leis não poderão prever todas suas aplicações nem todos os resultados decorrentes de sua aplicação. Não será incomum, nesse sentido, que o aplicador/intérprete do direito depare-se com situações em que a lei produzirá resultados patentemente injustos, absurdos, imorais e em relação aos quais qualquer ser razoável vislumbraria que algo diferente da aplicação da lei deve ser feito. Este artigo parte de uma ideia bastante debatida na Filosofia do Direito nas últimas décadas, que é o conceito de derrotabilidade, e objetiva verificar a aplicabilidade deste conceito ao Direito Tributário no Brasil. Para tanto, realizará breves considerações a respeito da norma tributária e o modo como a doutrina tributarista brasileira a concebe. Também será realizada introdução ao conceito de derrotabilidade e revisão da bibliografia contemporânea sobre o tema. Após, tendo-se determinado o conceito e a abrangência da derrotabilidade, passar-se-á à verificação de sua aplicação ao Direito Tributário no Brasil. Ao final, será possível concluir que o conceito de derrotabilidade pode ser aplicado ao Direito Tributário e que essa aplicação permite que o sistema jurídico corrija eventuais injustiças e absurdos decorrentes da generalidade das leis.

*Palavras-chave:* derrotabilidade, filosofia do direito, direito tributário.

### *Abstract*

The legislator has limited knowledge of the world and therefore the laws can not foresee all its applications nor all the results from its application. It will not be unusual in this sense for the applicator/interpreter of law to come up with situations where the law will produce patently unfair, absurd, immoral results and for which any reasonable being would realize that something other than law enforcement should be done. This article starts with an widely idea debated in Philosophy of Law on the last decades: the concept of defeasibility. It aims to verify the applicability of this concept to the Tax Law in Brazil. To do so, it will make brief considerations regarding the tax norm and the way the Brazilian tax doctrine conceives it. Also will be realized an introduction to the concept of defeasibility and a revision of the contemporary bibliography on the subject. After, having determined the concept and the comprehensiveness of the defea-

sibility, its application to the Tax Law in Brazil will be verified. In the end, it will be possible to conclude that the concept of defeasibility can be applied to the Tax Law and that this application allows the legal system to correct any injustices and absurdities deriving from the generality of the laws.

*Keywords:* defeasibility, philosophy of law, tax law.

## Introdução

Em uma passagem de *Viagens de Gulliver*, o protagonista da obra prima de Jonathan Swift, em narrativa sobre sua viagem à terra dos Houyhnhms, descreve ao povo daquele local o funcionamento de uma sociedade de juízes e advogados<sup>1</sup>:

“Em seus arrazoados, cuidam sempre de evitar qualquer menção aos méritos da causa; porém, alongam-se no modo mais veemente, violento e maçante em arrolar todas as circunstâncias irrelevantes.

[...]

Observe-se também que esta Sociedade tem um jargão e uma rabularia peculiares, que nenhum outro mortal é capaz de entender, e no qual todas suas Leis são escritas, Leis essas que eles cuidam de multiplicar ao máximo; desse modo confundem por completo a própria essência da verdade e da falsidade, do certo e do errado; de modo que se tornem necessários trinta anos para decidir se o campo legado a mim por meus antepassados há seis gerações pertence a mim ou a um estranho que mora a trezentas milhas de lá.”<sup>2</sup>

Como destacam Noel Struchiner e Fábio Shecaira, são três os traços da prática jurídica que mais desagradam a Gulliver: (1) o uso da linguagem técnica e inacessível para leigos; (2) o recurso a leis obscuras e numerosas; e (3) o apego excessivo ao conteúdo dessas leis que usualmente gera decisões que ofendem o bom senso<sup>3</sup>.

Conforme será visto ao longo do desenvolvimento deste artigo, as características que tanto desagradaram Gulliver estão muito presentes na prática do Direito Tributário Brasileiro, em que se editam milhares de dispositivos normativos a cada ano e por meio do qual se tomam decisões que ofendem o bom senso e a razoabilidade de qualquer cidadão e que não raro levam mais de duas décadas para serem proferidas.

O objetivo específico deste artigo, que é o conceito de derrotabilidade aplicado à regra tributária, está preocupado em solucionar exatamente esse aspecto do direito: a frequente ocorrência de decisões claramente injustas e que ofendem ao bom senso e à razão, sem se preocuparem com o mérito da causa, e demasiadamente apegadas à formalidade do sistema.

<sup>1</sup> A referência ao romance de Jonathan Swift para ilustrar alguns dos principais problemas de um povo guiado por leis foi feita por Noel Struchiner e Fábio Shecaira em seu livro *Teoria da argumentação jurídica*, publicado em 2016 pela editora Contraponto.

<sup>2</sup> SWIFT, Jonathan. *Viagens de Gulliver*. Trad. Paulo Henriques Britto. São Paulo: Penguin Books, 2010, p. 07.

<sup>3</sup> STRUCHINER, Noel; e SHECAIRA, Fábio. *Teoria da argumentação jurídica*. 1. ed. Rio de Janeiro: Contraponto, 2016, p. 07.

Na década de 1970, Geraldo Ataliba publicou uma obra que veio a se tornar clássica para a doutrina do Direito Tributário no Brasil. Nela, Ataliba afirma que “só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.). Os demais são desprezíveis, por irrelevantes.”<sup>4</sup>

O excerto é capaz de demonstrar, em poucas linhas, a compreensão majoritária da doutrina nacional quanto aos limites da Ciência do Direito Tributário no Brasil. Como afirma André Folloni, em razão das condições adversas em que o Direito Tributário surgiu no Brasil, a doutrina tributarista concentrou-se em estudos descritivos do ordenamento jurídico tributário e apoiou-se do ponto de vista teórico, nos estudos acerca da norma tributária que eram realizados à época na Europa<sup>5</sup>.

Nesse contexto, o estudo do Direito Tributário no Brasil assumiu forte viés legalista, ao estabelecer como objeto de seu estudo exclusivamente o direito positivo. A Ciência do Direito Tributário, nesse sentido, reduziu-se a mera aferidora da cientificidade de proposições elaboradas tendo por base o ordenamento jurídico<sup>6</sup>.

O método adotado, ao realizar recorte epistemológico bastante incisivo, reduziu consideravelmente o campo científico do Direito Tributário, como aponta James Marins. Segundo o professor paranaense, houve uma desidratação do fenômeno jurídico-tributário em graus sucessivos: reduziu-se seu objeto ao Direito em sentido estrito, reduziu-se o Direito à norma jurídica tributária em sentido estrito e reduziu a norma jurídico-tributária a unidades mínimas que se organizam exclusivamente sob o prisma formal<sup>7</sup>.

A pretensão deste artigo é aproximar um conceito bastante debatido em Filosofia do Direito nas últimas décadas – a derrotabilidade – ao Direito Tributário. Ocorre, todavia, que essa aproximação encontra óbice no recorte epistemológico realizado pela doutrina tradicional do Direito Tributário no Brasil. Em razão disso, será necessário verificar a possibilidade de aplicação da derrotabilidade ao Direito Tributário considerando-se as críticas que parte da doutrina tem direcionado ao formalismo valorativo da Ciência do Direito Tributário.

Regras que produzem resultados injustos ao serem aplicadas devem permanecer sendo utilizadas em um sistema jurídico que se preocupa com alguma forma de justiça? Existe algum instrumento de correção dessas regras que permitiria sua não aplicação, ou sua adaptação, para que o resultado injusto não venha a ser produzido, ou ao menos, amenizado? Caso exista, esse raciocínio pode ser aplicado a qualquer tipo de regra ou existem regras que devem sempre ser aplicadas, ainda que produzam resultados injustos?

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 11. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

<sup>5</sup> FOLLONI, André; e SIMM, C. B. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 11, 2016, p. 49-70, p. 52.

<sup>6</sup> FOLLONI, André; e SIMM, C. B. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 11, 2016, p. 49-70, p. 53.

<sup>7</sup> MARINS, James. A teoria do campo científico de Pierre Bourdieu e a ciência do direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 34. São Paulo: Dialética e IBDT 2015, p. 150.

A derrotabilidade tornou-se um dos temas centrais na Filosofia do Direito nas últimas décadas, sobretudo após Herbert Hart ter dedicado parte de sua obra para analisar e verificar a forma de aplicação desse conceito.

Essa temática está inserida em um contexto de discussões historicamente relevantes para juristas e filósofos do direito, tais como a separação entre o direito e a moral, a dificuldade de aplicação das regras gerais e abstratas aos casos particulares e a possibilidade de correção equitativa do direito.

Especificamente, neste artigo, pretende-se responder ao seguinte questionamento: é permitido que se excepcione a aplicação de uma regra tributária quando o resultado dessa aplicação produzir resultados injustos? Ademais, o recorte epistemológico realizado pela doutrina tributarista no Brasil é capaz de recepcionar e acomodar a aplicação desse conceito? Ou seria necessário revisitar as bases epistemológicas da Ciência do Direito Tributário no Brasil?

Para tanto, o artigo está estruturado em três partes, a seguir detalhadas.

Inaugura-se a exposição por meio da investigação da norma<sup>8</sup> jurídica tributária, analisando-se a forma como se concebeu esse tipo especial de norma jurídica no Brasil, bem como a interpretação dada pela doutrina brasileira à norma jurídica tributária.

Na segunda parte, será realizada uma revisão bibliográfica do conceito de derrotabilidade, iniciando-se pela obra de H. L. A. Hart e depois analisando-se brevemente alguns autores que deram continuidade aos seus estudos. Com isso, pretende-se apresentar uma definição do conceito de derrotabilidade.

Na terceira parte, o enfoque se voltará à derrotabilidade da regra tributária, analisando-se os dispositivos normativos que vedam ou autorizam a aplicação do conceito de derrotabilidade à regra tributária. Após, serão apresentados exemplos de casos em que se utilizou a derrotabilidade no Direito Tributário com a finalidade de evitar resultados absurdos ou patentemente injustos.

Por fim, a conclusão do artigo refere-se à possibilidade conceitual de derrotabilidade da regra tributária e verifica que as recentes críticas destinadas à concepção epistemológica tradicional da Ciência do Direito Tributário não podem ser ignoradas, uma vez que a possibilidade de derrotar a regra tributária reforça a insuficiência dessa concepção para apanhar o fenômeno jurídico-tributário tal como se manifesta na prática tributária cotidiana.

## **1. A estrutura da norma tributária**

### *1.1. Breves considerações a respeito da norma jurídica*

Antes de tratar especificamente da estrutura da norma jurídica tributária, cumpre tecer breves comentários a respeito da norma jurídica em geral, a fim de que se possam estabelecer as bases mínimas de compreensão que serão utilizadas ao longo de toda a exposição neste artigo.

<sup>8</sup> Importa salientar, desde logo, que o presente artigo incorpora a distinção entre regras e princípios jurídicos, espécies do gênero "norma", conforme lição de Humberto Bergmann Ávila em *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

Para uma aproximação preliminar ao conceito de norma jurídica, é relevante reproduzir a lição do Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior, que é bastante competente para sintetizar o que classicamente se concebe por norma jurídica:

“Os juristas, de modo geral, veem a norma, primeiramente, como proposição, independentemente de quem a estabeleça ou para quem ela é dirigida. Trata-se de uma proposição que diz como *deve ser* o comportamento, isto é, uma proposição de dever-ser. Promulgada a norma, ela passa a ter vida própria, conforme o *sistema de normas no qual está inserida*. A norma pode até ser considerada o produto de uma vontade, mas sua existência, como diz Kelsen, independe dessa vontade. Como se trata de uma proposição que determina como devem ser as condutas, abstração feita de quem as estabelece, podemos entender a norma como imperativo condicional, formulável conforme proposição hipotética, que disciplina o comportamento apenas porque prevê, para sua ocorrência, sanção. Tudo conforme a fórmula: se A, então deve ser S, em que A é conduta hipotética, S a sanção que segue à ocorrência da hipótese; o dever-ser será o conectivo que une os dois termos.”<sup>9</sup>

Conforme se depreende do excerto acima reproduzido, a norma jurídica pode ser identificada como proposição hipotética, em que se descreve um ato de conduta humana ou um fato/evento mundano que quando ocorrido atrairá a consequência normativa ali prevista.

Do ponto de vista formal uma norma é uma proposição prescritiva, ou seja, uma proposição que tem por objetivo prescrever ou modificar comportamentos. Por isso, afirma-se que normas jurídicas são imperativos hipotéticos em que a consequência ou o fim não é efeito de uma causa em sentido naturalista, mas é uma consequência imputada a uma ação, considerada como meio, pelo ordenamento jurídico, ou seja, por uma norma<sup>10</sup>. A relação existente aqui é entre um fato qualificado pelo ordenamento como condição e outro fato que o mesmo ordenamento qualifica como consequência.

Essa perspectiva metodológica, que isola o fenômeno jurídico na figura das normas jurídicas, é usualmente associada à corrente de pensamento do Positivismo Jurídico. Como bem esclarece Arthur Ferreira Neto, o método positivista da Ciência do Direito assume a pretensão de apenas promover uma análise neutra de um sistema normativo que esteja em vigor, com o intuito de garantir uma metodologia segura, certa e impessoal para a aplicação do direito<sup>11</sup>. Pressupõe-se, pois, nesta visão do direito, um formalismo científico, que teria como finalidade garantir um método objetivo para aplicação de normas jurídicas a casos concretos<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 72.

<sup>10</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Suddati. 1. ed. São Paulo: EDIPRO, 2001, p. 94.

<sup>11</sup> FERREIRA NETO, A. M. *Metaética e a fundamentação do direito*. 1. ed. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015, p. 224.

<sup>12</sup> FERREIRA NETO, A. M. *Metaética e a fundamentação do direito*. 1. ed. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015, p. 224.

Ainda no que diz respeito às normas jurídicas em geral, é preciso ter clara a noção de que a norma é o produto da interpretação de textos normativos, não podendo confundir-se o texto criado pelo legislador com a norma jurídica, que somente pode existir após o processo de interpretação realizado pelo aplicador dessa norma. Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”<sup>13</sup>. Por isso, segundo o autor, pode-se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado.

Pode-se afirmar, portanto, que existe distinção conceitual entre dispositivo normativo e norma. Como aponta Riccardo Guastini, dispositivo ou texto normativo é qualquer documento elaborado por uma autoridade normativa, sendo identificável como fonte do direito dentro de um sistema jurídico dado. A norma jurídica, por sua vez, é todo enunciado que constitua o sentido ou significado atribuído a uma disposição, um fragmento de disposição ou uma combinação destes<sup>14</sup>.

É preciso, ainda, fazer menção à lição de Robert Alexy no sentido de que “toda norma é ou uma regra ou um princípio”<sup>15</sup>. O que diferencia regras de princípios, para Alexy, é a noção de “ser cumprido”, ou seja, enquanto regras são normas que ou estão ou não estão em conformidade com o caso, e, por isso mesmo, são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas, princípios são normas que podem ser cumpridas em diferentes graus<sup>16</sup>.

Tal distinção é sobremaneira relevante para os fins do presente artigo, haja vista que, como definiu com clareza o professor alemão Carsten Bäker, “os princípios, ao contrário das regras, não podem ter exceções, uma vez que o fato de todas as circunstâncias dadas serem consideradas sempre e a cada vez que um princípio é aplicado constitui parte de sua estrutura”<sup>17</sup>.

Portanto, não se pode falar em derrotabilidade de princípios jurídicos, mas apenas em derrotabilidade de regras jurídicas, haja vista que é da própria estrutura da aplicação dos princípios que todas as situações particulares sejam levadas em consideração no momento de sua incidência em determinado caso concreto.

### 1.2. A norma jurídica tributária

O método mais utilizado pela doutrina tributarista no Brasil para investigar a obrigação tributária é o estudo da norma hipotético-condicional. É por intermédio dela que se analisam as relações jurídicas entre sujeito ativo e passivo, que estão ligados por um específico objeto – o tributo<sup>18</sup>.

<sup>13</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 22.

<sup>14</sup> GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25.

<sup>15</sup> ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. *Ratio Juris* 13, 2000, p. 295.

<sup>16</sup> BÄKER, Carsten. Regras, princípios e derrotabilidade. Trad. Tiago Lopes Mosci. *Revista Brasileira de Estudos Políticos* n. 102. Belo Horizonte, jan./jun. 2011, p. 55-82, p. 55.

<sup>17</sup> BÄKER, Carsten. Regras, princípios e derrotabilidade. Trad. Tiago Lopes Mosci. *Revista Brasileira de Estudos Políticos* n. 102. Belo Horizonte, jan./jun. 2011, p. 55-82, p. 68.

<sup>18</sup> VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. A derrotabilidade da norma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 77/2007. São Paulo: RT, 2007, p. 121-149, p. 123.

Conforme dito na introdução deste artigo, a doutrina tributarista apoiou-se do ponto de vista teórico, nos estudos acerca da norma tributária que eram realizados à época na Europa<sup>19</sup>. As teorizações doutrinárias nos primórdios da Ciência do Direito Tributário no Brasil eram produzidas voltando-se para o passado e tinham ênfase nos aspectos sintático e semântico da linguagem científica, como descreve André Folloni:

“Sintático, à medida que a doutrina procurava compreender as normas jurídicas e as relações entre os seus elementos constitutivos (ex.: hipótese e consequência) e das diversas normas entre si (ex.: norma superior e norma inferior na hierarquia do ordenamento). Semântico, uma vez que a doutrina procurava atribuir significados unívocos às palavras utilizadas no direito positivo, para obter segurança a respeito de sua incidência e aplicação – nesse sentido, por exemplo, a expressão ‘critérios’ aparece no discurso doutrinário para se referir aos aspectos do fato gerador previsto na regra tributária: são os ‘critérios’ que, bem compreendidos semanticamente, permitirão compreender se um fato, ocorrido no plano da concreitude do real, corresponde à descrição hipotética contida na norma; critérios de identificação do fato enquanto subsumido ou não à norma de incidência tributária.”<sup>20</sup>

Esse paradigma científico-tecnológico da dogmática propiciou uma teorização do Direito Tributário exclusivamente voltada à análise minuciosa da estrutura da norma tributária e à sistematização dos institutos relacionados ao conceito abstrato de tributo. Em razão dessa opção metodológica, diversos outros aspectos do fenômeno tributário restaram relegados, deixando-se de empreender análises sobre as finalidades do exercício do poder de tributar e seus efeitos sobre a sociedade e o indivíduo<sup>21</sup>.

Nesse contexto, Marco Aurélio Greco destaca que na década de 70, a política em um contexto militar-ditatorial levou os autores a privilegiarem as análises e discussões jurídicas que se concentrassem nos aspectos formais e linguísticos do texto legal<sup>22</sup>. Dessa forma, por meio de obras como a de Geraldo Ataliba que tratavam da Hipótese de Incidência Tributária, utilizando-se de instrumental oriundo da semiótica (sintática e semântica), os debates com a autoridade política tornavam-se aceitáveis.

Seguindo a tradição de Geraldo Ataliba, por meio da obra de Paulo de Barros Carvalho surge a ideia de Regra Matriz de Incidência Tributária – um desdobramento da Hipótese de Incidência Tributária. Por meio deste modelo de inter-

<sup>19</sup> FOLLONI, André; e SIMM, C. B. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 11, 2016, p. 49-70, p. 52.

<sup>20</sup> FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; e FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (org.). *Direito tributário*. 1. ed. Florianópolis: Conpedi, 2014. v. 1, p. 191-212, p. 191-201.

<sup>21</sup> BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Pós-positivismo, dogmatismo e direito tributário: a concepção funcional do tributo e a legitimidade do poder de tributar. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal* v. 39, 2014, p. 1-294-182, p. 167.

<sup>22</sup> GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* ano I, n. 1. Brasília, jan./jun. 2011, p. 09-18, p. 11.



pretação da norma tributária, seria possível verificar todas as condições necessárias e suficientes para a exigência de determinada quantia a título de tributo, por parte da autoridade fiscal, em face dos contribuintes.

Essa doutrina influenciou sobremaneira a forma como o Direito Tributário foi positivado na legislação brasileira. O art. 114 do Código Tributário Nacional ao dispor sobre a obrigação tributária assim a define:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

A doutrina e a legislação, portanto, reconhecem nos fatos jurídicos situações necessárias e suficientes para a irradiação dos efeitos previstos no consequente, de forma automática e infalível<sup>23</sup>. Isso significa afirmar que os fatos jurídicos previstos no antecedente têm o condão de impor a aplicação dos efeitos da norma jurídica, descritos no consequente da norma.

O excerto a seguir reproduzido exemplifica de forma bastante clara a posição doutrinária que reconhece a norma jurídico-tributária como aplicável de modo automático e infalível, no exato momento em que ocorrido o fato descrito no antecedente de seu imperativo hipotético:

“A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

Ocorrido o fato ‘João receber honorários’, incide o mandamento ‘quem receber honorários pagará 10% ao estado.’”<sup>24</sup>

Conforme aponta Humberto Ávila, pelas obras de Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, a influência do empirismo no Direito Tributário brasileiro tornou-se marcante<sup>25</sup>. Para o primeiro, a experiência seria a base de confirmação de toda a verdade, no mesmo sentido, para o segundo, o enunciado doutrinário, como metalinguagem, serve apenas à descrição do ordenamento jurídico, sua linguagem-objeto, sem qualquer tipo de interferência no seu objeto<sup>26</sup>.

Essa forma de concepção do fenômeno jurídico-tributário, como tem sido apontado por diversos autores<sup>27</sup>, exclui do debate do Direito Tributário uma série

<sup>23</sup> VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. A derrotabilidade da norma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 77/2007. São Paulo: RT, 2007, p. 121-149. p. 124.

<sup>24</sup> VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. A derrotabilidade da norma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 77/2007. São Paulo: RT, 2007, p. 121-149. p. 124.

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. 1. ed. Madri, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 221-245, p. 234.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. 1. ed. Madri, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 221-245, p. 235.

<sup>27</sup> Dentre os principais autores que recentemente apresentaram críticas nesse sentido, destacam-se: 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; FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013; FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. 1. ed. Madri: Marcial Pons,



de argumentos e teorias que poderiam auxiliar no aprimoramento da justiça tributária no Brasil, bem como na redução do contencioso tributário e na reaproximação da teoria do Direito Tributário com a prática dos tribunais administrativos e judiciais<sup>28</sup>.

Ademais, a opção metodológica pelo formalismo empiricista com características científico-tecnológicas, ao alçar a norma tributária hipotético-condicional ao mais alto patamar dos estudos em Direito Tributário, considerando possível que a legislação tributária prescreva todas as condições necessárias e suficientes para o surgimento da obrigação tributária, excluiu do debate algumas questões sumamente importantes para a teoria geral e filosofia do direito contemporâneas.

Nesse contexto, o capítulo seguinte irá introduzir o conceito de derrotabilidade da norma jurídica, para que se possa analisar, em momento posterior, se a norma jurídica tributária tal como concebida pela doutrina e legislação brasileiras pode ser considerada derrotável. Há certamente a necessidade de rediscussão de algumas das premissas de teorias como a Hipótese de Incidência Tributária e a Regra Matriz de Incidência Tributária, uma vez que tais teorias estão fortemente calçadas na ideia de que é possível estabelecer condições necessárias e suficientes para a aplicação de normas jurídicas.

## 2. O conceito de derrotabilidade

### 2.1. H. L. A. Hart e a introdução do conceito de derrotabilidade na Filosofia do Direito

A questão envolvendo a derrotabilidade no direito foi inicialmente<sup>29</sup> identificada por H. L. A. Hart, em seu artigo “The ascription of responsibility and rights”, publicado no ano de 1949. Nele, Hart defendeu que os conceitos jurídicos possuem, entre outras, a característica da derrotabilidade.

2012; MARINS, James. A teoria do campo científico de Pierre Bourdieu e a ciência do direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 34. São Paulo: Dialética e IBDT, 2015; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia falibilista e teoria do direito. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro* v. 1, 2014, p. 197-259; FOLLONI, André; e SIMM, C. B. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 11, 2016, p. 49-70; GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* ano I, n. 1, jan./jun. 2011, p. 09-18; VELLOSO, Andrei Pitten. A ciência do direito tributário. *Carta Forense*. São Paulo, 4 fev. 2014, p. B 10.

<sup>28</sup> Esse distanciamento entre a doutrina do Direito Tributário e a prática dos tribunais administrativos e judiciais foi apontado por VELLOSO, Andrei Pitten. A ciência do direito tributário. *Carta Forense*. São Paulo, 4 fev. 2014, p. B 10.

<sup>29</sup> Não se desconhecem as origens mais remotas da ideia de correção dos resultados da aplicação de uma lei geral aos casos concretos com base na equidade, que remontam à obra de Aristóteles em *Ética a Nicômaco*. Nesse mesmo sentido, também existiam previsões no Direito romano de aplicação de jurisdições extraordinárias, que fugiam das soluções corriqueiras prescritas pelas leis romanas. Por fim, também cumpre referir a existência das Cortes de Equidade na Inglaterra dos séculos XIII e XIV, para as quais eram levados os casos em que a aplicação dos precedentes conduziria a soluções patentemente injustas. A opção por começar o estudo da derrotabilidade pela obra de Hart justifica-se em razão de sua concepção ser bastante adequada para o debate contemporâneo da filosofia e teoria geral do direito. Ademais, o grande número de estudiosos que desenvolveram suas obras a partir dos pensamentos de Hart permite que o recorte realizado neste breve artigo possa seguir uma linha de pensamento coerente, dentro da “escola” de pensamento hartiana.

A derrotabilidade seria responsável pela dificuldade de se explicar de forma definitiva um conceito jurídico, como ocorre, por exemplo, quando um estudante de direito procura compreender o que é um contrato. Ele pode conhecer as condições positivas requeridas para a existência de um contrato válido, mas somente o conhecimento dessas condições não é suficiente: ele deverá conhecer também os diferentes modos através dos quais a reivindicação de que há um contrato válido pode ser contestada e, desse modo, derrotada<sup>30</sup>. Por isso, o conceito de contrato poderia ser mais bem apreendido ao se verificarem as condições *normalmente necessárias e presumivelmente suficientes*<sup>31</sup> para sua constituição.

Isso ocorre porque todos os conceitos jurídicos, tal como o conceito de contrato, possuiriam implicitamente a expressão “a menos que” (*unless*)<sup>32</sup>, não sendo possível conhecer antecipadamente a totalidade de condições necessárias e suficientes para sua verificação.

Nesse sentido, a veracidade de uma proposição jurídica pode ser refutada de duas maneiras distintas: pela negação dos fatos ou pela demonstração de que, apesar da ocorrência dos fatos que poderiam levar à consequência jurídico-normativa, existem outras circunstâncias relevantes que podem conduzir à solução do caso por meio de exceções, as quais podem tanto derrotar quanto reduzir a alegação inicial<sup>33</sup>.

Por isso, consiste em um erro transpor para o Direito o modelo descritivo próprio das ciências naturais ou exatas, tal como aquele utilizado pela biologia para definir seus objetos de investigação. Pretender definir conceitos jurídicos por meio de associações entre condições necessárias e suficientes é compreender de modo distorcido a sua natureza, uma vez que tal definição não leva em consideração as características que os distinguem por comparação aos conceitos descritivos<sup>34</sup>. O empirismo, portanto, deve ser aplicado ao Direito com um grão de sal.

O artigo “The ascription of responsibility and rights” recebeu diversas críticas<sup>35</sup> e acabou sendo abandonado pelo próprio autor<sup>36</sup>, entretanto, as críticas elaboradas diziam respeito muito mais à tese da atribuição (*ascription*) de responsabilidades e direitos do que ao *insight* de Hart sobre a derrotabilidade.

A ideia de derrotabilidade, contudo, não foi abandonada por Hart, tendo sido retomada e aprimorada posteriormente quando da publicação de *The concept of law*, em 1961. Nessa obra, Hart descreve a derrotabilidade das regras jurídicas,

<sup>30</sup> LISBOA, W. B. Formalismo ou ceticismo jurídico: a perspectiva crítica de Herbert Hart. *Revista Dissertatio de Filosofia* v. 35, 2012, p. 131-140, p. 134.

<sup>31</sup> As expressões “normalmente necessárias” e “presumivelmente suficientes” foram usadas por Neil MacCormick no capítulo 12 de *Rhetoric and the rule of law*. Oxford: Oxford University Press, 2005.

<sup>32</sup> HART, H. L. A. The ascription of responsibility and rights. *Proceedings of the Aristotelian Society New Series* v. 49, 1948-1949, p. 171-194, p. 174.

<sup>33</sup> HART, H. L. A. The ascription of responsibility and rights. *Proceedings of the Aristotelian Society New Series* v. 49, 1948-1949, p. 171-194, p. 174.

<sup>34</sup> GRAEFF, Patrícia. *Derrotabilidade, vagueza e textura aberta: um estudo acerca dos limites do direito segundo Herbert Hart*. 101 f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 19.

<sup>35</sup> As principais e mais consistentes críticas foram elaboradas por Peter Geach (Ascriptivism. *The Philosophical Review* v. 69. Duke University, 1960, p. 221-225) e George Pitcher (Hart on action and responsibility. *The Philosophical Review* v. 69. Duke University, 1960, p. 226-235).

<sup>36</sup> HART, H. L. A. *Punishment and responsibility*. Oxford: Clarendon Press, 1968.

e não mais a derrotabilidade dos conceitos jurídicos. O autor aproxima a ideia de derrotabilidade à percepção de que toda regra comporta exceções que não podem ser previstas exaustivamente de forma antecipada<sup>37</sup>.

O exemplo trazido por Hart para elucidar a ideia de regras que comportam exceções que não podem ser previstas exaustivamente é a promessa de visitar um amigo que poderá ser quebrada em razão da ocorrência de fatos supervenientes, como a doença grave de um parente próximo. Como afirma Hart, ainda que a regra de que promessas devem ser cumpridas permaneça válida nesse caso, ocorreu uma situação excepcional que não poderia ter sido prevista de forma antecipada que justifica o descumprimento da regra<sup>38</sup>.

Ainda, Hart afirma que o fato de toda regra ser aberta a exceções não descharacteriza seu papel no raciocínio jurídico. Por mais que a regra possa estar sujeita a exceções, ela mantém sua força normativa, uma vez que oficiais e cidadãos não poderão agir ao seu alvedrio, de forma totalmente discricionária. A regra, ainda que tenha em algum caso particular sido submetida a um juízo de derrotabilidade, não perde sua força normativa e continua vinculando todos os demais casos presentes e futuros, a menos que outra qualificação a derrote em um caso particular<sup>39</sup>.

Em linguagem formal, é possível representar o exemplo trazido por Hart em *The concept of law*, da seguinte maneira:

$$(A \wedge \neg B) \rightarrow C$$

(Lê-se, “se A e não B então C”)

Onde A representaria a promessa de visitar um amigo, B representaria a ocorrência de um fato excepcional (tal como a doença grave de um parente próximo) e C representaria o cumprimento da promessa de visitar o amigo. Sendo que, para Hart, os elementos constantes do antecedente do condicional (A e  $\neg$  B) não podem ser previstos de antemão e de forma exaustiva.

Ainda que se trabalhe com um nível de simplificação bastante grande<sup>40</sup>, a formulação acima descrita permite que se compreenda claramente o que se pre-

<sup>37</sup> HART, H. L. A. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994, p. 139.

<sup>38</sup> HART, H. L. A. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994, p. 139-141.

<sup>39</sup> GRAEFF, Patrícia. *Derrotabilidade, vagueza e textura aberta*: um estudo acerca dos limites do direito segundo Herbert Hart. 101 f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 24.

<sup>40</sup> Existe atualmente um debate bastante interessante sobre a forma de aplicação da lógica modal clássica ao direito, que conforme defendem alguns teóricos deveria ser reformulada em razão da questão da derrotabilidade. Em suma, defende-se que a utilização de uma lógica modal monotônica – tal como faz a lógica modal clássica – não seria capaz de traduzir corretamente o fenômeno da derrotabilidade, uma vez que nesse tipo de linguagem formal a adição de novas premissas ao silogismo não seria capaz de infirmar a conclusão anteriormente extraída das premissas. Por isso, tem-se defendido a utilização de uma lógica modal não monotônica, por meio da qual a inserção de novas premissas pode tornar inválida a conclusão anteriormente extraída das premissas. Para maior aprofundamento a respeito desta temática, sugere-se a leitura dos seguintes artigos: BÄCKER, Carsten. Regras, princípios e derrotabilidade. Trad. Tiago Lopes Mosci. *Revista Brasileira de Estudos Políticos* n. 102. Belo Horizonte, jan./jun. de 2011, p. 55-82; MARANHÃO, Juliano. Defeasibility, contributory conditionals, and refinement of legal systems. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 53-76; SARTOR, Giovanni. Defeasibility in legal reasoning. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal require-*

tendeu definir como derrotabilidade, nos termos propostos por Hart em dois momentos distintos, inicialmente no artigo “The ascription of responsibility and rights” e posteriormente no livro *The concept of law*.

## 2.2. O desenvolvimento do conceito a partir da obra de Hart

O conceito de derrotabilidade foi bastante estudado e aprimorado após ter sido introduzido na Filosofia do Direito por Hart.

Alguns autores apresentaram grande ceticismo quanto ao conceito, tal como Frederick Schauer, que dedicou dois artigos à tentativa de demonstrar que a derrotabilidade não seria uma propriedade necessária das regras<sup>41</sup>, tampouco seria uma propriedade essencial do Direito<sup>42</sup>. Para Schauer, a derrotabilidade é um recurso que pode ou não estar presente em um sistema jurídico, sendo que sua principal função seria permitir que algum aplicador ou intérprete da norma pudesse realizar uma exceção *ad hoc* adaptando-a com o objetivo de evitar resultados absurdos ou patentemente inaceitáveis. As conclusões de Schauer, contudo, acabam por reforçar a importância do conceito de derrotabilidade, uma vez que após o conceito ter passado por intenso escrutínio, não foi possível demonstrar sua invalidade ou inaplicabilidade aos sistemas jurídicos contemporâneos.

Também com viés cético em relação ao conceito, Jorge Rodríguez e Germán Sucar<sup>43</sup> afirmam que é possível identificar ao menos dez sentidos diferentes em que se emprega a expressão derrotabilidade. Para os autores, o tema da derrotabilidade se mostra bastante atrativo e fecundo à Filosofia do Direito em razão da vagueza com que se formula seu conceito, tornando-se incontestável, ainda que tautológico. Entretanto, para eles, uma vez que estudado com cuidado o tipo de situações em que se faz referência à derrotabilidade verifica-se a ausência de qualquer sustentação em sua aplicação.

Por fim, Rodríguez e Sucar afirmam que o conceito de derrotabilidade é *tramposo* haja vista que aparentemente se apresenta como revelador de certas características essenciais e ocultas do direito, quando na realidade somente nos oferece um panorama confuso. Essa posição não é, entretanto, majoritária na filosofia do direito contemporânea. Grande parte das obras dedicadas ao tema da indeterminação do direito, da separação entre o direito e a moral e do positivismo jurídico passaram fazer menção ao conceito de derrotabilidade.

São inúmeros os autores que recepcionaram a ideia de derrotabilidade considerando-a de grande relevância para os debates contemporâneos em Filosofia do Direito<sup>44</sup>. Tais autores desenvolveram teorias que pretendem incluir a derrota-

*ments: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 108-136.

<sup>41</sup> SCHAUER, Frederick. On the supposed defeasibility of legal rules. *Current legal problems*, 51.1, 1998, p. 223-240.

<sup>42</sup> SCHAUER, Frederick, Is defeasibility an essential property of law? (October 12, 2008). In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *Law and defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 77-88.

<sup>43</sup> RODRÍGUEZ, Jorge L.; e SUCAR, Germán. Las trampas de la derrotabilidad. Niveles de análisis de la indeterminación del derecho. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho* no. 21, v. II, 1998, p. 403-420.

<sup>44</sup> O objetivo deste subcapítulo não é, certamente, esgotar a bibliografia existente sobre o tema, que é bastante vasta. Pretende-se, tão somente, referir algumas das atuais discussões acerca do con-

bilidade em suas concepções de direito e até mesmo aprimorá-la, elucidando suas propriedades e limites conceituais.

Neil MacCormick dedicou o décimo segundo capítulo de seu livro *Retórica e o Estado de Direito*<sup>45</sup> à forma de argumentação empregada na derrotabilidade. O professor escocês refere a existência de diferentes tipos de derrotabilidade: a derrotabilidade expressa e a derrotabilidade implícita. Derrotabilidade expressa ocorre quando o texto normativo apresenta expressamente a exceção que poderá ser apresentada a fim de que a regra deixe de ser aplicada. Pode-se formular a derrotabilidade expressa da seguinte maneira<sup>46</sup>:

*Se as condições c1, c2 e c3 estão satisfeitas, então A pode opor D contra B, a menos que B demonstre a ocorrência da situação excepcional e1.*

Pode-se pensar, por exemplo, no caso de uma execução fiscal ajuizada com base em certidão de dívida ativa já prescrita. A própria legislação tributária traz a previsão de exceção que autoriza o afastamento da aplicação da regra de cobrança tributária.

Entretanto, MacCormick refere que os casos realmente instigantes envolvendo a derrotabilidade envolvem sua modalidade implícita, ou seja, aquelas situações em que o dispositivo normativo não apresenta expressamente as hipóteses excepcionais que permitiriam o afastamento da regra. O exemplo apresentado por MacCormick é o de uma viúva que formulou pedido para receber pensão em razão da morte de seu marido. Em uma primeira análise, a viúva preenchia todos os requisitos da regra e, portanto, deveria receber a pensão pleiteada. Verificou-se, contudo, que ela havia sido anteriormente condenada por homicídio culposo ao acidentalmente esfaquear seu marido em uma discussão. Em razão dessa situação excepcional, que não havia sido prevista pelo legislador que criou as regras de pensão, o tribunal indeferiu o pedido da viúva sob o argumento de que uma pessoa não poderia obter vantagens em razão de sua própria conduta ilegal.

Assim, restou derrotada a regra que concederia à viúva o direito de receber pensão, ainda que em uma análise preliminar ela detivesse esse direito. Houve, em razão da ocorrência de uma situação excepcional, um afastamento da consequência jurídica decorrente daquela regra.

Como afirma MacCormick, “a situação especial ativa algum fator de fundo que vicia excepcionalmente a atribuição de um direito que, não fosse o fator excepcional, não seria problemática”<sup>47</sup>. Como se vê, a concepção de derrotabilidade tal como colocada por Neil MacCormick parte de um contexto procedimental, ou seja, depende de certas práticas que somente ocorrem dentro de um sistema que permite o contraditório e que equilibra o ônus de prova e argumentação entre as partes envolvidas.

ceito de derrotabilidade para que se possa chegar a uma compreensão mínima que permita alcançar os objetivos delineados na introdução deste artigo.

<sup>45</sup> Originalmente publicado na Inglaterra em 2005 pela Oxford University Press, *Rhetoric and the rule of law*. No Brasil, publicado pela editora Campus Elsevier em 2008, traduzido por Conrado Hübner Mendes e Marco Paulo Veríssimo.

<sup>46</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 241.

<sup>47</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 244.

Para Fernando Átria, dizer que uma regra é derrotável é dizer que existem (ou podem existir) casos cobertos pelo conteúdo de uma regra aos quais ela não será aplicada<sup>48</sup>. Nesse sentido, poder-se-ia falar em derrotabilidade somente naqueles casos em que uma norma deixar de ser aplicada a um caso concreto, ainda que pudesse, em uma análise preliminar, ter sido nele utilizada. Richard Tur, nesse sentido, formula a derrotabilidade nos seguintes termos<sup>49</sup>:

*Se A, então B deve ser, a menos que exista uma razão predominante em sentido contrário.*

Richard Tur sustenta que interpretar e aplicar leis sempre envolve um juízo a respeito da possibilidade ou impossibilidade de uma consequência jurídica em determinado caso concreto ser afastada na presença de razões de fundo que envolvem justiça, equidade, questões políticas ou de direitos.

Brian Bix argumenta que a derrotabilidade se aproxima da noção de equidade, uma vez que se realizam exceções a regras gerais quando aplicadas a casos concretos quando for necessário evitar injustiças extremas ou absurdos<sup>50</sup>. Para Bix, essa noção básica de derrotabilidade como equidade, em que se identificam exceções à aplicação literal da norma em nome da justiça, é conhecida há muito tempo, ao menos desde os escritos de Platão e Aristóteles.

As razões para que se deixe de aplicar uma norma, em juízos de derrotabilidade, como afirma Waluchow, decorrem da constatação de que a aplicação da norma ao caso produziria efeitos claramente absurdos ou repugnantes, irracionais ou gravemente injustos<sup>51</sup>. Ainda, para Waluchow, o conceito de derrotabilidade mostra-se essencial para a construção da teoria positivista inclusiva, desenvolvida a partir das críticas realizadas por Dworkin à obra de Hart.

### 2.3. A definição contemporânea de derrotabilidade

Conforme visto anteriormente, o conceito de derrotabilidade foi bastante estudado e aprimorado após ter sido introduzido na Filosofia do Direito por Hart. Como apontam Jorge Rodríguez e Germán Sucar, é possível identificar ao menos 10 sentidos diferentes em que se emprega a expressão derrotabilidade<sup>52</sup>. Por esse motivo, é necessário definir o sentido em que se está utilizando a expressão derrotabilidade neste artigo.

Uma definição bastante acurada pode ser encontrada em um artigo de Frederick Schauer intitulado “Is defeasibility an essential property of law?”. A proposta de Schauer nesse artigo é investigar se a derrotabilidade é uma propriedade essencial do Direito, ou seja, o autor questiona se um sistema jurídico que não

<sup>48</sup> ATRIA, Fernando. *On law and legal reasoning*. Oxford: Hart Publishing, 2001, p. 124.

<sup>49</sup> TUR, Richard H. S. Defeasibilism. *Oxford Journal of Legal Studies* v. 21, n. 02. Oxford, 2001, p. 362.

<sup>50</sup> BIX, Brian. Defeasibility and open texture. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 193-201, p. 198.

<sup>51</sup> WALUCHOW, W. J. *Defeasibility and legal positivism in the logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 262.

<sup>52</sup> RODRÍGUEZ, Jorge L.; e SUCAR, Germán. Las trampas de la derrotabilidad. Niveles de análisis de la indeterminación del derecho. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho* no. 21, v. II, 1998, p. 403-420.

admita qualquer grau de derrotabilidade de suas normas deve ser considerado um sistema jurídico defeituoso.

Na parte introdutória do referido artigo, Schauer procura apresentar uma definição comumente aceita de derrotabilidade:

“Como o legislador não é onisciente, ele não é capaz de antever completamente o que o futuro trará. Irão surgir situações, portanto, que não foram antecipadas – e talvez nem pudessem ser – pelo legislador, mesmo que estivéssemos tratando do melhor dos legisladores. Essa visão imperfeita do futuro é parte da condição humana, e conseqüentemente as leis em geral, caso seguidas de forma acrítica ou literal, poderão gerar resultados absurdos, injustos, ineficientes, ingênuos, irreais ou, de outra perspectiva, sub-ótimos. Quando tais conseqüências indesejadas surgem, como resultado inevitável da sobre e supra inclusão das regras, sistemas jurídicos complexos comumente promovem mecanismos por meio dos quais os operadores do direito podem amenizar as duras conseqüências de regras necessariamente elaboradas de forma grosseira.”<sup>53</sup>

A derrotabilidade, portanto, no sentido aqui empregado ao termo, trata da possibilidade de correção de normas jurídicas quando o resultado *prima facie* de sua aplicação é evidentemente absurdo, injusto ou ineficiente. Conforme afirma Schauer, sistemas jurídicos avançados possuem instrumentos que permitem aos intérpretes e aplicadores das regras a realização desse tipo de correção. É importante destacar, ainda, a relevância do *standard* exigido para aplicação da derrotabilidade. Não basta que se verifique um resultado *prima facie* moderadamente injusto, é preciso que existam razões muito boas para que se deixe de aplicar o resultado contido na norma<sup>54</sup>.

Importa destacar, por fim, que a derrotabilidade não deve ser limitada à correção equitativa das normas gerais aplicadas aos casos concretos. É por meio da derrotabilidade que se pode racionalmente completar o sistema normativo criado pelo legislador que, em razão de suas limitações humanas, não poderia ter previsto todas as situações específicas a que aquela regra viria a ser aplicada nem todas as conseqüências que dela seriam extraídas.

Orientando-se pelos valores que fundamentam o sistema jurídico, os juízos de derrotabilidade permitem que as leis sejam aprimoradas ao longo de sua aplicação e que os valores perversivos do sistema sejam preservados.

### 3. A derrotabilidade da norma tributária

“Hart’s notion of defeasibility seems enormously suggestive and potentially fruitful. It fills our heads with ideas and apparent insights. It seem to have applications in many areas.”<sup>55</sup>

<sup>53</sup> SCHAUER, Frederick. Is defeasibility an essential property of law? (October 12, 2008). In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *Law and defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 77-88, p. 77 – tradução livre realizada pelo autor deste artigo.

<sup>54</sup> SCHAUER, Frederick. On the supposed defeasibility of legal rules. *Current Legal Problems* 51.1, 1998, p. 223-240, p. 238.

<sup>55</sup> BAKER, Gordon Park. Defeasibility and meaning. In: HACKER, P.; e RAZ, J. (ed.). *Law, morality and society*. Oxford, 1977, p. 43.



Tendo-se descrito a estrutura da norma jurídica tributária, bem como suas principais características e a forma como o Código Tributário Nacional a positivou, e após ter se estabelecido a origem do conceito de derrotabilidade, bem como seu desenvolvimento e sua mais aceita definição, passar-se-á à análise da possibilidade de aplicação da derrotabilidade à regra tributária.

### 3.1. *Aplicação do conceito de derrotabilidade à regra tributária*

Conforme afirmação de Gordon Baker na epígrafe deste capítulo, a ideia de derrotabilidade permite que se tenham diversos *insights* em relação a diversas áreas do Direito. Em relação ao Direito Tributário essa aplicação precisa ser verificada com cautela, haja vista as especificidades deste ramo jurídico. Há que se observar, contudo, que a ciência do Direito Tributário nada mais representa que uma especialização da ciência do Direito, pelo que suas raízes haverão de ser pesquisadas no plano dos conceitos fundamentais, aplicáveis em todos os segmentos do universo jurídico<sup>56</sup>.

Quanto às disposições constantes do Código Tributário Nacional, identificam-se dispositivos normativos que tratam de modo expresso da aplicação da equidade. Conforme visto no capítulo anterior, a derrotabilidade pode ser identificada com um dos sentidos possíveis da equidade – o de correção da lei geral em sua aplicação ao caso concreto.

O art. 108, inciso IV, do Código Tributário Nacional dispõe que na ausência de disposição expressa, a aplicação da legislação tributária poderá valer-se da equidade. O § 2º deste artigo, ainda, determina que a aplicação da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido.

Há outra menção à equidade no Código Tributário Nacional, no inciso IV, do art. 172. Nesse caso, o código dispõe que a lei poderá autorizar a autoridade administrativa a conceder remissão total ou parcial do crédito tributário atendendo, dentre outras, a considerações de equidade em relação com as características pessoais ou materiais do caso.

Acerca destes dispositivos normativos, a doutrina tributarista brasileira já teceu diversos comentários. Aliomar Baleeiro, por exemplo, refere que

“Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.

A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II e III, encontram na equidade, se lhe é concedida expressamente, condição exigida pelo art. 127 do CPC/73, meios de suprir a falta de norma adequada ao caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência

<sup>56</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 20.

jurídica contemporânea em nosso País ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional.”<sup>57</sup>

Também nesse sentido é a lição de Leandro Amaro, para quem a equidade corrige as injustiças a que a aplicação rigorosa e inflexível da lei escrita poderia levar.<sup>58</sup> Entretanto, ressalta o autor, que o § 2º do art. 108 do Código Tributário Nacional não autoriza que o aplicador da lei, diante de uma situação em que a aplicação do tributo pudesse representar uma injustiça, crie, por equidade, uma norma de exceção (ausente do texto legal). Na opinião de Luciano Amaro, portanto, a equidade tem aplicação no direito tributário, como instrumento de integração da legislação, só não devendo ser invocada quando seu emprego implicar dispensa de tributo que, em face da lei aplicável, seja devido.

Sacha Calmon Navarro Coêlho interpreta os dispositivos normativos supracitados de forma bastante semelhante à Luciano Amaro, afirmando que no Direito Tributário material ou substantivo (obrigação tributária) não há espaço para a equidade<sup>59</sup>. Esse espaço de aplicação, contudo, é vasto no que diz respeito às obrigações acessórias e às multas tributárias.

Como visto, a doutrina tributarista brasileira interpreta os arts. 108 e 172 do Código Tributário Nacional como sendo de aplicação restrita a determinadas situações envolvendo o Direito Tributário, não havendo possibilidade de utilização de juízos de equidade quando da interpretação e aplicação da regra tributária fora das hipóteses já previstas pelo legislador.

A derrotabilidade, entretanto, conforme se demonstrou no capítulo anterior, não deve ser limitada à correção de resultados injustos na aplicação da lei aos casos concretos, mas deve ser considerada como uma forma de compatibilizar os efeitos da aplicação do dispositivo normativo com os valores que fundam o sistema no qual estão inseridos.

Por isso, entende-se que a derrotabilidade, diferentemente dos juízos de equidade, não deve ser limitada às situações expressamente autorizadas pelo Código Tributário Nacional. Havendo impossibilidade conceitual de definição das condições necessárias e suficientes para a aplicação da regra tributária, como visto anteriormente, o intérprete sempre poderá verificar que se está diante de uma situação em que a regra deve ser derrotada.

### 3.2. Exemplos de aplicação da derrotabilidade no Direito Tributário

A fim de ilustrar o modo como a derrotabilidade pode ser aplicada à regra tributária serão analisados dois casos em que a regra tributária foi derrotada, afastando-se a consequência nela prevista, ainda que não houvesse expressa autorização legal para tanto.

O primeiro caso a ser analisado refere-se ao Processo Administrativo n. 13003.000021/99-14 julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

<sup>57</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., revista e complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 683.

<sup>58</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 242-243.

<sup>59</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 604.

em 18 de outubro de 2000<sup>60</sup>. Nesse caso, decidiu-se que não poderia uma empresa de pequeno porte que tinha por objeto social a fabricação de sofás e que era optante pela tributação conforme regime diferenciado do Simples Nacional ser excluída deste regime porque efetuou a importação de quatro pés de sofá, ainda que houvesse previsão legal para tanto.

Poder-se-ia colocar o caso em termos de lógica formal da seguinte maneira:

$$A \wedge B \wedge C \wedge D \rightarrow E$$

(Lê-se, se A e B e C e D, então E)

Sendo que os termos A, B, C e D são as condições que uma empresa deve preencher para poder se enquadrar no regime de tributação do Simples Nacional (E).

Entretanto, conforme ocorrido no caso em análise, existia também uma condição negativa para que se pudesse chegar a (E), que era o impedimento da realização de operações de importação. Chega-se, por conseguinte, à seguinte formulação da norma aplicável ao caso:

$$A \wedge B \wedge C \wedge D \wedge \neg F \rightarrow E$$

(Lê-se, se A e B e C e D e não F, então E)

Sendo que os termos A, B, C e D são as condições positivas que uma empresa deve preencher para poder se enquadrar no regime de tributação do Simples Nacional (E) e  $(\neg F)$  é a condição que não pode ocorrer para que a empresa possa se enquadrar no regime simplificado (E), no caso, a realização de operações de importação.

No caso julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, entretanto, em que pese as condições positivas A, B, C e D estivessem presentes, foi verificado que a condição negativa  $\neg F$  não foi respeitada, uma vez que a empresa realizou a importação de 4 (quatro) pés plásticos de sofá.

Entretanto, a regra foi derrotada, com base na seguinte fundamentação:

“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. Existem situações extremas em que não há dúvida possível, pois qualquer pessoa normal, diante das mesmas circunstâncias, resolveria que elas são certas ou erradas, justas ou injustas, morais ou imorais, contrárias ou favoráveis ao interesse público, e existe uma zona intermediária, cinzenta, em que essa definição é imprecisa, e dentro da qual a decisão será discricionária.”<sup>61</sup>

Como se verifica, o fundamento apresentado para a solução do caso se assemelha muito ao que foi dito sobre a derrotabilidade no capítulo anterior deste artigo. Em caso no qual não havia dúvidas quanto à interpretação da legislação, tampouco existia alguma lacuna a ser preenchida pelo aplicador da norma, os Conselheiros decidiram afastar a consequência da regra tributária e reincluir a

<sup>60</sup> Esse julgamento do CARF ganhou notoriedade por ter sido apresentado como exemplo de aplicação do princípio da razoabilidade por *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 105.

<sup>61</sup> CARF, Ac. n. 202-12527, Rel. Cons. Adolfo Montelo, sessão de 18.10.2000, unânime.

empresa no Simples Nacional, ainda que uma condição *normalmente necessária e presumivelmente suficiente* estivesse presente no caso. Antevendo-se a absurda consequência jurídica que a aplicação da regra produziria no caso em julgamento, decidiu-se pela derrotabilidade da regra.

Após a decisão, é possível descrever a regra produzida excepcionalmente para o caso concreto da seguinte maneira:

$A \wedge B \wedge C \wedge D \wedge \neg F \rightarrow E$ , a menos que F seja considerado insignificante/irrelevante no caso para os fins da regra.

Com isso, verifica-se que o fato de a regra possuir a expressão *a menos que* não exclui seu caráter de regra, uma vez que permanecerá produzindo efeitos jurídicos para todos os casos em que a situação excepcional não for verificada.

O segundo caso a ser analisado envolve uma empresa exportadora que ajuizou ação ordinária objetivando anular lançamentos de IPI sobre mercadorias (cigarros) destinadas à exportação que foram furtadas. A empresa teve a carga roubada no caminho entre Uberlândia e o porto de Santos, de onde sairia do país com destino ao exterior. A Constituição Federal em seu art. 153, § 3º, inciso III, dispõe que faz jus à imunidade de IPI o produto destinado à exportação. Ocorre, entretanto, que a mercadoria destinada à exportação foi furtada no percurso entre o local de fabricação e o porto onde embarcaria para o exterior<sup>62</sup>.

Em razão disso, a Receita Federal do Brasil entendeu ter sido praticado o fato gerador do IPI com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Para que incidisse a imunidade prevista constitucionalmente, a mercadoria deveria ter sido efetivamente exportada. Não demonstrada a saída da mercadoria do território nacional não se configuraria a hipótese constitucional para a imunidade que dispensaria o recolhimento do tributo.

Poder-se-ia colocar o caso em termos de lógica formal da seguinte maneira:

$A \wedge \neg B \rightarrow C$

(Lê-se, se A e não B, então C)

Sendo que o termo A representa o fato gerador do IPI (saída de produto do estabelecimento industrial), e o termo B representa a saída de produto com destino à exportação e o termo C representa o consequente da regra tributária, ou seja, a obrigação de efetuar o recolhimento de IPI.

O Superior Tribunal de Justiça, contudo, julgou procedente a ação ajuizada pelo contribuinte, argumentando que seria

“Desarrazoado entender que a parte que tem a mercadoria roubada deva suportar prejuízo decorrente de *déficit* da segurança pública que deveria ser oferecida pelo Estado, e recolher o tributo como se obtivesse proveito econômico com a operação. Quando há proveito econômico, não se recolhe tributo. Quando não há, o pagamento é devido? Tratar-se-ia de afirmação kafkiana.”

Por mais que o antecedente da regra tributária tal como previsto no Código Tributário Nacional tenha sido verificado no caso em julgamento, os Ministros da Corte Superior entenderam que a situação particular do caso concreto permitiria

<sup>62</sup> Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.203.236/RJ, publicado em 31.10.2012.

solução diversa daquela prevista no dispositivo legal. O seguinte trecho do voto condutor do acórdão esclarece o raciocínio jurídico realizado:

“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. Não se pode confundir o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados. A antecipação do elemento temporal criada por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e pode ser contraposta em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador. 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 definitiva nos termos dos arts. 116, II, e 117 do CTN.”

Portanto, realizou-se a derrotabilidade da regra tributária aplicável ao caso, uma vez que o conseqüente da regra foi afastado, em razão da situação de injustiça extrema que ocorreria no caso. O fato gerador do IPI, conforme previsto no CTN, foi praticado, uma vez que houve a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial. Essa saída possuía como destino a exportação dos produtos, e por isso estaria sob guarida de hipótese de imunidade tributária. Contudo, a exportação não ocorreu somente por ocorrência de fato superveniente – o furto da carga na rodovia entre Uberlândia e o porto de Santos.

Após a decisão, é possível descrever a regra produzida excepcionalmente para o caso concreto da seguinte maneira:

$A \wedge \neg B \rightarrow C$ , *a menos que*  $\neg B$  tenha ocorrido em razão de furto ou roubo da mercadoria antes de chegar ao seu destino de exportação.

Com isso, verifica-se novamente que o fato de a regra possuir a expressão *a menos que* não exclui seu caráter de regra, uma vez que permanecerá produzindo efeitos jurídicos para todos os casos em que a situação excepcional não for verificada.

### 3.3. A regra tributária derrotável

Conforme visto, os dois casos exemplificativos demonstram que a derrotabilidade da regra tributária pode, e deve, ser utilizada sempre que a situação concreta demandar alguma correção da regra genérica formulada pelo legislador. E o fato de ser realizada a derrotabilidade da regra para determinado caso não significa que essa regra perdeu seu valor como regra dentro do sistema normativo, uma vez que permanecerá válida para todos os casos que não puderem ser classificados nos termos da exceção formulada.

Ademais, a concepção de parte da doutrina tributarista no Brasil a respeito da forma como devem ser interpretadas e aplicadas as normas tributárias, parece não ser capaz de apreender esse fenômeno de derrotabilidade da regra tributária. Como visto anteriormente, a opção metodológica pelo formalismo empiricista

com características científico-tecnológicas, ao alçar a regra tributária hipotético-condicional ao mais alto patamar dos estudos em Direito Tributário, permitiu que se afirmasse que a legislação tributária é capaz de prever todas as condições necessárias e suficientes para o surgimento da obrigação tributária.

Os exemplos citados nesse capítulo, contudo, demonstram que os dispositivos normativos não são capazes de prever e antever todas as situações que poderão ocorrer nos casos concretos, e em razão disso é possível que em determinados momentos seja necessário derrotar a regra tributária, adicionando exceções à sua aplicação. Assim, não há que se falar em condições necessárias e suficientes para aplicação da regra tributária, mas tão somente em condições *normalmente necessárias e presumivelmente suficientes*.

É certo que o dever de fundamentação da decisão administrativa ou judicial que realiza a derrotabilidade de uma regra deve ser muito maior do que aquele exigido em casos fáceis de interpretação e aplicação da regra ao caso concreto. A argumentação jurídica, nesse sentido, possui papel fundamental para garantir que as decisões de derrotabilidade não sejam uma forma de ampliar a discricionariedade judicial e de enfraquecer a segurança jurídica<sup>63</sup>.

### Considerações finais

A Ciência do Direito Tributário no Brasil, historicamente aproximou-se de concepções metodológicas voltadas ao formalismo empiricista com características científico-tecnológicas, dedicando o estudo doutrinário à observação e sistematização das normas tributárias, excluindo do debate tudo aquilo que não estivesse positivado na legislação tributária.

Nesse contexto, o estudo da norma jurídica tributária foi alçado ao patamar de protagonismo no estudo do Direito Tributário. As obras clássicas de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho contribuíram de forma bastante incisiva para disseminar essa metodologia de estudo do Direito Tributário. Tanto a hipótese de incidência tributária quanto a regra matriz de incidência tributária instituíram modelos cognitivos que permitem a análise objetiva e acrítica das obrigações tributárias positivadas em dispositivos normativos.

Ocorre, contudo, que contemporaneamente essa concepção do fenômeno jurídico tributário e do papel da doutrina tributarista tem sido criticada por diversos autores, sobretudo no que diz respeito à excessiva redução do objeto de estudo da Ciência do Direito Tributário.

Esse recorte epistemológico acaba por excluir do debate do Direito Tributário uma série de argumentos e teorias que poderiam auxiliar no aprimoramento

<sup>63</sup> Em razão das limitações de espaço e delimitações do objeto deste artigo, não será possível aprofundar esse tema, que poderá ser objeto de futura pesquisa, pela evidente complementaridade entre as duas temáticas. Algumas referências importantes sobre o dever de fundamentação e o papel da argumentação jurídica são: MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. Oxford: Oxford University Press, 2005; ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy Editora, 2001; PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Lund: Springer, 2009; AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable: un tratado sobre la justificación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

da justiça tributária no Brasil. Essa opção metodológica, ademais, excluiu do debate algumas questões sumamente importantes para a teoria geral e filosofia do direito contemporâneas.

Uma dessas questões diz respeito ao conceito de derrotabilidade, que pode ser assim resumido: é a possibilidade de correção de regras jurídicas quando o resultado *prima facie* de sua aplicação é evidentemente absurdo, injusto ou ineficiente; decorre da própria natureza das leis, que não são capazes de antever todas as possíveis aplicações e interpretações, sendo impossível a definição exaustiva de condições necessárias e suficientes para aplicação da lei ao caso concreto.

Esse conceito de derrotabilidade é aplicável a todos os ramos do direito, não havendo diferenciação de sua abrangência em razão da espécie de regra jurídica. Assim, no Direito Tributário, também é possível a realização de juízos de derrotabilidade. Ainda que o Código Tributário Nacional, fundado na doutrina tradicional do Direito Tributário, trate o fenômeno jurídico-tributário sob o prisma do formalismo empiricista com características científico-tecnológicas, e identifique o fato gerador da obrigação tributária como as condições necessárias e suficientes previstas na legislação, a resolução prática de casos envolvendo matéria tributária indica que, de fato, não é possível estabelecer condições necessárias e suficientes para o surgimento da obrigação tributária, sob pena de aceitação de resultados patentemente injustos, absurdos e imorais.

### Referências bibliográficas

- AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable: un tratado sobre la justificación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. *Ratio Juris* 13, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2001.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 11. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ÁTRIA, Fernando. *On law and legal reasoning*. Oxford: Hart Publishing, 2001.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. 1. ed. Madri, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- \_\_\_\_\_. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., revista e complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BÄCKER, Carsten. Regras, princípios e derrotabilidade. Trad. Tiago Lopes Mosci. *Revista Brasileira de Estudos Políticos* n. 102. Belo Horizonte, jan./jun. 2011.
- BAKER, Gordon Park. Defeasibility and meaning. In: HACKER, P.; e RAZ, J. (ed.). *Law, morality and society*. Oxford, 1977.



- BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Pós-positivismo, dogmatismo e direito tributário: a concepção funcional do tributo e a legitimidade do poder de tributar. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal* v. 39, 2014.
- BIX, Brian. Defeasibility and open texture. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 1. ed. São Paulo: EDIPRO, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- FERREIRA NETO, A. M. *Metaética e a fundamentação do direito*. 1. ed. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015.
- FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; e FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (org.). *Direito tributário*. 1. ed. Florianópolis: Conpedi, 2014. v. 1.
- \_\_\_\_\_. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- \_\_\_\_\_. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. 1. ed. Madri: Marcial Pons, 2012
- \_\_\_\_\_; e SIMM, C. B. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM* v. 11, 2016.
- GEACH, Peter. Ascriptivism. *The Philosophical Review* v. 69. Duke University, 1960.
- GRAEFF, Patrícia. *Derrotabilidade, vagueza e textura aberta: um estudo acerca dos limites do direito segundo Herbert Hart*. 101 f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015.
- GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* ano I, n. 1. Brasília, jan./jun. 2011.
- GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- HART, H. L. A. *Punishment and responsibility*. Oxford: Clarendon Press, 1968.
- \_\_\_\_\_. The ascription of responsibility and rights. *Proceedings of the Aristotelian Society New Series* v. 49, 1948-1949.
- \_\_\_\_\_. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994.
- LISBOA, W. B. Formalismo ou ceticismo jurídico: a perspectiva crítica de Herbert Hart. *Revista Dissertatio de Filosofia* v. 35, 2012.
- MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. Oxford: Oxford University Press, 2005.

- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia falibilista e teoria do direito. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro* v. 1, 2014.
- MARANHÃO, Juliano. Defeasibility, contributory conditionals, and refinement of legal systems. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- MARINS, James. A teoria do campo científico de Pierre Bourdieu e a ciência do direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 34. São Paulo: Dialética e IBDT, 2015.
- PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Lund: Springer, 2009.
- PITCHER, George. Hart on action and responsibility. *The Philosophical Review* v. 69. Duke University, 1960.
- RODRÍGUEZ, Jorge L.; e SUCAR, Germán. Las trampas de la derrotabilidad. Niveles de análisis de la indeterminación del derecho. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho* no. 21, v. II, 1998.
- SARTOR, Giovanni. Defeasibility in legal reasoning. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- SCHAUER, Frederick. Is defeasibility an essential property of law? (October 12, 2008). In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (ed.). *Law and defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2010.
- \_\_\_\_\_. On the supposed defeasibility of legal rules. *Current Legal Problems* 51.1, 1998.
- STRUCHINER, Noel; e SHECAIRA, Fábio. *Teoria da argumentação jurídica*. 1. ed. Rio de Janeiro: Contraponto, 2016.
- SWIFT, Jonathan. *Viagens de Gulliver*. Trad. Paulo Henriques Britto. São Paulo: Penguin Books, 2010.
- TUR, Richard H. S. Defeasibilism. *Oxford Journal of Legal Studies* v. 21, n. 02. Oxford, 2001.
- VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. A derrotabilidade da norma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 77/2007. São Paulo: RT, 2007.
- VELLOSO, Andrei Pitten. A ciência do direito tributário. *Carta Forense*. São Paulo, 4 fev. 2014.
- WALUCHOW, W. J. *Defeasibility and legal positivism in the logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.