

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

40



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

FORMALISMO E TRIBUTAÇÃO: CONTRIBUTO PARA AS REGRAS JURÍDICAS E AS RAZÕES FORMAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

FORMALISM AND TAXATION: CONTRIBUTION TO LEGAL RULES AND FORMAL REASONS IN TAX LAW

Ramon Tomazela Santos

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional na Universidade de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien – WU), Áustria. Professor do Mestrado em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Professor convidado em cursos de pós-graduação. Advogado em São Paulo. E-mail: ramon.tomazela@marizadvogados.com.br

RESUMO

O presente estudo examina o formalismo jurídico enquanto modelo institucional de julgamento, no qual as regras jurídicas constituem razões autônomas e independentes para a tomada de decisões. A partir de uma perspectiva normativa, o artigo sustenta que o sistema constitucional brasileiro alinha-se ao formalismo moderado (positivismo presuntivo), no qual as regras jurídicas funcionam como generalizações probabilísticas entrenchadas, que oferecem resistência às suas justificações subjacentes.

PALAVRAS-CHAVE: MODELO INSTITUCIONAL DE DECISÃO, FORMALISMO JURÍDICO, PARTICULARISMO, EXPERIÊNCIAS RECALCITRANTES

ABSTRACT

The present study examines the legal formalism as an institutional model of judgment, in which legal rules constitute autonomous and independent reasons for decision making. From a normative perspective, the article argues that the Brazilian constitutional system is aligned with a moderate formalism (presumptive positivism), in which legal rules function as entrenched probabilistic generalizations that offer resistance to their underlying justifications.

KEYWORDS: INSTITUTIONAL DECISION MODEL, LEGAL FORMALISM, PARTICULARISM, RECALCITRANT EXPERIENCES

1. INTRODUÇÃO

O objeto deste estudo compreende o formalismo jurídico enquanto modelo institucional de julgamento, no qual as regras jurídicas constituem razões autônomas e independentes para a tomada de decisões¹, que oferecem resistência às suas justificações subjacentes, mesmo diante de *experiências recalcitrantes*².

Essa delimitação do escopo deste estudo é importante porque, como é de conhecimento notório, o termo “formalismo” vem sendo utilizado na área jurídica em diferentes acepções³. No âmbito do direito tributário, o termo “formalismo” é comumente utilizado em pelo menos três sentidos principais⁴:

- i) *formalismo interpretativo*, segundo o qual a atividade de interpretação é um processo cognitivo, no qual o intérprete descobre e revela a norma jurídica concebida pelo legislador;
- ii) *formalismo na qualificação dos fatos*, que está centrado no entrave entre a “substância econômica” e a “forma jurídica” dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes⁵;
- iii) *formalismo normativo*, que compreende, propriamente, o papel das regras jurídicas vis-à-vis às suas justificações subjacentes na vida prática e no direito. Nessa acepção específica, o formalismo consiste na aderência às prescrições da regra jurídica sem levar em consideração as razões subjacentes que motivaram a sua instituição, mesmo quando o seu conteúdo não atende aos propósitos que a orientam em um caso concreto específico⁶.

O presente artigo versa especificamente sobre o formalismo normativo, cujo estudo é bastante relevante para o Direito e, em especial, para o Direito Tributário, por ressaltar a importância das regras jurídicas no processo decisório e examinar a sua relação com as suas justificações subjacentes. Esse tema ganha ainda maior relevância no atual momento do Direito Tributário brasileiro, em que as discussões jurídicas, influenciadas pelo novo paradigma neoconstitucionalista e pós-positivista, parecem desprestigiar o papel das regras jurídicas, atribuindo-se peso exacerbado aos princípios jurídicos e às valorações morais. Afinal, como alerta João Rafael L. Gândara de Carvalho, no cenário atual, o que se verifica é a ascensão do papel dos princípios jurídicos, a demanda por um Direito mais fluído e flexível, a abertura do ordenamento jurídico aos valores, a difusão

1 ATIYAH, Patrick S.; e SUMMERS, Robert S. Form and substance in Anglo-american law – a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions. New York: Oxford University Press, 1987, p. 2.

2 As experiências recalcitrantes são, basicamente, os casos de “sobreinclusão” e “subinclusão” que levam a resultados subótimos sob o ponto de vista moral.

3 SCHAUER, Frederick. Formalism. The Yale Law Journal v. 97, No. 4, 1988, p. 509-548.

4 Cf. ROCHA, Sergio André. O que é formalismo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 227. São Paulo: Dialética, 2014, p. 146-155; OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica. Tributação brasileira em evolução – estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015, p. 489-518.

5 Como exemplo, vide: GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 227-233.

6 ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin”: formalism in law and morality. The University of Chicago Law Review v. 66, No. 3, 1999, p. 531.

incontrolada da técnica da ponderação, a colonização dos demais ramos do direito pelo Direito Constitucional e o crescente ativismo judicial, em detrimento da legalidade, da certeza do direito, da segurança jurídica e da previsibilidade normativa⁷.

O formalismo normativo será estudado em razão de uma dicotomia central para o direito tributário atual. De um lado, as generalizações contidas nas regras tributárias podem causar problemas de “sobreinclusão” e “subinclusão”, sobretudo quando se considera que (i) o direito positivo e o próprio sistema tributário possuem um domínio mais restrito do que a realidade econômica e social subjacente, na qual os contribuintes realizam os seus atos e negócios jurídicos, bem como que (ii) o desenvolvimento de novos modelos de negócio ocorre de forma mais acelerada do que o processo de alteração e adaptação legislativa. De outro lado, o direito tributário deve preservar a discriminação de competências, os direitos individuais dos contribuintes e a segurança jurídica.

O plano de exposição está estruturado em duas partes. Na primeira parte, serão examinados o formalismo normativo e as suas principais características, de forma a diferenciá-lo do particularismo. Para tanto, será preciso analisar a formação das regras jurídicas e as generalizações, os modelos de tomada de decisão, a importância das regras e a possibilidade de sua superação em casos concretos. Na segunda parte, será examinada a relação entre o formalismo normativo e o direito tributário brasileiro, sob a perspectiva do desenho institucional de tomada de decisões seguido pelo ordenamento jurídico pátrio.

2. O FORMALISMO NORMATIVO

O formalismo normativo, na acepção ora estudada, foi objeto de importantes estudos conduzidos por Frederick Schauer, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Virginia, dentre os quais merece destaque o seu aclamado livro *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*, publicado em 1991⁸.

De modo geral, o formalismo normativo apregoa que as regras jurídicas constituem razões autônomas para uma decisão jurídica, independentemente de suas justificações subjacentes, assim entendidas as considerações de cunho moral, econômico, político, social e institucional que justificaram a sua edição e que seriam consideradas para a tomada de decisão na sua ausência. Dessa forma, sob o enfoque do formalismo, as regras carregam um peso autônomo ou intrínseco, independente dos objetivos almejados pelo legislador, que fornecem razões imediatas e suficientes para a decisão. As regras funcionam, portanto, como “razões excludentes peremptórias”, que afastam outros

7 CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *Forma e substância no direito tributário: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016, p. 68.

8 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 1-247.

fundamentos (morais, sociais, políticos, econômicos ou institucionais) da tomada de decisão.

Nessa linha, a regra jurídica, além de oferecer resistência à sua justificação subjacente, também funciona como uma espécie de barreira que isola o processo decisório das razões de substância não incorporadas pelo legislador no seu enunciado normativo, seja expressamente, seja implicitamente. Assim, a regra jurídica prevalece sobre as razões de substância que eventualmente apontem para uma solução em sentido contrário e constitui uma razão formal para que intérprete-aplicador não precise investigar e deliberar de forma detalhada a respeito dessas justificações no momento da aplicação da norma jurídica⁹.

Para o senso comum dos juristas, o termo “formalismo” possui uma conotação pejorativa¹⁰. Nesse sentido, o formalista seria o intérprete-aplicador que se propõe a resolver problemas complexos por meio de aplicação simples e direta da lei, sem se atentar para as particularidades dos casos concretos, o que resultaria em decisões insensíveis às singularidades da situação fática examinada¹¹. Não é essa a postura teórica adotada neste artigo, que pretende destacar a importância da compreensão das regras jurídicas como *generalizações probabilísticas entrincheiradas*¹², que oferecem resistência às suas justificações, para fins de preservação da certeza, da segurança e da previsibilidade no Direito Tributário.

2.1. A formação das regras jurídicas e as generalizações

A compreensão do processo de formulação das regras jurídicas é essencial para entender a importância do formalismo jurídico.

Sabe-se que o legislador edita a regra jurídica para atingir uma finalidade de cunho moral, econômico, político, social ou institucional, que geralmente consiste em um resultado a ser alcançado ou um problema a ser erradicado da realidade social.

O legislador então, diante de um caso paradigmático, edita a regra jurídica por meio de um processo de generalização probabilística, com base em elementos que se verificam na maior parte dos casos concretos. Assim, na formulação do enunciado normativo, o legislador elege algumas propriedades para integrar o texto legal e dispensa outras, por meio de um processo de escolha e supressões de predicados extraídos de um caso paradigmático.

⁹ ATIYAH, Patrick S.; e SUMMERS, Robert S. Form and substance in Anglo-american law – a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions. New York: Oxford University Press, 1987, p. 2.

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica. Tributação brasileira em evolução – estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015, p. 490.

¹¹ RODRIGUEZ, José Rodrigo. A persistência do formalismo: uma crítica para além da separação dos poderes. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 158.

¹² SCHAUER, Frederick. Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. New York: Oxford University Press, 1991, p. 38-52.

Daí decorre que as regras jurídicas são formuladas a partir de generalizações, que consistem em um processo de escolha e supressão de propriedades que irão compor o enunciado normativo¹³. O processo de criação de uma regra jurídica sempre envolve escolhas, tais como: (i) generalizar ou não; (ii) direção da generalização; e (iii) grau de generalização¹⁴.

As generalizações são sempre atualmente ou potencialmente “sobreinclusivas” ou “subinclusivas”¹⁵. De um lado, a regra é “sobreinclusiva” quando o seu predicado fático engloba casos particulares que não geram a consequência que representa a sua justificação subjacente. De outro lado, a regra é “subinclusiva” quando o seu predicado fático deixa de alcançar casos particulares que acarretam a consequência que justificou a sua edição pelo legislador.

A escolha da direção da generalização parte do contexto discursivo. A regra jurídica é criada a partir da observação de uma situação particular, que é considerada como um caso paradigmático que reflete um objetivo que se quer alcançar ou de um problema que se quer erradicar. A regra é criada a partir da generalização do caso particular paradigmático, por meio da abstração de suas propriedades consideradas relevantes para o objetivo das regras. É a justificação subjacente às regras que determina quais propriedades do caso paradigmático serão levadas em consideração no momento da construção do predicado fático, indicando não apenas a sua direção, mas também o seu grau de generalidade¹⁶.

Por último, o grau de generalidade diz respeito ao nível de detalhamento do predicado fático e ao seu nexos causal com as justificações da regra jurídica. As regras são generalizações probabilísticas, que poderão alcançar, em maior ou menor grau, as suas justificações subjacentes. Em certas circunstâncias, as generalizações podem não alcançar os objetivos das regras, mas ainda assim elas serão válidas caso sejam estatisticamente justificáveis.

Para exemplificar o processo de formulação normativa, Frederick Schauer menciona a regra que proíbe a entrada de cachorros no restaurante. Angus, um cachorro da raça Scottish Terrier, é levado a um restaurante por seu dono. No restaurante, Angus comporta-se de forma inadequada, latindo para os clientes, correndo pelo recinto, comendo migalhas de comida no chão e pulando nas demais mesas. Diante dessa experiência concreta, que pode ser considerada um caso paradigmático, o proprietário do restaurante decide criar uma regra proibindo a entrada de cachorros naquele

13 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 21-22.

14 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 21.

15 STRUCHINER, Noel. O aparente paradoxo das regras. *Revista Internacional de Filosofia da Moral* v. 8, No. 3. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2009, p. 63.

16 STRUCHINER, Noel. O direito como um campo de escolhas: por uma leitura das regras prescritivas como relações. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). *Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 107.

estabelecimento, cuja justificação consiste na eliminação dos distúrbios causados pelo comportamento inadequado dos cães. Assim, com base em um evento particular, o proprietário formulou o predicado fático da regra jurídica a partir de uma generalização, que proíbe a entrada de qualquer tipo de cachorro no restaurante¹⁷.

Essa generalização probabilística¹⁸ criada pelo dono do restaurante pode ser “sobreinclusiva” ou “subinclusiva”. De um lado, a regra que proíbe a entrada de cachorro no restaurante pode ser “sobreinclusiva”, na medida em que alcança, por exemplo, o cão-guia que auxilia na locomoção de portador de deficiência visual. Como o cão-guia é adestrado para se comportar de maneira adequada naquele ambiente, o predicado fático da regra que proíbe a entrada de cachorro no restaurante alcança um caso particular que não reflete a sua justificação subjacente, que consiste justamente na eliminação dos distúrbios causados pelo comportamento inadequado dos cães em restaurantes. De outro lado, regra que proíbe a entrada de cachorro no restaurante pode ser “subinclusiva”, pois não alcança outros animais que podem causar transtornos aos clientes, como os chamados “minipigs” (i.e., pequenos porcos de estimação).

No âmbito do direito tributário, a regra inserida no art. 22 da Lei n. 12.973/2014, que proíbe a amortização fiscal do ágio gerado na aquisição de participação societária entre partes dependentes, sob a justificativa de que não há a criação de valor e substância efetiva em operações realizadas entre pessoas jurídicas sobre mesmo grupo econômico, pode ser considerada “sobreinclusiva”. Isso porque o texto legal deixa de considerar casos em que há a criação de valor em reorganizações societárias realizadas entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, como ocorre, por exemplo, nas seguintes situações: (i) aumento de capital subscrito por um único sócio, em que o registro do ágio evita a diluição injustificada do outro sócio ou acionista; (ii) aumento de capital para ingresso de novo sócio na sociedade; (iii) aquisição de participação societária em que há sócios ou acionistas minoritários envolvidos; (iv) aumento de capital em pessoa jurídica com patrimônio negativo, com pagamento em dinheiro, entre outras situações. Logo, o predicado fático do art. 22 da Lei n. 12.973/2014 engloba casos particulares que geram a criação de valor e, portanto, não satisfazem a justificação subjacente à restrição estabelecida pelo legislador no referido dispositivo legal¹⁹.

A seu turno, a regra inserida no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que permite a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre “bens e serviços utilizados como

17 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 25-27.

18 A generalização é probabilística porque assume que a maior parte dos cachorros se comporta de maneira inadequada nos restaurantes.

19 Sobre o tema, vide: ÁVILA, Humberto. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014, v. 5, p. 156-157; BIFANO, Elidie Palma. Reflexões sobre alguns aspectos da Lei nº 12.973/2014. In: RODRIGUES, Daniele Souto; e MARTINS, Natanael (coord.). *Tributação atual da renda – estudo da Lei n. 12.973/14: da harmonização jurídico-contábil à tributação de lucros do exterior*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 99-100; SCHOUERI, Luís Eduardo; e PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O ágio interno na jurisprudência do CARF e a (des)proporcionalidade do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e FARO, Maurício Pereira (coord.). *Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL – à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2016, p. 377-378.

insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, pode ser considerada “subinclusiva” à luz de sua finalidade de consagrar a não cumulatividade com base no método subtrativo indireto²⁰, por deixar de fora o setor comercial²¹.

Apesar do risco de “sobreinclusão” e “subinclusão”, o fato é que a generalização é inerente ao processo de formulação de regras jurídicas.

Em princípio, seria possível cogitar a possibilidade de criação de um enunciado normativo extremamente meticuloso, no qual os predicados fáticos seriam descritos com elevado grau de precisão e detalhamento, de forma a evitar eventuais problemas concretos. Afinal, ainda que a generalização seja inevitável, a regra jurídica deve possuir certo grau de determinação, no sentido de que o seu conteúdo deve ser compreendido, tanto quanto possível, de forma mais ou menos uniforme pelos destinatários²², a fim de que ela cumpra as suas funções de servir de instrumento para a resolução de problemas de coordenação, deliberação, custo e conhecimento²³ de forma coordenada, eficiente e relativamente correta.

Porém, a verdade é que a lei, para impor tratamento uniforme e igualitário a todos os cidadãos, precisa desconsiderar as particularidades de cada indivíduo²⁴. É justamente por isso que o processo de generalização envolve a escolha e a supressão de propriedades. Quando as leis preveem tratamento específico e meticuloso para cada situação a ponto de se tornarem complexas, a análise individual de cada caso não garante a igualdade de tratamento, pois as leis não serão aplicadas na prática de modo isonômico, seja em virtude da impossibilidade de análise exaustiva de cada caso concreto, seja em razão do aumento da discricionariedade envolvida na consideração das individualidades, o que poderia levar a arbitrariedades. Daí a ideia de que o particularismo excessivo contradita o próprio ideal de igualdade, pois a particularidade relativa a um único indivíduo não pode ser considerada juridicamente relevante, uma vez que o direito se caracteriza, justamente, pela sua capacidade de generalização²⁵.

Por consequência, o refinamento excessivo das regras jurídicas conduziria à incapacidade de comunicação, ao fenômeno de inflação legislativa e à impossibilidade de determinação do próprio direito, colocando em xeque a própria presunção de conhecimento obrigatório

20 Confira-se o seguinte trecho da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 153/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003: “Por ter adotado, em relação à não cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação a bens e serviços adquiridos, custos despesas e encargos que menciona”. Como se pode notar, dentre os cinco métodos de concretização da não cumulatividade (i.e., crédito do imposto, subtrativo direto, subtrativo indireto, aditivo direto e aditivo indireto), o legislador optou pelo método subtrativo indireto.

21 Como afirma Maurício Barros: “Por conta disso, resulta evidente que a legislação do PIS/COFINS contém uma lacuna, ao não contemplar a possibilidade de créditos para a situação específica das empresas comerciais [...]” (BARROS, Maurício. Capítulo 4 – créditos – comentários gerais. In: BERGAMINI, Adolpho; e MAGALHÃES, Marcelo (coord.). PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo. 4. ed. São Paulo: MP, 2017, p. 515)

22 ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin”: formalism in law and morality. *The University of Chicago Law Review* v. 66, No. 3, 1999, p. 544.

23 ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário* n. 98. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 74-85.

24 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 116.

25 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 117.

da lei, consagrada no art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), segundo o qual “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando o seu desconhecimento”.

É o que ocorre no Direito Tributário, no qual a idolatria do tratamento particularizado faz com que certas leis fiquem repletas de regras específicas, excepcionais e extremamente detalhadas, o que aumenta a complexidade da legislação e, conseqüentemente, a dificuldade de sua compreensão²⁶. Como exemplo, é possível citar a legislação do PIS e da COFINS, que, na dicção de Luís Eduardo Schoueri, se tornou “um amontoado normativo disforme, resultado de um processo atabalhado, onde se identificam pressões de certos grupos de interesse que buscam, no regime ‘salve-se quem puder’, tratamentos diferenciados que não encontram justificativas nos princípios que embasam o ordenamento”²⁷.

Além disso, mesmo que fosse possível resolver os casos de “subinclusão” e “sobreinclusão” por meio da confecção meticulosa dos enunciados normativos, ainda assim haveria generalização e, por consequência, certo grau de indeterminação nos diplomas legislativos. Daí se nota que o problema não está na generalização em si, mas, sim, no modo como é feita essa generalização²⁸.

Como se não bastasse, é importante lembrar que o limite de tempo e de entendimento são obstáculos insuperáveis para a tentativa de prever todas as contingências capazes de afetar as prescrições normativas. O legislador jamais será capaz de alcançar o fechamento normativo, pois mesmo que um predicado fático fosse minuciosamente formulado, um caso particular não previsto à época da redação da lei poderia surgir e colocar em xeque a generalização²⁹.

Diante de tais considerações, percebe-se que os predicados fáticos descritos com elevado grau de precisão levariam à inflação legislativa e à complexidade, o que, em última análise, dificultaria a própria determinação do direito, prejudicaria a promoção do princípio da igualdade e aumentaria a discricionariedade do Poder Judiciário, que passaria a fundamentar suas decisões em circunstâncias ocasionais e fortuitas³⁰. Ademais, o fechamento normativo completo é impossível, tendo em vista que a realidade social, além de ser mais ampla do que o direito positivo, que constitui um universo de domínio limitado, ainda se desenvolve de forma mais dinâmica do que o processo legislativo.

26 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 115.

27 SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 152.

28 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 114.

29 STRUCHINER, Noel. O direito como um campo de escolhas: por uma leitura das regras prescritivas como relações. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111.

30 Como afirma Humberto Ávila: “[...] a generalidade da lei pode ser entendida como uma condição para o próprio tratamento igualitário, na medida em que torna mais praticável a legislação por todos os seus operadores, bem como diminui a arbitrariedade que surgiria na ausência de diretrizes gerais. A lei serve, justamente, para impedir decisões fundadas em circunstâncias ocasionais ou fortuitas.” (ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 118)

Por fim, é importante alertar que a “textura aberta da linguagem” não deve ser confundida com os fenômenos da “sobreinclusão” e da “subinclusão”³¹.

Esse alerta é importante porque Frederick Schauer, no seu livro *Playing by the rules*, equivocadamente compara a “textura aberta da linguagem” com a potencial “sobreinclusão” ou “subinclusão” dos enunciados normativos. Segundo Schauer, mesmo quando o enunciado normativo não alcança mais ou menos situações do que deveria à luz de suas justificações subjacentes, ainda assim poderá existir imprecisão na generalização que forma determinada regra jurídica em razão da chamada “textura aberta da linguagem”. Para Schauer, a “textura aberta da linguagem” resulta da imprecisão que não pode ser eliminada dos termos utilizados nos textos legais, isto é, da contingência inevitável de que até mesmo o termo mais preciso pode, quando confrontado com uma situação imprevista à época em que foi redigido, tornar-se vago em relação a essa situação vindoura. Assim, a “textura aberta” seria uma característica indelével da linguagem, que decorre da confrontação entre o sentido central do termo utilizado e a constante alteração da realidade fenomênica. Daí se dizer que qualquer termo poderá ser tornar vago em razão do conhecimento imperfeito da realidade por parte do legislador e, até mesmo, da sua incapacidade de prever o futuro³².

A noção de “textura aberta da linguagem” foi originalmente concebida pelo austríaco Friedrich Waismann, um membro do Círculo de Viena que frequentemente trabalhava em conjunto com Ludwig Wittgenstein. Na obra de Waismann, a expressão “textura aberta da linguagem” não se confunde com a potencial vagueza, pois se faz alusão ao caráter incerto de um termo diante de eventos logicamente possíveis, mas realisticamente improváveis³³. Tratava-se, assim, de circunstâncias extraordinárias que poderiam tornar impreciso e indeterminado o sentido convencional de um termo³⁴.

Porém, essa expressão ganhou maior projeção e um sentido mais amplo na obra de Herbert L. A. Hart, para quem os termos utilizados nas regras jurídicas poderiam ter sentidos certos e determinados para diversas situações fáticas, mas incertos e indeterminados para outras situações fáticas consideradas limítrofes³⁵. Como exemplo, Hart citava a regra que proíbe a entrada de veículos no parque. O significado do termo “veículo” claramente alcança um automóvel, mas pode se tornar problemático diante de uma bicicleta ou de um patins³⁶.

31 STRUCHINER, Noel. O direito como um campo de escolhas: por uma leitura das regras prescritivas como relações. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111.

32 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 34-37.

33 WAISMANN, Friedrich. *Ludwig Wittgenstein and the Vienna Circle*. Oxford: Basil Blackwell, 1979.

34 BIX, Brian H. Defeasibility and open texture. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni B. (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 194-195.

35 BUNIKOWSKI, Dawid. The origins of open texture in language and legal philosophy. *Rechtstheorie* 47. Berlin: Duncker & Humblot, 2016, p. 2.

36 Confira-se a passagem da obra de Herbert L. A. Hart: “There will indeed be plain cases constantly recurring in similar contexts to which general expressions are clearly applicable (‘If anything is a vehicle a motor-car is one’) but there will be also be cases where it is not clear whether they apply or not. (‘Does ‘vehicle’ used here include bicycles, airplanes, roller skates?’).” (HART, Herbert L. A. *The*

Ocorre que a constatação da existência de “sobreinclusão” ou “subinclusão” em determinada regra jurídica pressupõe a definição prévia do campo normativo, após a superação de eventuais problemas de ambiguidade e vagueza³⁷. Afinal de contas, é preciso, primeiro, determinar o âmbito de aplicação da regra jurídica, para, somente então, se verificar se o seu predicado fático alcançou mais casos particulares do que recomenda a sua justificação subjacente, ou se, ao contrário, o predicado fático deixou de capturar casos particulares que acarretam a consequência que justificou a edição da regra jurídica³⁸.

Observe-se que o exemplo utilizado por Hart para exemplificar a “textura aberta da linguagem” constitui um problema essencialmente denotativo. O significado do termo “veículo” pode ser considerado vago, o que traz à tona a dificuldade de enquadramento de determinados objetos naquela classe. Dessa forma, ainda que a ambiguidade e a vagueza contribuam para a imprecisão e a indeterminação do Direito, é certo que tais situações não se confundem com os casos de “sobreinclusão” e “subinclusão”, que refletem um descompasso entre a norma jurídica construída pelo intérprete³⁹ – após a superação de eventuais problemas de ambiguidade e vagueza – e as suas justificações subjacentes.

É interessante notar que, posteriormente, o próprio Schauer reviu a sua posição a respeito do tema no artigo “On the open texture of law”, no qual afirma que os casos de “sobreinclusão” e “subinclusão” não se confundem com a vagueza oriunda da “textura aberta da linguagem”, na qual o sentido do enunciado linguístico é confrontado com situações inesperadas ou imprevistas⁴⁰.

Sendo assim, ainda que contribua para a indeterminação e imprecisão do direito, a “textura aberta da linguagem” constitui um fenômeno distinto da existência de “sobreinclusão” ou “subinclusão” no texto legal, o que deve ser examinado à luz de suas justificações subjacentes, após a atividade de interpretação que determina o campo de aplicação da norma jurídica.

2.2. Modelos de tomada de decisão

concept of law. 2. ed. Oxford: Clarendon Press, 1994, p. 128-129)

37 Segundo Luis Alberto Warat, a ambiguidade constitui um problema essencialmente designativo (termos podem ser ambíguos), ao passo que a vagueza consiste em um problema essencialmente denotativo (significados podem ser vagos). Assim, a vagueza está relacionada à dificuldade de enquadramento de determinadas situações, objetos ou subclasses em determinada significação (cf. WARAT, Luis Alberto. O direito e a sua linguagem. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 76-77). A respeito de ambiguidade e vagueza, conferir também: ÁVILA, Humberto. Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 42.

38 STRUCHINER, Noel. O direito como um campo de escolhas: por uma leitura das regras prescritivas como relações. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111, nota de rodapé 15.

39 Na nova hermenêutica, considera-se que a norma jurídica é construída a partir da interpretação dos textos normativos, de modo que há sempre um processo de construção/produção/adjudicação de sentido por parte do intérprete. Não se trata, portanto, de mera reprodução ou descoberta do sentido querido pelo legislador. Nas palavras de Lenio Luiz Streck: “[...] toda norma é sempre resultado da interpretação de um texto, com o que há sempre um processo de produção/adjudicação de sentido (Sinngabung), e não de reprodução de sentido (Auslegung). Esse aspecto é que o diferencia fundamentalmente a nova hermenêutica da hermenêutica clássica. A impossibilidade de reprodução do sentido querido pelo legislador está assentada na historicidade e temporalidade insita a todo ato de interpretação [...]” (STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional e decisão jurídica. 4. ed. São Paulo: RT, 2014, p. 759).

40 SCHAUER, Frederick. On the open texture of law. Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper No. 2011-35, 2011, p. 9.

Após a análise do processo de generalização inerente à formulação das regras jurídicas, é importante examinar o papel do “formalismo normativo” na resolução de discussões jurídicas, confrontando-o com os demais modelos institucionais de tomada de decisão, que constituem aproximações simplificadas (*proxies*) daquilo que efetivamente ocorre na realidade dos sistemas jurídicos.

Correndo o risco da simplificação excessiva, é possível elencar quatro modelos principais de tomada de decisão, que estão espalhados em um espectro: em um extremo está o “particularismo” e no outro extremo o “formalismo puro”, sendo que entre eles há o “particularismo sensível às regras” e o “formalismo presumido”.

i) o modelo particularista (ou conversacional), no qual o objetivo do intérprete-aplicador consiste em encontrar o melhor resultado possível para cada caso concreto, à luz de todas as razões relevantes que seriam levadas em consideração na ausência da regra. Dessa forma, no modelo particularista, as regras jurídicas não passam de guias heurísticos transparentes ou sugestões que auxiliam na busca do melhor resultado⁴¹. Em última análise, o modelo particularista decide casos concretos por meio da análise direta dos princípios morais e de todas as razões relevantes para julgamento do caso concreto⁴².

Conhecida adepta do particularismo, Heidi M. Hurd, professora da Universidade de Illinois, sustenta que as pessoas que atribuem uma autoridade às regras jurídicas que se afasta do racional e da sabedoria subjacentes ao dispositivo legal se tornam cúmplices de injustiças perpetradas em nome da lei⁴³.

Assim, como o objetivo do intérprete-aplicador, no particularismo, é encontrar o melhor resultado possível para cada caso concreto, à luz de todas as razões relevantes, ele pode deixar de aplicar as regras jurídicas para evitar resultados errados e subótimos do ponto de vista moral, bem como realizar operações de refinamento para evitar casos de “sobreinclusão” ou “subinclusão”.

ii) o modelo particularista sensível às regras jurídicas, no qual, em cada caso concreto, o intérprete-aplicador deve ponderar as justificações geradoras das regras e as razões relevantes para a tomada de decisão. Assim, caso se constate, diante da situação concreta, que as razões para a existência da regra jurídica (v.g., certeza, previsibilidade e segurança) são mais fortes das que as razões substanciais que apontam para uma solução específica em sentido contrário àquele preconizado pelo texto legal, então o intérprete-aplicador deve privilegiar a aplicação da regra jurídica. Inversamente, o intérprete-

41 STRUCHINER, Noel. O direito como um campo de escolhas: por uma leitura das regras prescritivas como relações. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 116.

42 ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin”: formalism in law and morality. *The University of Chicago Law Review* v. 66, No. 3, 1999, p. 542.

43 Nas palavras da autora: “[...] people who invest legal rules with an authority that out-distances the wisdom of those rules become complicit in the injustices perpetrated in the name of law” (HURD, Heidi M. Why you should be a law-abiding anarchist (except when you shouldn’t). *San Diego Law Review* v. 42, 2005, p. 75).

aplicador deverá deixar de aplicar as regras quando as razões de substância envolvidas no caso concreto forem superiores às razões para a própria existência das regras jurídicas.

Esse modelo pode ser considerado o particularismo em sua forma mais exaustiva, pois o seu cálculo decisório também leva em consideração as razões que justificam as regras jurídicas. Logo, o problema principal é que esse modelo torna ainda mais complexo o processo decisório, uma vez que inclui uma variável adicional a ser examinada pelo intérprete-aplicador, que consiste na análise das razões que justificam a própria existência das regras no ordenamento jurídico.

iii) o positivismo presumido, no qual as regras jurídicas possuem uma força presumida, que não varia em cada caso concreto, a depender das suas circunstâncias. As regras funcionam como razões excludentes e independentes para decisão, mas não de forma conclusiva e peremptória, uma vez que elas podem ser derrotadas ou superadas em situações particularmente exigentes. Assim, no modelo formalista presumido, não há a ponderação entre as razões substanciais subjacentes ao caso concreto e as justificativas para a existência das regras, de modo que a força da regra é presumida e a sua derrotabilidade ou superabilidade apenas ocorre em casos flagrantemente drásticos⁴⁴.

Portanto, no positivismo presumido (formalismo moderado), o intérprete-aplicador deve seguir as regras jurídicas a menos que as razões para seguir a regra sejam superadas pelas justificações que suportam a não aplicação da regra ao caso concreto⁴⁵. Note-se que as razões para seguir a regra devem levar em consideração não apenas os motivos para escolher o formalismo sobre o particularismo, mas também os efeitos negativos da superação da regra para um modelo institucional de decisão baseado no formalismo⁴⁶.

Com tais considerações, é possível afirmar que, no modelo formalista presumido, as regras oferecem um grau de resistência qualificado, cuja derrotabilidade apenas ocorre em casos flagrantemente drásticos.

iv) o modelo formalista forte, no qual as regras jurídicas fornecem razões independentes e peremptórias para a tomada de decisão, mesmo diante das chamadas “experiências recalcitrantes”, que decorrem de situações de “subinclusão” ou “sobreinclusão”. Dessa forma, no modelo formalista puro, as regras jurídicas vinculam e constroem o intérprete-aplicador, mesmo diante de experiências recalcitrantes, de modo que não se

44 De acordo com Frederick Schauer: “[...] my use of ‘presumptive’ refers generally to the force possessed by a rule, and more specifically to a degree of force such that the rule is to be applied unless particularly exigent reasons can be supplied for not applying it” (SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 203).

45 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 204.

46 ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin”: formalism in law and morality. *The University of Chicago Law Review* v. 66, No. 3, 1999, p. 553.

pode deixar de aplicar as regras para evitar resultados errados ou subótimos do ponto de vista moral⁴⁷.

Observe-se que as “experiências recalcitrantes” podem surgir não apenas quando o caso particular foge das estatísticas probabilísticas utilizadas pelo legislador na formulação da regra jurídica, mas também quando, na realidade social, surge um caso particular novo não antecipado pelo legislador no momento da formulação do predicado fático. Em tais situações de “experiências recalcitrantes”, o modelo particularista admite a possibilidade de correção do predicado fático pelo intérprete, sempre que a sua aplicação não é capaz de gerar o resultado correto, de acordo com a justificação subjacente à regra jurídica.

No modelo particularista, as razões para afastar a aplicação das regras nos casos que envolvem “experiências recalcitrantes” são facilmente compreendidas. Se todas as regras são generalizações simplificadas e probabilísticas de considerações normativas mais profundas, que são atualmente ou potencialmente “sobreinclusivas” ou “subinclusivas”, o intérprete-aplicador deve deixar de aplicar as regras para evitar resultados errados e subótimos do ponto de vista moral. Assim, o intérprete-aplicador poderia deixar de aplicar as regras jurídicas para resolver os problemas de “subinclusão” ou “sobreinclusão” e evitar resultados indesejados. Diversamente, no modelo formalista, as regras oferecem resistência às suas justificações subjacentes, as quais, em face da “experiência recalcitrante”, conduziriam a uma solução diversa. Assim, o formalismo jurídico admite que as generalizações probabilísticas inerentes às regras jurídicas podem gerar resultados subótimos, sem que isso afete o seu papel no cálculo decisório.

Vale ressaltar que, mesmo no formalismo jurídico, a capacidade de resistência da regra não precisa ser absoluta. Como ensina Noel Struchiner, no formalismo jurídico, a regra jurídica integra o cálculo decisório do intérprete-aplicador de forma significativa, elevando o ônus argumentativo que prevaleceria e determinaria o resultado do caso concreto na ausência da regra. Logo, a regra pode ser superada ou derrotada, sem que isso afete a sua validade jurídica e a sua força normativa, pois basta que a regra jurídica ofereça certo grau de resistência em relação às suas justificações subjacentes e à totalidade de razões relevantes que governariam a decisão na ausência de disposição legal acerca do tema⁴⁸.

É importante destacar que o modelo formalista de tomada de decisões justifica-se à luz do próprio processo político de elaboração das regras jurídicas, que leva em consideração questões substanciais complexas. De fato, deixando de lado os casos espúrios de corrupção e autointeresse, as regras jurídicas incorporam diversos objetivos sociais, econômicos, morais e políticos. O resultado desse processo legislativo é o texto legal, que, após a sua entrada em vigor, permite que o intérprete-aplicador tome uma decisão com

47 SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* v. 97, No. 4, 1988, p. 537.

48 STRUCHINER, Noel. O direito como um campo de escolhas: por uma leitura das regras prescritivas como relações. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). *Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 113.

base no direito posto, independentemente de todo o processo deliberativo por meio do qual a lei veio à tona e de todas as razões que foram ponderadas pelo legislador⁴⁹.

2.3. Importância das regras jurídicas

Como se pode observar, a noção de regra jurídica é funcional. Os textos normativos devem afastar as considerações de primeira ordem e oferecer resistência às justificações subjacentes ou outras razões relevantes em sentido contrário⁵⁰. Se as regras jurídicas forem continuamente reajustadas ou recalibradas pelo intérprete-aplicador diante das particularidades dos casos concretos, elas não funcionarão como regras⁵¹, mas como meras sugestões⁵².

Neste contexto, partindo da constatação de que regras jurídicas constituem generalizações probabilísticas de considerações normativas e valorativas superiores (v.g., de cunho moral, social, econômico e político), atualmente ou potencialmente “sobreinclusivas” ou “subinclusivas”, a questão que se coloca consiste em saber por que o responsável pela estrutura institucional do sistema jurídico deveria seguir o formalismo jurídico mesmo ciente dos seus defeitos. Daí a necessidade de analisar a importância das regras jurídicas.

2.3.1. Evitar problemas de coordenação, deliberação, custo e conhecimento

Sabe-se que as regras jurídicas visam decidir antecipadamente quais propriedades são juridicamente relevantes para a tomada de decisão, afastando, assim, diversos problemas concretos que poderiam surgir no ordenamento jurídico⁵³. Assim, ao prefixarem as diferenças que devem ser consideradas relevantes e determinarem as condutas permitidas⁵⁴, proibidas e obrigatórias, as regras jurídicas evitam problemas de coordenação, de deliberação, de custo e de conhecimento, gerando ganhos em previsibilidade e justiça para a maior parte dos casos e reduzindo a arbitrariedade na aplicação do direito.

O *problema de coordenação* deriva do fato de que, na ausência de regras jurídicas, cada destinatário iria sustentar, com base em sua individualidade, que seu caso é particular e demanda solução específica⁵⁵. Como aponta Humberto Ávila, a ausência de regras provocaria uma grande falta de coordenação entre as pessoas, cada qual sustentando a

49 STRUCHINER, Noel. O direito como um campo de escolhas: por uma leitura das regras prescritivas como relações. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 115.

50 ATIYAH, Patrick S.; e SUMMERS, Robert S. Form and substance in Anglo-american law – a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions. New York: Oxford University Press, 1987, p. 24.

51 Como sugere Heidi Hurd: “[...] if people feel licensed to re-examine the wisdom of rules every time they apply them, rules will lose their advantages” (HURD, Heidi M. Why you should be a law-abiding anarchist (except when you shouldn’t). San Diego Law Review v. 42, 2005, p. 81).

52 SCHAUER, Frederick. Formalism. The Yale Law Journal v. 97, No. 4, 1988, p. 535.

53 ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin”: formalism in law and morality. The University of Chicago Law Review v. 66, No. 3, 1999, p. 530-565.

54 SCHAUER, Frederick. Profiles, probabilities and stereotypes. Cambridge: Harvard University Press, 2003, p. 73.

55 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 82.

prevalência de seu ponto de vista pessoal⁵⁶. Assim, as regras jurídicas coordenam a conduta das pessoas e permitem a criação de expectativa em relação às reações esperadas dos demais membros da coletividade. A observância de tais regras promove a coordenação e, conseqüentemente, os benefícios da atuação coletiva. A convergência para o curso de ação ditado pelo legislador confere legitimidade às condutas individuais, sendo que os ganhos oriundos da cooperação social evitam o caos na sociedade⁵⁷.

O *problema de deliberação* diz respeito à necessidade de análise individual de cada caso, à luz de todas as razões de substância envolvidas. Na ausência de regras jurídicas, cada caso a ser julgado reclamaria uma decisão específica, provocando um aumento considerável de tempo para a tomada de decisão, em razão da necessidade de analisar todas as razões de substância envolvidas e de fundamentar a solução escolhida para o problema concreto.

O *problema de custo* consiste na necessidade de estrutura pessoal e material para todas as deliberações exigidas na ausência de regras jurídicas. Afinal, como cada situação seria objeto de análise específica, à luz de todas as razões de substância envolvidas, é certo que muitos juízes e tribunais seriam necessários para examinar todos os casos submetidos a julgamento, bem como todas as variáveis envolvidas para se chegar a uma decisão justificada, o que aumentaria sensivelmente os custos do Estado. Sob o enfoque de política pública, esse aumento de custo aumenta as despesas públicas e, por consequência, desvia recursos que poderiam ser utilizados em atividades produtivas.

Por fim, o *problema de conhecimento* decorre do fato de que, na ausência de regras jurídicas, os destinatários passariam a levar em consideração, na determinação de seu comportamento, razões que não deveriam ser objeto de análise. Como ensina Humberto Ávila, “inexistindo padrões legais, os destinatários se sentiriam legitimados a considerar como relevantes diferenças que, mediante uma apreciação técnica apurada, talvez nem devesses ser objeto de análise”⁵⁸.

Note-se que a análise de considerações morais é bastante complexa, exigindo extensa meditação a respeito das conseqüências de cada comportamento e dos seus vícios e virtudes. Daí a vantagem das regras jurídicas, que são frutos de experiências e meditações que levaram em conta todos esses aspectos, sob o enfoque da coletividade e em uma perspectiva de longo prazo, com o intuito de proteger e promover valores partilhados pela sociedade como um todo⁵⁹.

2.3.2. Promover certeza, segurança jurídica e previsibilidade

A regra promove a legítima confiança dos administrados. Isso porque, ao limitar os aspectos relevantes para a tomada de decisão, por meio de generalização e simplificação e,

56 ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

57 HURD, Heidi M. Why you should be a law-abiding anarchist (except when you shouldn't). San Diego Law Review v. 42, 2005, p. 79.

58 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 82.

59 HURD, Heidi M. Why you should be a law-abiding anarchist (except when you shouldn't). San Diego Law Review v. 42, 2005, p. 76-77.

ao mesmo tempo, indicar uma solução específica⁶⁰, a regra jurídica promove mais certeza, segurança jurídica e previsibilidade do que uma análise particularista⁶¹, baseada em todas as razões de substância que poderiam ser levadas em consideração na ausência de regra.

Se o conteúdo da regra é conhecido dos seus destinatários e aplicado de forma relativamente uniforme pelos tribunais, os destinatários das regras jurídicas podem direcionar seus comportamentos de acordo com as regras, bem como antecipar as potenciais consequências de seus atos.

Segundo Frederick Schauer, o custo de promover a certeza, a segurança jurídica e a previsibilidade pode ser mensurado a partir da frequência de decisões subótimas e suas consequências. Por exemplo, um cidadão pode ter certeza e previsibilidade em relação aos crimes apenados com pena de morte, mas se os tribunais pátrios condenam os infratores à pena de morte sem uma análise detida e cuidadosa de todas as circunstâncias, o benefício da segurança jurídica para os destinatários das regras jurídicas deverá ser ponderado em relação aos custos das decisões subótimas e de consequências para as pessoas por elas afetadas⁶².

2.3.3. Eficiência

Ao limitar o espectro de variáveis que influenciam o cálculo decisório, a regra jurídica reduz os custos de deliberação, pois não será necessário examinar todas as facetas do caso concreto e todas as razões que poderiam ser invocadas para a tomada de decisão na ausência de uma prescrição normativa. Esses custos de deliberação desviam recursos que poderiam ser utilizados em atividades produtivas, o que, obviamente, é prejudicial ao desenvolvimento econômico.

As regras permitem que o intérprete-aplicador foque na existência, ou não, das propriedades eleitas para compor o seu predicado fático, sem levar em consideração as demais. Com um sistema baseado em regras, é possível o julgamento de um número bastante superior de casos concretos, com menos dispêndio de recursos⁶³. Além disso, evita-se a própria judicialização de tais casos, pois a aplicação da regra jurídica limita os fatores passíveis de consideração pelo intérprete-aplicador da lei. Por exemplo, o limite de velocidade permite até que radares eletrônicos efetuem a fiscalização, em vez de exigir uma pessoa examinando as condições da pista, do carro e do motorista.

Ademais, como aponta Larry Alexander, ainda que as autoridades julgadoras, por meio de detalhada e morosa deliberação e sopesamento acerca de todas as razões relevantes para o cálculo decisório, chegassem a decisões coordenadas e corretas para os casos concretos,

60 ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 101.

61 ATIYAH, Patrick S.; e SUMMERS, Robert S. Form and substance in Anglo-american law – a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions. New York: Oxford University Press, 1987, p. 23.

62 SCHAUER, Frederick. Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. New York: Oxford University Press, 1991, p. 141-142.

63 SCHAUER, Frederick. Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. New York: Oxford University Press, 1991, p. 147.

os custos relacionados ao tempo e aos recursos despendidos em tal julgamento poderiam ultrapassar os ganhos proporcionados pelas respostas moralmente corretas⁶⁴.

2.3.4. Prevenção de erros diretos e indiretos

As regras diminuem tanto os erros de apreciação que podem ser cometidos pelos intérpretes-aplicadores das leis, quanto as arbitrariedades que podem surgir do manuseio de princípios jurídicos (v.g., ponderação de princípios)⁶⁵, contribuindo, assim, para a promoção da qualidade das decisões⁶⁶.

Ao invés de permitir que o intérprete-aplicador examine uma ampla gama de fatores variáveis e complexos, a regra jurídica, por meio de generalização, limita o cálculo decisório à análise de um número mais restrito de fatores passíveis de identificação no caso concreto⁶⁷. Com a edição de regras, a possibilidade de dispersão do intérprete-aplicador na deliberação e sopesamento de todas as razões de primeira ordem que poderiam influenciar na tomada de decisão é reduzida significativamente, o que limita as possibilidades de erros de julgamento⁶⁸.

Em tese, nos dois modelos estereotipados de decisão, é possível encontrar erros. De um lado, no formalismo jurídico, os erros decorrem da própria aplicação das regras em seus devidos termos, em virtude da sua característica de generalização probabilística atualmente ou potencialmente “sobreinclusivas” ou “subinclusivas”, que não se amolda perfeitamente às “experiências recalcitrantes”. De outro, no particularismo, os erros ocorrem quando o intérprete-aplicador, ao levar em consideração a totalidade de razões relevantes no julgamento de um caso concreto, ainda assim chega a um resultado inferior ou subótimo.

De acordo com Frederick Schauer, os dois erros acima estão inter-relacionados. Isso porque, a ampliação do poder dos julgadores para resolver os problemas de “sobreinclusão” e “subinclusão” irá, provavelmente, aumentar a probabilidade de erros judiciais. Inversamente, a tentativa de limitar a discricionariedade dos julgadores por meio de regras jurídicas pode aumentar os problemas oriundos de casos de “sobreinclusão” e “subinclusão”⁶⁹.

Neste contexto, o formalismo jurídico impede que intérpretes-aplicadores técnicos e capacitados avaliem todas as razões de primeira ordem para alcançar a melhor decisão

64 ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin”: formalism in law and morality. *The University of Chicago Law Review* v. 66, No. 3, 1999, p. 544.

65 Como alerta Eros Roberto Grau, “a ponderação entre princípios tem sido operada, pela jurisprudência e pela doutrina, discricionariamente, à margem da interpretação/aplicação do direito, conduzindo à incerteza jurídica” (GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 117).

66 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 145.

67 SCHAUER, Frederick. *Formalism*. *The Yale Law Journal* v. 97, No. 4, 1988, p. 543.

68 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 151-152.

69 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 152.

para o caso concreto, ao mesmo tempo em que evita que intérpretes-aplicadores inaptos e desqualificados cometam os erros que fatalmente cometeriam na avaliação da totalidade das razões de primeira ordem⁷⁰.

Outro aspecto a ser mencionado é que o erro cometido pelo aplicador do direito que segue uma regra jurídica é mais bem tolerado socialmente do que o erro perpetrado pelo aplicador do direito que examina a totalidade das razões relevantes de primeira ordem. Isso porque o erro cometido por aquele que seguiu rigorosamente a regra jurídica pode ser, pelo menos em parte, atribuído ao legislador responsável pela formulação do seu enunciado normativo⁷¹.

Vale destacar que o formalismo jurídico ajuda a evitar tanto os erros diretos, quanto os erros indiretos. O *erro direto* é aquele praticado diretamente pelo juiz ou pelas autoridades com poder de decisão quando afastam a aplicação das regras jurídicas, mas chegam a um resultado considerado subótimo à luz das próprias justificações subjacentes. A seu turno, o *erro indireto* decorre de um efeito sistêmico causado pelo afastamento regular e constante das regras.

Os efeitos sistêmicos causados pelo afastamento das regras podem ser de duas ordens. Os *efeitos sistêmicos de adaptação* são aqueles relacionados à adaptação do comportamento dos destinatários das regras jurídicas às decisões proferidas com base em um modelo particularista. Os destinatários das regras jurídicas, ao perceberem que as autoridades judiciais se afastam das regras jurídicas, passam a moldar o seu comportamento de acordo com as decisões judiciais, mas de uma forma subótima à luz da totalidade das razões relevantes⁷².

Já os *efeitos sistêmicos miméticos* decorrem de uma mudança de comportamento dos próprios julgadores, pois os desvios sistemáticos podem incentivar outros juízes, com menos experiência e menor conhecimento técnico, a realizarem uma análise completa de razões envolvidas e a se desviarem das regras jurídicas em casos concretos, ainda que sem o mesmo nível de refinamento técnico⁷³⁻⁷⁴. Como exemplo, caso o Supremo Tribunal Federal passe a afastar de forma sistemática as regras jurídicas com base em uma análise ampla de suas razões subjacentes, os juízes de primeira instância podem se sentir estimulados e autorizados a adotar o mesmo tipo de postura, mesmo que não tenham a mesma experiência e refinamento técnico dos ministros da Corte Suprema.

2.3.5. Alocação de poder

70 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 153.

71 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 153.

72 BRAND-BALLARD, Jeffrey. *Limits of legality: the ethics of lawless judging*. New York: Oxford University Press, 2010, p. 181-201.

73 BRAND-BALLARD, Jeffrey. *Limits of legality: the ethics of lawless judging*. New York: Oxford University Press, 2010, p. 181-201.

74 HURD, Heidi M. *Why you should be a law-abiding anarchist (except when you shouldn't)*. *San Diego Law Review* v. 42, 2005, p. 77.

As regras limitam os fatos, as razões e os argumentos que podem ser utilizados pelos juízes para a tomada de decisão, tornando o direito um universo de domínio limitado. Um juiz que não está obrigado a seguir as regras jurídicas, como ocorre em um modelo particularista, possui poder, autoridade e jurisdição para levar em consideração qualquer razão ou justificação que ele entenda conveniente, o que afeta a própria produção democrática do direito⁷⁵⁻⁷⁶.

Diante disso, percebe-se que o modelo particularista, a pretexto de resolver os problemas causados pela generalização das regras jurídicas, pode legitimar decisões arbitrárias e, por que não dizer, ativistas⁷⁷, permitindo que o juiz interprete o mundo a partir de sua subjetividade individual.

Na ausência de regras, perde-se a noção de separação dos poderes⁷⁸. O mesmo ocorre se as regras forem tratadas como meras sugestões, que não funcionam como razões peremptórias, como ocorre no modelo particularista. Isso porque, se as regras não forem tratadas como razões autônomas e independentes, capazes de oferecer resistência às justificações subjacentes em sentido contrário, as decisões serão sempre tomadas, em última análise, pelos juízes, o que coloca em risco a própria legitimidade democrática do Direito.

3. O FORMALISMO NORMATIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

De início, cabe reiterar que os modelos decisórios examinados acima são aproximações simplificadas. Na prática, os modelos decisórios dos países não apresentam de forma tão explícita uma única forma de deliberação e raciocínio jurídico. O que geralmente ocorre é uma tendência mais formalista ou mais particularista, a depender de diversos fatores que influenciam no seu desenho institucional, como aspectos históricos, culturais, políticos, sociais e institucionais, incluindo, entre outros, a separação dos poderes, o sistema de governo, a relação entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo, o processo de seleção de magistrados, o regime jurídico do país, entre inúmeros outros fatores⁷⁹.

É justamente por isso que Cass Sunstein, professor da Universidade de Harvard, sustenta que a análise do modelo institucional de decisão adotada por um país deve ser feita, pelo menos em certa medida, a partir de uma dimensão empírica, por meio do exame do sistema institucional de cada país. Nessa linha, seria necessário investigar não apenas como o Poder Judiciário de determinado Estado efetivamente exerce a sua jurisdição na

75 SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991, p. 159.

76 De certa maneira, é isso que se verifica na atual crise da democracia e ascensão da chamada "juristocracia", que desloca as atenções para o Poder Judiciário (cf. HIRSCHL, Ran. *Towards juristocracy: the origins and consequences of the new constitutionalism*. Cambridge: Harvard University Press, 2007, p. 1).

77 Sobre o problema do ativismo judicial, conferir: TASSINARI, Clarissa. *Jurisdição e ativismo judicial: limites da atuação do Poder Judiciário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

78 Como aponta Heidi Hurd, "the values that lie behind democracy [...] often dictate compliance with less-than-optimal democratically-enacted rules" (HURD, Heidi M. *Why you should be a law-abiding anarchist (except when you shouldn't)*. *San Diego Law Review* v. 42, 2005, p. 77).

79 ATIYAH, Patrick S.; e SUMMERS, Robert S. *Form and substance in Anglo-american law – a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions*. New York: Oxford University Press, 1987, p. 3.

aplicação de regras jurídicas (v.g., análise de critérios de correção de regras jurídicas, de erros de julgamento e de previsibilidade das decisões judiciais), mas também a forma de atuação do Poder Legislativo, em especial a qualidade técnica das leis editadas e o tempo de reação dos legisladores às necessidades de alterações legislativas⁸⁰.

De todo modo, deixando de lado as evidências empíricas, é de se reconhecer que, no plano normativo, a Constituição Federal brasileira claramente privilegia um modelo decisório baseado no controle do poder e na garantia dos direitos do contribuinte. Realmente, a Constituição Federal de 1988, ao contrário do texto constitucional de 1967, assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, colocando os antigos princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade e irretroatividade) como “limitações constitucionais ao poder de tributar”, isto é, como regras de bloqueio a exercício do poder⁸¹.

Assim, embora Constituição Federal de 1988 contenha princípios e regras, cada qual com funções diferentes⁸², o sistema tributário brasileiro apresenta uma proeminência formalista moderada. As regras jurídicas, em situações normais, são cumpridas e obedecidas, possuindo resistência e autoridade face às suas justificações subjacentes, salvo em situações particularmente exigentes. Tanto é assim que Marco Aurélio Greco chega a chamar de “idolatria da lei” a postura dominante que surgiu no Brasil no âmbito do direito tributário, tanto em razão da conflituosa relação entre Fisco e contribuintes, quanto em virtude da ideia de resistência à ditadura militar brasileira que norteou a Carta Magna de 1988⁸³.

De fato, a Constituição Federal de 1988 exige a edição de lei para a instituição ou majoração de tributos, tanto em razão do *princípio da reserva de lei*, previsto no seu art. 5º, inciso II, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, quanto em virtude do *princípio da legalidade em matéria tributária*, consagrado no art. 150, inciso I, de acordo com o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Embora a expressão “princípio da legalidade” esteja consolidada na tradição jurídico tributária, a legalidade tributária consagra, a um só tempo, uma regra jurídica, segundo a qual o fato gerador do tributo e os seus elementos devem ser veiculados, com clareza e exaustividade, por meio de lei, bem como um princípio jurídico, que concretiza valores do

80 SUNSTEIN, Cass R. Must formalism be defended empirically? *The University of Chicago Law Review* v. 66, No. 3, 1999, p. 1-44.

81 GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). *Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 231.

82 ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. *Revista Brasileira de Direito Público* n. 23. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 11.

83 GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). *Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 229.

Estado Democrático de Direito e do sistema jurídico tributário, como a segurança jurídica e a liberdade privada⁸⁴.

Essa dupla feição atribuída à legalidade tributária não deve causar estranheza, tendo em vista que um único enunciado normativo, como o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, pode dar ensejo à construção de normas jurídicas com estrutura de *regra* e de *princípio*⁸⁵. De qualquer forma, esse dispositivo constitucional possui uma dimensão normativa predominante de *regra jurídica*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos senão por meio de lei⁸⁶.

Como se vê, o princípio da legalidade é tratado pela Carta Magna tanto no âmbito dos direitos e garantias fundamentais, quanto entre as limitações ao poder de tributar⁸⁷. Daí decorre que o direito de não ser submetido à tributação, senão em virtude de lei, constitui garantia fundamental que antecede o próprio Estado Democrático de Direito, como critério que legitima o poder de tributar, segundo o qual o próprio povo, por meio de seus representantes, determina a carga tributária a ser suportada para o financiamento das despesas públicas⁸⁸.

Logo, o alinhamento do sistema constitucional brasileiro com o formalismo moderado (positivismo presuntivo), no qual as regras jurídicas funcionam como generalizações probabilísticas entrincheiradas, que oferecem resistência às suas justificações subjacentes. Observe-se que não se trata de uma questão de preferência metodológica, mas, sim, de uma exigência da própria Constituição Federal, que seleciona as materialidades que poderão ser tributadas pelos entes federativos por meio das suas regras de competência, assim como disciplina de forma rigorosa o processo de produção das regras de incidência⁸⁹.

Como acertadamente adverte Ricardo Mariz de Oliveira, “se respeitar o princípio da legalidade é formalismo, a própria existência sobranceira dele na Constituição do Brasil a torna formalista, isto é, não estamos perante uma teoria formalista, mas sob um sistema constitucional formalista”⁹⁰. Realmente, não se trata de um modelo institucional restrito ao Direito Tributário. O ordenamento jurídico brasileiro como um todo está alicerçado na

84 YAMASHITA, Douglas. Direito tributário – uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014, p. 18.

85 Nas palavras de Humberto Ávila: “[...] não há correspondência biunívoca entre dispositivo e norma – isto é, onde houver um não terá obrigatoriamente de haver o outro” (ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 51).

86 ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 178.

87 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 300.

88 Como ensina Luís Eduardo Schoueri: “Com efeito, em matéria tributária o princípio da legalidade é anterior ao próprio Estado de Direito, constituindo corolário do direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da Administração como condição para a aplicação da lei tributária. Estudos de direito tributário – em homenagem a Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Malheiros, 2014. v. 1, p. 192-193)

89 CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Forma e substância no direito tributário: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal. São Paulo: Almedina, 2016, p. 144-145.

90 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica. Tributação brasileira em evolução – estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015, p. 516.

supremacia (formal) da Constituição Federal, que se reflete em um procedimento especial de revisão por meio de Emendas Constitucionais (rigidez) e na estruturação de um sistema de controle de constitucionalidade de atos normativos subalternos (hierarquia)⁹¹. Não se trata, portanto, de uma opção do intérprete-aplicador da legislação, mas, sim, de um sistema constitucional estruturado de modo predominantemente formalista.

Isso não significa, porém, que as regras jurídicas jamais podem ser superadas ou derrotadas⁹², mesmo quando conduzam a resultados extremamente injustos, absurdos, incoerentes ou inaceitáveis. As regras jurídicas, em situações normais, possuem resistência e autoridade, pois promovem soluções previsíveis, eficientes e geralmente equânimes para os conflitos sociais, mas a derrotabilidade pode ser admitida em situações particularmente relevantes, sobretudo quando a anormalidade do caso decidido dificultar a sua reprodução em outros casos⁹³.

Porém, é importante pontuar, com escólio nas lições Robert Summers, que as regras podem oferecer graus diferentes de resistência às razões subjacentes⁹⁴.

Essa ressalva é importante porque, a todo rigor, as regras de discriminação de competências tributárias não podem ser derrotadas. Segundo Humberto Ávila, uma regra de competência tributária reconstruída com base na Constituição Federal de 1988 constitui um *enunciado prescritivo* (guia diretamente o comportamento), com eficácia comportamental direta e indireta, qualificado como *abstrato* (dirige-se a fatos futuros), *heterônomo* (impõe a terceiro uma prescrição) e *coativo* (contém consequência normativa específica). Assim, as regras de competência indicam o ente federado que pode legitimamente exercer o poder de tributar, os procedimentos ou formalidades que devem ser seguidos, bem como os respectivos critérios materiais de validade⁹⁵.

Daí afirmar-se que as regras de discriminação de competência tributárias não podem ser derrotadas, sob pena de não se saber quem pode tributar, o que pode ser tributado, em quais circunstâncias e com base em quais critérios. Para as demais regras jurídicas, a derrotabilidade pode ser admitida em situações particularmente exigentes, que conduzam a resultados extremamente injustos, absurdos, incoerentes ou inaceitáveis⁹⁶, a ponto de superar a própria razão que sustenta a aplicação normal das regras jurídicas⁹⁷.

91 RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 297.

92 Segundo Juliano Maranhão, a derrotabilidade constitui uma forma de intervenção do intérprete para resolver inconsistências explícitas ou implícitas no sistema jurídico. A derrotabilidade que desafia o positivismo jurídico envolve a inconsistência implícita, que ocorre quando a regra jurídica deixa de satisfazer, em um caso concreto, a justificação subjacente que ensejou a sua edição pelo legislador (cf. MARANHÃO, Juliano S. A. *Defeasibility, contributory conditionals, and refinement of legal systems*. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (coord.). *The logic of legal requirements – essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 63-64).

93 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 141.

94 SUMMER, Robert S. *The formal character of law*. *The Cambridge Law Journal* v. 51, No. 2, 1992, p. 242-262.

95 ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 21-26.

96 SCHAUER, Frederick. *Is defeasibility an essential property of law?* In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (coord.). *The logic of legal requirements – essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 81.

97 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 101.

Não é o objetivo do presente estudo examinar os requisitos materiais e procedimentais para a derrotabilidade das regras jurídicas, tampouco analisar casos concretos em que os tribunais pátrios afastaram a aplicação de regras jurídicas com base nas suas justificações subjacentes. De qualquer forma, para demonstrar que a derrotabilidade é possível em situações particularmente relevantes, é oportuno citar, em caráter ilustrativo, os seguintes casos:

- Acórdão n. CSRF/01-05100, de 19 de outubro de 2004, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que afastou a aplicação do limite de 30% do lucro líquido ajustado para a compensação de prejuízos fiscais, no caso de pessoa jurídica extinta por incorporação⁹⁸;
- Acórdão n. 3402-005.025, de 22 de março de 2018, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que afastou a aplicação do art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN) à compensação de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal⁹⁹;
- Acórdão n. 202-12.527, de 18 de outubro de 2000, do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, que afastou a exclusão do SIMPLES de pessoa jurídica que realizou a importação de matéria-prima para industrialização¹⁰⁰.

Os exemplos poderiam se estender para outros casos, mas os precedentes elencados acima parecem suficientes para demonstrar que a derrotabilidade das regras jurídicas constitui exceção no sistema tributário brasileiro, como não poderia deixar de ser. Assim, a derrotabilidade ocorre em casos extraordinários e visivelmente anômalos, nos quais o intérprete-aplicador pode deixar de aplicar a regra geral ao caso particular, sempre que o afastamento da regra não comprometer a aplicação do sistema de regras¹⁰¹.

A ideia de promoção da justiça particular, preconizada pelo modelo particularista, pode causar graves problemas de segurança jurídica. A pretensão de solucionar cada caso concreto à luz de todas as razões substanciais envolvidas pode parecer a solução mais justa em um mundo ideal, mas traz um enorme risco para a justiça e para o próprio Direito do mundo real. Afinal, como adverte Humberto Ávila, “a justiça do mundo real, não do ideal, exige a existência de regras”¹⁰².

98 Confira-se a ementa da decisão: “IRPJ – compensação de prejuízo – limite de 30% – empresa incorporada – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.”

99 Veja-se: “Compensação. Pedido realizado antes do trânsito em julgado em favor do contribuinte. Questão de conteúdo que deve se sobrepor à forma. Prevalência da ratio decidendi de precedente pretoriano de caráter vinculante com a adequação do disposto no art. 170-A do CTN. Embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170-A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do STF (RE n. 357.950), o que, por sua vez, faz convocar em seu favor o disposto nos artigos 489, § 1º, inciso VI, 926 e s.s., todos do CPC/2015, bem como o disposto no art. 62, § 1º, inciso II, alínea ‘b’ do RICARF e, ainda, ao prescrito no art. 2º, inciso V da Portaria PGFN n. 502/2016.”

100 Transcreve-se: “SIMPLES – exclusão – Não há de se excluir da opção ao Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições – SIMPLES a pessoa jurídica que realizou, no ano de 1998, a importação de matéria-prima para industrialização. Interpretação dentro do razoável (Atos Declaratórios: COSIT nº 06/98 e SRF nº 034/2000).”

101 ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. Revista Brasileira de Direito Público n. 23. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 23.

102 ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. Revista Brasileira de Direito Público n. 23. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 24.

Com base nas considerações acima, é possível concluir que o sistema tributário brasileiro apresenta uma proeminência formalista moderada (positivismo presumido), tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 privilegia um modelo institucional baseado no controle do poder e na proteção dos direitos e garantias individuais dos contribuintes, no qual razões imanentes ao ordenamento jurídico prevalecem sobre as justificações subjacentes, em prol da certeza do direito, da segurança jurídica e da previsibilidade normativa.

4. CONCLUSÕES

As considerações precedentes permitem chegar às seguintes conclusões:

- i) as regras jurídicas constituem generalizações probabilísticas entrincheiradas, que oferecem resistência às suas justificações subjacentes, mesmo diante de experiências recalcitrantes;
- ii) as regras jurídicas visam decidir antecipadamente quais propriedades são juridicamente relevantes para a tomada de decisão, afastando, assim, problemas de coordenação, de deliberação, de custo e de conhecimento;
- iii) ao limitar os aspectos relevantes para a tomada de decisão, as regras jurídicas promovem mais certeza, segurança jurídica e previsibilidade do que uma análise particularista, baseada em todas as razões de substância envolvidas no caso;
- iv) as regras jurídicas diminuem tanto os erros de apreciação que podem ser cometidos pelos intérpretes-aplicadores das leis, quanto as arbitrariedades que podem surgir na ponderação de princípios jurídicos, contribuindo, assim, para a promoção da qualidade das decisões;
- v) se as regras não forem tratadas como razões autônomas e independentes, capazes de oferecer resistência às justificações subjacentes em sentido contrário, as decisões serão sempre tomadas, em última análise, pelos juízes, o que coloca em xeque a própria legitimidade democrática do Direito;
- vi) embora Constituição Federal de 1988 contenha princípios e regras, cada qual com funções diferentes, o sistema tributário brasileiro apresenta uma proeminência formalista moderada (positivismo presumido), na qual as regras jurídicas, em situações normais, possuem resistência e autoridade, sendo a derrotabilidade admitida em situações particularmente relevantes (casos extraordinários e visivelmente anômalos).

5. BIBLIOGRAFIA

ALEXANDER, Larry. "With me, it's all er nuthin": formalism in law and morality. *The University of Chicago Law Review* v. 66, No. 3 (1999).

ATIYAH, Patrick S.; e SUMMERS, Robert S. *Form and substance in Anglo-american law – a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions*. New York: Oxford University Press, 1987.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário* n. 98. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. "Neoconstitucionalismo": entre a "ciência do direito" e o "direito da ciência". *Revista Brasileira de Direito Público* n. 23. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

_____. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

BARROS, Maurício. Capítulo 4 – créditos – comentários gerais. In: BERGAMINI, Adolpho; e MAGALHÃES, Marcelo (coord.). *PIS e COFINS na teoria e na prática*. uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo. 4. ed. São Paulo: MP, 2017.

BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista. Defeasibility and legality: a survey. In: Beltrán, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

BIFANO, Elidie Palma. Reflexões sobre alguns aspectos da Lei nº 12.973/2014. In: RODRIGUES, Daniele Souto; e MARTINS, Natanael (coord.). *Tributação atual da renda – estudo da Lei n. 12.973/14: da harmonização jurídico-contábil à tributação de lucros do exterior*. São Paulo: Noeses, 2015.

BIX, Brian. Form and formalism: the view from legal theory. *Ratio Juris* v. 20, No. 1, 2007.

_____. Defeasibility and open texture. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

BRAND-BALLARD, Jeffrey. *Limits of legality: the ethics of lawless judging*. New York: Oxford University Press, 2010.

BUNIKOWSKI, Dawid. The origins of open texture in language and legal philosophy. *Rechtstheorie* 47. Berlin: Duncker & Humblot, 2016.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *Forma e substância no direito tributário: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). *Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje*. São Paulo: Saraiva, 2010.

HART, Herbert L. A. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: Clarendon Press, 1994.

HIRSCHL, Ran. *Towards juristocracy: the origins and consequences of the new constitutionalism*. Cambridge: Harvard University Press, 2007.

HURD, Heidi M. Why you should be a law-abiding anarchist (except when you shouldn't). *San Diego Law Review* v. 42, 2005.

MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. O discurso da dogmática jurídica. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). *Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Defeasibility, contributory conditionals, and refinement of legal systems. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (coord.). *The logic of legal requirements – essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

MCCLENNEN, Edward F. The rationality of being guided by rules. *The Oxford handbook of rationality*. In: RAWLING, Piers; e MELE, Alfred R. (org.). Oxford: Oxford University Press, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica. *Tributação brasileira em evolução – estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015.

RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ROCHA, Sergio André. O que é formalismo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 227. São Paulo: Dialética, 2014.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. A persistência do formalismo: uma crítica para além da separação dos poderes. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). *Nas fronteiras do formalismo – a função social da dogmática jurídica hoje*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCALIA, Antonin. The rule of law as a law of rules. *The University of Chicago Law Review* v. 56, No. 4, 1989.

_____; e GARNER, Bryan A. *Reading law: the interpretation of legal texts*. St. Paul: Thomson West, 2012.

SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* v. 97, No. 4, 1988.

_____. *Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991.

_____. On the open texture of law. *Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper* No. 2011-35, 2011.

_____. Is defeasibility an essential property of law? In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; e RATTI, Giovanni Battista (org.). *The logic of legal requirements – essays of defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

_____. *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge: Harvard University Press, 2003

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da Administração como condição para a aplicação da lei tributária. *Estudos de direito tributário – em homenagem a Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014. v. 1.

_____; e PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O ágio interno na jurisprudência do CARF e a (des)proporcionalidade do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e FARO, Maurício Pereira (coord.). *Análise de casos sobre aproveitamento de ágio*. IRPJ e CSLL – à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP, 2016.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e decisão jurídica*. 4. ed. São Paulo: RT, 2014.

STRUCHINER, Noel. O direito como um campo de escolhas: por uma leitura das regras prescritivas como relações. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (org.). *Nas fronteiras do formalismo* – a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. O aparente paradoxo das regras. *Revista Internacional de Filosofia da Moral* v. 8, No. 3. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2009.

SUMMER, Robert S. The formal character of law. *The Cambridge Law Journal* v. 51, No. 2, 1992.

SUNSTEIN, Cass R. Must formalism be defended empirically? *The University of Chicago Law Review* v. 66, No. 3, 1999.

TASSINARI, Clarissa. *Jurisdição e ativismo judicial: limites da autuação do Poder Judiciário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

WAISMANN, Friedrich. *Ludwig Wittgenstein and the Vienna Circle*. Oxford: Basil Blackwell, 1979.

WARAT, Luis Alberto. *O direito e a sua linguagem*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

WEINRIB, Ernest. Legal formalism. *Yale Law Journal* v. 97, No. 6, 1988.

YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário* – uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014.

Data de recebimento: 31/08/2018.

Data de aprovação do artigo: 15/11/2018.