

CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE: REFLEXÕES SOBRE O RE Nº 603.624/SC E O CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO

*Paulo Ayres Barreto*¹

*Caio Augusto Takano*²

Sumário: 1. Considerações propedêuticas – 2. A taxatividade do art. 149, § 2º, inc. III, “a” da CF/88 e o regime jurídico constitucional das contribuições no direito positivo – 3. A força da Exposição de Motivos nº 509 na interpretação do art. 149, § 2º, inc. III, “a” da CF/88 – 4. Argumentos consequentialistas e o Direito Tributário – Referências.

1. CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

São inúmeros os desafios para aqueles se propõem a investigar a espécie tributária das contribuições sociais³. O tema

1. Livre-docente e Professor Associado da Universidade de São Paulo (USP). Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Coordenador do Curso Tributação Internacional e IBET - RJ. Advogado.

2. Professor de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado.

3. Neste ponto, vale recordar as lições de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que, reconhecida a sua natureza tributária, “subordinam-se, em tudo e por tudo, às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos”. Cf. CARVALHO,

apresenta desafios ingentes: de um lado, existe uma complexidade dos comandos normativos que disciplinam o tema, sem que haja uma preocupação sistêmica em suas prescrições, mas um comportamento errático da disciplina legislativa da matéria; de outro, uma ampla gama de concepções teóricas sobre o tema que evidenciam o grande descompasso e as inúmeras perspectivas possíveis existentes em torno da matéria⁴.

Exemplo emblemático tem sido a contribuição ao Sebrae, prevista no art. 8º, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.029/90, incidente sobre a folha de salário das empresas e criada para “atender à execução das políticas de apoio às microempresas e às pequenas empresas, de promoção de exportações, de desenvolvimento industrial e de promoção internacional do turismo brasileiro”. A precisa delimitação de seus contornos constitucionais tem sido objeto de intensos debates no âmbito do Supremo Tribunal Federal: (i) sua natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) foi definida no julgamento do RE nº 396.266/SC⁵; (ii) a adequação formal de sua instituição no sistema tributário pátrio por intermédio de lei ordinária foi afirmada no julgamento do RE nº 635.682/RJ⁶.

Recentemente, no bojo do RE nº 603.624/SC, perquiriu-se sobre as materialidades e bases de cálculo possíveis da referida contribuição à luz da norma de competência tributária constitucional, em especial, de o rol previsto no art. 149, § 2º, inc. III, “a” da Constituição Federal ser taxativo ou não, ao dispor que as contribuições sociais e de intervenção no domínio “poderão ter alíquotas: a) ad valorem , tendo por base o

Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 816.

4. Sobre o tema, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2019.

5. Cf. Supremo Tribunal Federal. RE 396.266, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 26.11.2003.

6. Cf. Supremo Tribunal Federal. RE 635.682, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Gilmar Mendes, julgado em 25.04.2013, Repercussão Geral – Mérito, DJe 24.5.2013.

faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”.

Por ocasião do julgamento do recurso supracitado, duas linhas de raciocínio radicalmente opostas foram firmadas nos debates que se travam no âmbito do Pretório Excelso: de um lado, a Relatora Min. Rosa Weber sustentou em seu voto⁷ a natureza taxativa do rol art. 149, §2º, III, “a” da CF/88, em linha com precedentes e votos expressamente reconhecendo referida taxatividade (i.e., no RE 559.937/RS, que tratava da constitucionalidade da base de cálculo do PIS/Cofins-Importação da Lei nº 10.865/04), decidindo pela inconstitucionalidade das contribuições ao Sebrae, à APEX e à ABDI desde a vigência da EC nº 33/2001; de outro lado, o voto divergente do Min. Alexandre de Moraes, cujo entendimento restou vencedor⁸, para quem o art. 149, §2º, III, “a” da CF/88 deveria ser lido conjuntamente com art. 177, § 4º, da CF, de modo que somente haveria taxatividade para as contribuições incidentes sobre a indústria do petróleo e seus derivados, mas não para as CIDEs e as contribuições em geral.

Além disso, o voto divergente fiou-se no entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade privaria o Sebrae de recursos necessários ao seu funcionamento e, por tal motivo, dever-se-ia priorizar uma “exegese para a consecução dos desígnios constitucionais de viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas”, em observância aos princípios constitucionais da Ordem Econômica.

A tese fixada, por maioria, no RE nº 603.624/SC foi: “[a]s contribuições devidas ao Sebrae, à Apex e à ABDI, com fundamento na Lei 8.029/1990, foram recepcionadas pela EC 33/2001”.

O que chama atenção no julgamento, contudo, foi o posicionamento vencedor, adotado no voto divergente, em relação:

7. Acompanhando pelos Ministros Luiz Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

8. Acompanhando pelos Ministros Dias Toffoli, Luís Roberto Barroso, Cármen Lúcia, Gilmar Mendes e Luiz Fux.

(i) a imbricadas questões relacionadas ao regime jurídico constitucional das contribuições (i.e.: a taxatividade do art. 149, § 2º, inc. III, “a” da CF/88), quanto (ii) a complexos temas relacionados à interpretação e aplicação do direito tributário (i.e.: a força da exposição de motivos na interpretação da norma tributária), bem como (iii) à argumentação jurídica (i.e.: uso de argumentos consequencialistas para justificar uma decisão), no qual acabou por assumir premissas que, a nosso ver, mereceriam maior reflexão, por ignorar as balizas insertas no altiplano constitucional à regular exigência das contribuições.

Propomo-nos, neste breve estudo, analisar essas imbricadas questões e seus reflexos no que tange ao regime jurídico das contribuições.

2. A TAXATIVIDADE DO ART. 149, § 2º, INC. III, “A” DA CF/88 E O REGIME JURÍDICO CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES NO DIREITO POSITIVO

A questão central discutida no bojo do RE nº 603.624/SC reside na adequada compreensão do comando prescritivo do art. 149, § 2º, inc. III da Constituição Federal⁹: se delimitou taxativamente as possíveis materialidades que poderiam ser eleitas pelo legislador ordinário ao instituir contribuições sociais ou se, ao revés, apenas enumerou exemplificativamente

9. “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)”

bases de cálculos possíveis para tais tributos, sem vincular o exercício da competência impositiva a nenhuma delas. Trata-se, pois, de questão eminentemente constitucional, cabendo ao intérprete desvelar, em sua exata dimensão, o campo de atuação definido pelo legislador constituinte para a criação de contribuições de natureza tributária.

Com efeito, diferentemente do que ocorreu em outros países, a Constituição Federal de 1988 (como também fez os textos constitucionais que a precederam) tratou de forma minudente a feição de nosso sistema tributário¹⁰. Se, no sistema tributário brasileiro, o legislador constituinte cuidou de repartir competências classificar tributos, estabelecer os direitos fundamentais do contribuinte, fixar conceitos, repartir a receita tributária e vincular o produto arrecadado, já no plano constitucional, é nesse plano que haveremos de encontrar as balizas, parâmetros, limites, mecanismos de controle da percussão tributária no Brasil¹¹.

É nesse contexto que deve ser analisado o raciocínio do voto divergente do Min. Alexandre de Moraes, seguido pela maioria dos Ministros do STF, por ocasião do julgamento do RE nº 603.624/SC, no qual sustentou-se que o rol de bases de cálculo introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001 ao art. 149, § 2º, inc. III da CF/88 (faturamento, receita bruta, valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro) seria taxativo “apenas no que diz respeito às contribuições incidentes sobre a indústria do petróleo e seus derivados, em conexão com a disciplina do art. 177, § 4º, da CF”, porém, quanto às demais CIDEs e às contribuições sociais em geral, “não se operou uma tarifação do espectro de materialidades tributáveis, mas mera exemplificação”. Dentro dessa perspectiva, não haveria vícios na indicação da folha de salário como base de cálculo da contribuição ao Sebrae, nos termos do art. 8º, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.029/90.

10. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22.

11. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2020, p. 27.

Parece-nos, contudo, que o raciocínio empreendido no voto divergente merece maior reflexão, pois, sobre não ter enfrentado importantes questões relativas ao regime jurídico dessa espécie tributária, não observou as balizas constitucionais para a instituição de contribuições.

A começar, a inadequação da base de cálculo escolhida pela lei ordinária. Com efeito, a indicação da “folha de salário” para figurar como base de cálculo de uma contribuição visa “atender à execução das políticas de apoio às microempresas e às pequenas empresas, de promoção de exportações, de desenvolvimento industrial e de promoção internacional do turismo brasileiro” não se coaduna com o regime jurídico constitucional das contribuições.

Em síntese, no sistema tributário brasileiro, as contribuições configuram uma espécie tributária autônoma, com traços típicos específicos, dentre os quais: (i) têm na destinação um elemento essencial; (ii) a atividade estatal deverá se voltar para o grupo de pessoas instado a contribuir para o órgão, fundo ou despesa; (iii) especial vantagem ou benefício que vincule aquele que suporta o custo ou despesa, em relação à atividade a ser desenvolvida pelo Estado; (iv) necessária correlação entre o custo da atividade estatal e o montante a ser arrecadado; (v) repartição da despesa ou encargo comum entre o grupo, de acordo com critérios de equidade; e (vi) o produto da arrecadação deve, necessariamente, ser aplicado na finalidade que deu causa à instituição da contribuição¹².

Especificamente no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico – conforme ficou definida a natureza jurídica da contribuição ao Sebrae no julgamento do RE nº 396.266/SC¹³ – é necessário, ainda, seja detectado um desequilíbrio no mercado, que justifique a excepcional intervenção (ingerência) da União sobre a atividade privada e possa ser supe-

12. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 119-120.

13. Cf. Supremo Tribunal Federal. RE 396.266, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 26.11.2003.

rado com a formação de um fundo que seja revertido em favor do próprio grupo alcançado pela contribuição interventiva¹⁴.

Se a finalidade da referida contribuição ao Sebrae é atender à execução das políticas de apoio às microempresas e às pequenas empresas, a base de cálculo deveria refletir uma medida dessa especial despesa, observando-se, ainda, como limite global, o custo da atuação estatal¹⁵. Não é o que ocorre no caso. A contribuição é financiada por um grupo que representa a universalidade de contribuintes, e não apenas um grupo que dá causa ou se beneficia da atividade interventiva. Ademais, o fato jurídico “pagamento de folha de salários” não possui sequer relação com a intervenção estatal (fomento às micro e pequenas empresas).

Como alerta Hugo de Brito Machado Segundo, há de ter cuidado com a ideia de que é constitucional a instituição de CIDEs que são pagas por toda a universalidade de contribuintes (carecendo, portanto, de específica referibilidade a um grupo), sob a justificativa de que os recursos são utilizados para financiar os *órgãos que supostamente* realizam intervenção na economia¹⁶. Consentir com tal raciocínio conduziria à ineficácia de relevantes mecanismos constitucionais de controle para a exigência de contribuições.

Além disso, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, resta ainda mais evidente a inadequação com as balizas constitucionais da base de cálculo eleita pelo legislador ordinário. Isso porque referida emenda constitucional retraiu o perfil constitucional das contribuições interventivas – para referir as lições de Roque Antonio Carrazza –,

14. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2020, p. 113.

15. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 610.

16. Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil constitucional das Contribuições de intervenção no domínio econômico. In. GRECO, Marco Aurelio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética: 2001, p. 117.

impondo a necessária observância a regras mais específicas do que aquelas antes em vigor, inclusive apontando-lhes as bases de cálculo possíveis e os tipos de alíquotas possíveis para cada situação, restringindo a liberdade do legislador por ocasião da edição da lei ordinária instituidora do tributo¹⁷.

Tal fato dista de ser irrelevante. A inserção de um rol de materialidades e bases de cálculo possíveis para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não apenas limita a liberdade do legislador para a eleição da base de cálculo da contribuição que será criada normativamente (precisando escolher necessariamente uma delas), como igualmente, evidencia que materialidades e bases de cálculo próprias de outras contribuições igualmente discriminadas no texto constitucional (i.e., aquelas previstas no art. 195, §4º para as contribuições destinadas à seguridade social) não podem servir como base de cálculo de CIDEs e outras contribuições sociais.

Careceria de sentido cogitar que a Constituição *não tenha* conferido, em caráter exclusivo, as materialidades e base de cálculo discriminadas em seu texto normativo. Consoante pondera Marco Aurélio Greco, “não teria sentido atribuir certas bases para a seguridade social e até mesmo exigir (no §4º do artigo 195) a necessidade de lei complementar para criar outras fontes de custeio, se uma outra contribuição (no caso, de intervenção), pudesse, indiferentemente, utilizar a mesma base de cálculo”. Daí ser inconstitucional, por desrespeito às regras de competência constitucionais aplicáveis às contribuições, a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico que utilize bases de cálculo discriminadas no art. 195, §4º, destinadas exclusivamente às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social¹⁸.

17. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 620.

18. Cf. GRECO, Marco Aurelio. Contribuição de intervenção no domínio econômico – Parâmetros para sua criação. In. GRECO, Marco Aurelio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética: 2001, pp. 29-30.

Pensar diferentemente seria assumir a postura de que a Emenda Constitucional nº 33/2001 é meramente expletiva, desnecessária, despida de prescritividade. Afinal, caso as bases de cálculo do art. 195, §4º da Constituição pudessem figurar como base de cálculo de outras contribuições – como as CIDEs –, então seria completamente dispensável a inserção, de forma expressa no art. 149, §2º do texto constitucional, a referência, como possíveis bases de cálculo de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, ao faturamento e a receita bruta que desde a Emenda Constitucional nº 20/1998 já constavam expressamente no art. 195.

Eis porque não merecem reparos a precisa advertência de Humberto Ávila, no sentido de que:

“Antes da Emenda Constitucional n. 33/2001, as contribuições de intervenção no domínio econômico só poderiam ter como hipótese fatos incluídos na competência da União Federal. Entendimento diverso deixaria de prestigiar a estrutura de competência da Constituição Federal, que reservou determinados fatos a determinados entes federativos, excluindo-os dos demais. (...) Após a Emenda Constitucional n. 33/2001, e somente porque a Constituição passou a prever esta hipótese, as contribuições de intervenção no domínio econômico passaram a poder ter como hipótese também o faturamento e a receita bruta, o que corrobora a anterior afirmação de que, antes da modificação constitucional, essa alternativa estava excluída e, depois dela, passou a ser somente para esse caso”¹⁹.

Não se olvide, por fim, que mesmo a autorização prevista no art. 240 da Constituição Federal²⁰ para que determinadas contribuições possam manter, excepcionalmente, a sua incidência sobre a “folha de salários” – o que reforça, ainda mais, a exclusividade dessa base tributária para as contribuições

19. Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 271-272

20. Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

destinadas à seguridade social²¹ – referido dispositivo possui um escopo bastante delimitado: as contribuições do chamado “sistema S”, grupo ao qual a contribuição ao Sebrae não faz parte. Até porque não se trata de contribuição no interesse de categorias profissionais, mas de uma CIDE, na esteira do que restou decidido no julgamento do RE nº 396.266/SC.

A nosso ver, não conferir caráter taxativo ao rol de materialidades e bases de cálculo possíveis às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previsto no art. 149, §2º da CF/88, simplesmente ignora a expressa tomada de posição, pelo legislador constituinte derivado, no sentido de delimitar o poder da União para instituir contribuições sociais e CIDEs. Fere-se o regime jurídico constitucional dessa espécie tributária, fortalecendo-se a convicção da União Federal de que as contribuições não estão necessariamente adstritas a rígidas demarcações constitucionais de materialidade. Enfraquecem-se as garantias dos contribuintes, fomentando insegurança jurídica e arbitrariedades da União no exercício de sua competência tributária para instituir contribuições.

3. A FORÇA DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS Nº 509 NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 149, § 2º, INC. III, “A” DA CF/88

Outro relevante tema que exsurge do debate que ocorreu no julgamento RE nº 603.624/SC refere-se à força normativa da exposição de motivos na hermenêutica constitucional. Com efeito, não obstante o Min. Alexandre de Moraes reconheça, em seu voto divergente, a sobreinclusão²² do

21. Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. *Revista Consultor Jurídico*. 7 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fundamentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes> (acesso em 23/11/2020)

22. Sobre o caráter sub e sobreinclusão das regras, cf. SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons/Ediciones Jurídicas y Sociales,

comando prescritivo do § 2º do art. 149 ao se referir genericamente a “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”, recorre à Exposição de Motivos nº 509/00, para promover o “resgate do processo de elaboração legislativa da EC 33/2001” e proceder à redução teleológica da norma constitucional²³.

Constatando que, de acordo com a exposição de motivos apresentada pelo Presidente da República ao Congresso Nacional juntamente com a proposta da EC nº 33/2001, a aprovação da referida emenda constitucional teria sido motivado com o intuito de “viabilizar caminhos normativos para que o Estado brasileiro pudesse tributar a venda de petróleo, gás natural e biocombustíveis após a extinção do modelo de controle de preços que existiu até dezembro de 2001”, concluiu o Ministro que “a EC 33/2001 foi editada com aspirações pontuais, razão pela qual deve o elenco da atual redação do art. 149, § 2º, III, da CF ser lido com tônica exemplificativa, e não exaustiva”, ainda que tenha reconhecido que o dispositivo legal possui “um enunciado mais genérico do que deveria”.

Não é nova a utilização da exposição de motivos na fundamentação de decisões no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Como aponta Paulo Fernando Souto Maior Borges, em sua dissertação de Mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, há inúmeros julgados em que o Pretório Excelso aplica uma hermenêutica histórica e toma os debates parlamentares e exposição de motivos como elementos úteis para a interpretação jurídica do texto constitucional²⁴.

2004, pp. 89-92.

23. Sobre o tema da redução teleológica e os pressupostos de sua aplicação, por todos, cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, pp. 555-564.

24. Cf. BORGES, Paulo Fernando Souto Maior. *Sobre o princípio democrático na fundamentação da atividade tributária. Uma proposta hermenêutica de utilização de seus desdobramentos no âmbito do direito tributário*. Mestrado em Direito do Estado – área de concentração: Direito Tributário. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, março de 2008, pp. 147-157.

A exposição de motivos busca enfatizar o “clima histórico-institucional” em que o diploma foi produzido, evidenciando o debate em torno das teses em confronto na produção do discurso normativo e justificar a eleição de determinada tendência dogmática²⁵. Permite-se identificar, pois, as marcas das circunstâncias que motivaram a elaboração do texto prescritivo, o que representa um recurso precioso ao interpretá-la²⁶. É forçoso reconhecer, pois, que a exposição de motivos oferece valioso instrumento hermenêutico, iluminando a aplicação do direito posto.

Entretanto, não há de se olvidar o próprio texto impõe um verdadeiro limite à atividade exegética. Consoante as precisas lições de Paulo de Barros Carvalho, qualquer ingresso hermenêutico há de se iniciar no texto positivo, nele se conduzir, bem como se pautar pelas diretrizes do sistema²⁷. Assim, a interpretação dos enunciados prescritivos encontra relevantes limites na extensão do campo semântico dos signos utilizados em seu texto.

Se isso é verdade, ainda que se possa aferir na exposição de motivos que a Emenda Constitucional n° 33/2001 foi editada com vistas a regulamentar a CIDE-Combustíveis, não é possível restringir o alcance semântico de seu comando prescritivo em favor da aplicação de norma jurídica que estaria, de acordo com a hermenêutica histórica, em maior consonância com a sua razão subjacente. Enquanto instrumento hermenêutico, não tem o condão de afastar a prescritividade dos comandos legais, em sua exata dimensão.

25. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: 2010, pp. 85-86

26. Cf. BORGES, Paulo Fernando Souto Maior. *Sobre o princípio democrático na fundamentação da atividade tributária. Uma proposta hermenêutica de utilização de seus desdobramentos no âmbito do direito tributário*. Mestrado em Direito do Estado – área de concentração: Direito Tributário. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, março de 2008, pp. 147-157.

27. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 197.

É importante recordar a advertência de Frederick Schauer, no sentido de que a vantagem de um sistema baseado em regras é que se torna desnecessário que se recorra às suas justificações subjacentes para sua aplicação e evita que a avaliação de tais justificações para criar a regra fique, no caso concreto, na mão do julgador²⁸. Ou seja, a partir de sua positivação, a própria regra fornece razões suficientes para as decisões do aplicador do direito²⁹, ainda que da sua aplicação nem sempre se consiga atingir resultados tão satisfatórios àquele resultado que teria sido obtido a partir da aplicação direta de sua razão subjacente.

Segundo pensamos, há de se respeitar as regras, porquanto estas representam uma decisão, uma tomada de posição do legislador em relação a um determinado assunto, em que se optou por um caminho específico, em matéria tributária, prestigiando-se a certeza e a segurança jurídica, em detrimento dos diversos outros que poderia ter tomado³⁰. Poderia o legislador constituinte ter trilhado caminho diverso, fazendo expressa referência à “Cide-Combustíveis” (art. 177, §4º da CF/88) ou à “venda de petróleo, gás natural e biocombustíveis”. Não o fez. Optou – bem ou mal – por uma regra de aplicação mais ampla que simplesmente não fez qualquer distinção às espécies de contribuições a que se aplica. Pelo contrário, fez referência às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata *caput* do art. 149 do texto constitucional que dispõe, indistinta e genericamente, de todas as contribuições.

28. Cf. SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004, p. 160.

29. Cf. SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004, p. 136.

30. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Comunicação, linguagem e direito. In. ROBLES, Gregorio; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 399.

Reconhecemos a relevância da hermenêutica histórica para a interpretação jurídica do texto constitucional. Contudo, não cabe ao intérprete afastar a aplicação de norma cogente com base na exposição de motivos, desconsiderando conteúdos mínimos de significação dos signos utilizados nos enunciados prescritivos das regras positivadas no sistema tributário, criando distinções onde o legislador não criou.

Assiste razão, portanto, à José Souto Maior Borges, quando afirma que não se deve utilizar exclusivamente a hermenêutica histórica, mas valer-se dela juntamente com os demais métodos hermenêuticos³¹. Assertiva que é rigorosamente precisa, até porque, como recorda Eros Grau, inexistente uma metaregra que imponha uma ordem de aplicação dos métodos de interpretação no mister exegético³².

4. ARGUMENTOS CONSEQUENCIALISTAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

O termo “consequencialismo” é plurívoco, sendo por vezes utilizados em diferentes acepções. Geralmente, é associado à Teoria da Argumentação, no que se refere à justificação ou à fundamentação de uma decisão. De um modo geral, consiste na consideração das projeções futuras dos (variados) efeitos de uma decisão judicial no mundo fenomênico, por exemplo, como ela influenciará a interpretação/aplicação do direito em outros casos concretos, de outras partes, por outros magistrados³³. Nesse sentido, consiste apenas em “um

31. Cf. BORGES, José Souto Maior. Teoria das isenções tributárias. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 134.

32. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 65.

33. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. *Revista direito tributário atual*, n. 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010, p. 439.

dos tipos possíveis de argumentação jurídica”³⁴, pela qual se busca garantir “julgamentos pautados pela razoabilidade, sopesamentos e coerência com a realidade social”³⁵.

Ademais, conforme aponta Marciano Seabra de Godoi, apresenta-se, ainda, em dois graus distintos: (i) grau forte, no qual se propugna pela utilização exclusiva das consequências futuras para fundamentar uma decisão; (ii) grau fraco, no qual a avaliação das consequências das decisões judiciais deve compor o juízo decisório, ao lado de outros critérios hermenêuticos³⁶.

No que tange ao primeiro, não se admite, no direito brasileiro, o uso exclusivo de argumentos consequencialistas para fundamentar a decisão. O art. 489, inc. II do Código de Processo Civil impõe o enfrentamento de todas as questões jurídicas envolvidas no caso, como requisito de fundamentação válida de uma decisão³⁷. Portanto, o fundamento da decisão necessariamente deverá passar pelo direito posto, e não apenas por potenciais efeitos da decisão.

Em relação à possibilidade de o argumento consequencialista compor o juízo decisório, trata-se, em certa medida, de fenômeno imbrincado com a atividade do Poder Judiciário. Com efeito, ao se adotar determinada fundamentação para uma decisão, as justificativas nela utilizadas transcendem a própria norma individual e concreta, passando a fornecer critérios de aplicação para a interpretação/aplicação futura da

34. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. *Revista direito tributário atual*, n. 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010, p.440.

35. Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica judicial em matéria tributária e consequencialismo. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 15º Volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 115.

36. Cf. GODOI, Marciano Seabra de. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 13º Volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 287.

37. Art. 489. São elementos essenciais da sentença: (...) II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito.

norma geral e abstrata, em qualquer situação em que incida. Nesse sentido, alerta Frederick Schauer que “quando um tribunal fornece a justificativa para uma decisão, espera-se que ele siga aquela justificativa em casos subsequentes que versem sobre o mesmo objeto”³⁸. Constitui, destarte, “elemento prospectivo da justiça em decisões judiciais” – na feliz expressão de Neil MacCormick –, que impõe igual tratamento pelo Poder Judiciário de casos semelhantes³⁹.

Isso é especialmente verdadeiro em sistemas jurídicos que conferem forças vinculantes a precedentes, como aqueles que adotam o *common law*, ou mesmo no direito brasileiro, após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, a exemplo do art. 927, que impõe a observância, pelos magistrados, de precedentes judiciais, em especial enunciados de súmula vinculante, recursos repetitivos e repercussão geral, bem como a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Se assim é, considerações sobre os efeitos prospectivos das decisões no tocante à sua extensão e aplicabilidade em casos análogos futuros (i.e., relacionados às consequências vinculadas à universalidade da decisão em face dos valores do direito tributário⁴⁰), são por vezes inevitáveis na aplicação do direito pelo julgador.

Não é nesta acepção, contudo, onde residem os maiores problemas da utilização dos chamados “argumentos consequentialistas”.

O risco, como adverte José Maria Arruda de Andrade, está na questionável utilização de argumentos que propugnem pela “defesa de boas intenções por meio de flexibilizações de fundamentação legal”⁴¹, apoiados em argumentos

38. Cf. SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer*. London: Harvard University Press, 2009, pp. 176-177

39. Cf. MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Clarendon Press, 1994, p. 150.

40. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p. 32.

41. Cf. ANDRADE, José Maria Arruda. *Economização do Direito Concorrencial*. São

insuscetíveis de universalização⁴², como aqueles puramente econômicos ou *ad terrorem*, dissociados de quaisquer questões sobre a interpretação e aplicação do direito posto. Ou seja, que o Poder Judiciário realize decisões políticas e morais.

Eis precisamente o que aconteceu no julgamento do RE nº 603.624/SC. No voto divergente do Min. Alexandre de Moraes, uma das justificativas utilizadas para afastar a taxatividade do rol previsto no art. 149, § 2º, inc. III, “a” da CF/88 foi a de que tal caminho interpretativo não figuraria “a melhor exegese para a consecução dos desígnios constitucionais de viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas”.

Claro está que a justificativa para decidir favoravelmente à tese do caráter exemplificativo fiou-se na necessidade de se possuir recursos para promover a finalidade da contribuição. Dito de outro modo, a decisão se valeu, em seu fundamento, de argumento consequencialista de natureza meramente econômica, baseado apenas em projeções subjetivas de um potencial impacto econômico futuro da decisão contrária.

Esse tipo de argumentação revela-se extremamente problemática, inclusive em relação às próprias consequências que ela poderá implicar. Caso seja reconhecido como um argumento aceitável pelo Supremo tribunal Federal, restará prejudicada a análise imparcial em matéria tributária, na medida em que qualquer decisão que venha a declarar um tributo inconstitucional inevitavelmente terá como consequência a diminuição do nível atual de arrecadação, privando o ente tributante de recursos com o qual ele contava (ainda que indevidamente). Consequentemente, nesta linha de raciocínio nenhum tributo poderia ser declarado inconstitucional⁴³.

Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 142.

42. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. *Revista direito tributário atual*, n. 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010, p. 440.

43. Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. *Revista Consultor Jurídico*. 7 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fun->

Estamos convencidos de que não há espaço para que se aceitem argumentos consequencialistas fundados em supostos efeitos econômicos da decisão no sistema tributário brasileiro. Isso porque, diferentemente de outros países, a Constituição Federal brasileira se caracteriza por sua rigidez. Cuida de talhar, minudentemente, diversos subsistemas, dentre eles o tributário. Não há sistema constitucional que se assemelhe ao nosso, na extensividade no trato da matéria tributária.

A adoção de argumentos econômicos para superar o comando prescritivo das regras positivadas na Constituição Federal significa a desfiguração do próprio sistema tributário brasileiro, de sua característica mais marcante e única, adotada pelo legislador brasileiro em sua tradição constitucional⁴⁴. Retira-se a juridicidade e prescritividade dos comandos legais, abrindo espaço para arbitrariedade judicial, que não precisará se vincular ao texto para interpretar e aplicar o direito posto. Renuncia-se à previsibilidade e confiança no funcionamento da ordem jurídica. O direito perde sua função primordial, de servir como instrumento de segurança jurídica.

Nesse tema, vale recordar as lições de Geraldo Ataliba e Aires Barreto:

“O direito é, por excelência, e acima de tudo, instrumento de segurança jurídica. Assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, promovendo a ordem social institucionalizada. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm objetiva certeza que o direito é, confiando em que os comportamentos do estado, ou dos demais cidadãos, dele não discreparão. Há segurança jurídica quando se pode afirmar que a própria ordem jurídica estatui critério para sua realização em termos precisos, objetivos e certos”⁴⁵.

damentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes (acesso em 23/11/2020).

44. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, pp. 40-66.

45. Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber; BARRETO, Aires Fernandino. Imposto de renda - Correção monetária - Irretroatividade (Inconstitucionalidade do art. 18 do Dec.-lei 2.323/87). *Revista de direito tributário*, n. 41. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 73.

Frise-se que não se trata de ignorar ou amesquinhar a ampla proteção que as micro e pequenas empresas receberam por diversas ocasiões no texto constitucional (v.g., art. 146, inc. III, “d”; art. 170, inc. IX; art. 179), mas de reconhecer que outros comandos do direito positivo não podem ser ignorados apenas em razão de uma suposta promoção desses objetivos, por mais nobres que sejam.

Levar as regras a sério significa retirar do poder do julgador qualquer discricionariedade em relação à pertinência ou não de se aplicar determinado comando prescritivo, permitindo-se o controle das decisões com base nos comandos legais. Ainda que a interpretação se revele uma atividade construtivista de sentido, é imperioso que tenha como fundamento o direito posto. Decisões políticas e morais devem ser feitas unicamente pelo Poder Legislativo, e não pelo Poder Judiciário ou pelo Poder Executivo⁴⁶.

Em sùmula, conquanto inexista uma “interpretação absolutamente correta”, que possua os predicados da definição ou da validade definitiva⁴⁷, cabe ao aplicador da lei pautar-se nos enunciados prescritivos em sua exata dimensão, evitando-se o uso de argumentos consequencialistas para fundamentar suas decisões. Apenas essa vinculação do intérprete ao texto que tem o condão de, a um só tempo, excluir a discricionariedade judicial (evitando decisões praticada à margem direito posto) e instalar um ambiente de segurança jurídica, previsibilidade e confiança no sistema jurídico⁴⁸.

Parece-nos, cada vez mais, ser fundamental que os operadores do direito não olvidem a precisa advertência de Eros

46. Cf. ANDRADE, José Maria Arruda. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40. São Paulo: IBDT, 2018, pp. 512-514.

47. Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 443.

48. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juizes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 118-119.

Grau, para quem “(...) apenas o direito permite, em última instância, a defesa dos oprimidos e das classes subalternas. Sem a lei, estamos perdidos. Sem o direito positivo não há liberdade”⁴⁹.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40. São Paulo: IBDT, 2018.

_____. *Economização do Direito Concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber; BARRETO, Aires Fernandino. Imposto de renda - Correção monetária - Irretroatividade (Inconstitucionalidade do art. 18 do Dec.-lei 2.323/87). *Revista de direito tributário*, n. 41. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. Comunicação, linguagem e direito. In. ROBLES, Gregorio; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2020.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria das isenções tributárias*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

49. Cf. GRAU, Eros Roberto. Interpretação da lei tributária e segurança jurídica. *Revista de direito tributário*, n. 113. São Paulo: Malheiros, s.d., p. 225.

BORGES, Paulo Fernando Souto Maior. *Sobre o princípio democrático na fundamentação da atividade tributária. Uma proposta hermenêutica de utilização de seus desdobramentos no âmbito do direito tributário*. Mestrado em Direito do Estado – área de concentração: Direito Tributário. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, março de 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: 2010.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 816.

GODOI, Marciano Seabra de. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 13º Volume. São Paulo: Dialética, 2009.

GRAU, Eros Roberto. Interpretação da lei tributária e segurança jurídica. *Revista de direito tributário*, n. 113. São Paulo: Malheiros, s.d.

_____. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013.

GRECO, Marco Aurelio. Contribuição de intervenção no domínio econômico – Parâmetros para sua criação. In. GRECO, Marco Aurelio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética: 2001.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Clarendon Press, 1994.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil constitucional das Contribuições de intervenção no domínio econômico. In.

GRECO, Marco Aurelio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética: 2001.

_____. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. *Revista Consultor Jurídico*. 7 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fundamentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes> (acesso em 23/11/2020)

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004.

_____. *Thinking like a lawyer*. London: Harvard University Press, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica judicial em matéria tributária e consequencialismo. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 15º Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. *Revista direito tributário atual*, n. 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010.