



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DANIELA GUEIROS DIAS

Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

São Paulo

2018

DANIELA GUEIROS DIAS

Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila.

São Paulo

2018

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

DIAS, Daniela Gueiros.

Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 190 p.

Orientador: Prof. Titular Humberto Bergmann Ávila.

Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2018.

1. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2. Regras atributivas de competência tributária. 3. Razões excludentes. 4. Estado de Direito, segurança jurídica, separação de Poderes, legalidade, igualdade. 5. Artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Nome: Daniela Gueiros Dias

Título: Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Banca realizada em:

Resultado:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Aos meus pais.

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho é resultado de um longo processo que levou à sua elaboração. Nesses três anos como estudante da Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, inúmeras pessoas foram fundamentais para que esse processo fosse não apenas um de desenvolvimento e aperfeiçoamento como acadêmica do Direito, como também um de crescimento pessoal. Por essa razão, elas merecem meus agradecimentos.

Em primeiro lugar, agradeço ao Professor Humberto Ávila por ter me aceito como sua orientanda. Pessoalmente, o Professor Humberto Ávila é exemplo de um ideal a ser perseguido. A seriedade, o rigor, e a forma analítica com que lida com o Direito são balanceadas pela figura de um orientador e chefe gentil, generoso e aberto à discussão crítica. As inúmeras conversas e discussões com o Professor Humberto, das mais singelas às mais complexas, foram fundamentais para o desenvolvimento das principais ideias desta dissertação.

Em segundo lugar, agradeço aos Professores sem os quais esta dissertação não seria o que é hoje. Ao Professor Fernando Leal, por ter me apresentado ao tema desta dissertação quando eu ainda estava na graduação e por ter tido uma influência decisiva na minha forma de compreender e estudar o Direito. Ao Professor Eurico de Santi, por ter me ensinado, na época em que eu estava no NEF, a analisar as questões jurídicas sob novas e diversas perspectivas. Ao Professor Luís Eduardo Schoueri e ao Professor André Folloni, pelas contribuições para esta dissertação por meio de críticas e sugestões durante minha banca de qualificação.

Em terceiro lugar, agradeço à minha família. Aos meus pais, Cláudia e Daniel, que mesmo longe, sempre se fazem presentes na minha vida. Foram eles que permitiram o desenvolvimento deste trabalho, não apenas incentivando-me e fornecendo todo o suporte para que eu pudesse perseguir meus objetivos, como também me ensinando, desde cedo, a importância do ensino e da seriedade. Aos meus irmãos, Bernardo e Antônio, por trazerem leveza à minha vida e sempre estarem na torcida pelo meu sucesso. Às minhas avós Anete e Therezinha, por terem me ensinado, respectivamente, a acreditar e questionar a Ciência.

Em quarto lugar, agradeço aos meus amigos e colegas, sem os quais o processo de elaboração desta dissertação não teria sido o mesmo. Aos meus amigos do escritório, especialmente Martha Leão e Bruno Fulginiti, por estarem sempre abertos ao diálogo e incentivarem minha pesquisa. Aos amigos e colegas que conheci na USP, especialmente

Clara Moreira, Henrique Coutinho, Rafael Savassi, Pedro Henrique Ribas, Paulo Leão, João Alho, Maysa Deligne, Eduardo Halperin e Thaís Chanes. Às minhas amigas de todos os tempos e desde o início dos tempos, Ana Rachel Koury, Bruna Bezerra, Camila Moreira, Flávia Ribeiro e Mariana Grello. Aos meus primos, especialmente Amanda Gueiros e Felipe Gueiros, e aos meus tios, especialmente André Dias, com quem me distraía nos fins de semana. À Suzy Koury e à Camila Koury, pela companhia e carinho.

Em quinto lugar, agradeço especialmente ao Paulo Arthur Koury. Nossas histórias e vidas confundem-se em grande medida, de modo que eu não sei ao certo onde termina o meu pensamento e começa o dele. Cada ideia deste trabalho, antes de ser posta no papel, foi objeto de discussão com o Paulo Arthur, que soube, a um só tempo, incentivar e criticar. Sem o amor e cumplicidade do Paulo Arthur, esta dissertação nunca teria tido início.

Em sexto lugar, agradeço novamente à Clara Moreira, à Martha Leão e ao Paulo Arthur Koury, por terem lido esta dissertação com afinco e revisado, cuidadosamente, cada um dos seus parágrafos. Eventuais equívocos remanescentes são atribuíveis somente a mim.

Por fim agradeço a todos os amigos e familiares, perto ou distantes, que de alguma forma se fizeram presentes ao longo desse processo. Embora impossível agradecer a todos nominalmente sem fazer alguma injustiça, estejam certos de que vocês foram fundamentais para a conclusão desta dissertação.

Or tu chi se', che vuo' sedere a scranna,
per giudicar di lungi mille miglia
con la veduta corta d'una spanna?

[Mas tu quem és, que em tribunal sentado,
Julgas, de léguas em milhões distante,
Se mal vêes o que a um palmo é colocado?]

Dante Alighieri, *Divina Commedia*, Paradiso, Canto XIX, linhas 79-81

DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. Dissertação de mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2018.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é examinar se a adoção do consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro é suportada pelas normas do ordenamento jurídico brasileiro. Para cumprir esse objetivo, o trabalho está dividido em três partes. Na primeira, analisam-se os sentidos possíveis da expressão “consequencialismo judicial” e do termo “consequências”. Na segunda, examina-se, de um lado, se a norma reconstruída a partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, obriga o julgador a adotar o consequencialismo judicial no âmbito tributário e, de outro lado, se as normas do ordenamento jurídico brasileiro permitem a adoção do consequencialismo judicial como método para atribuir sentido aos dispositivos normativos ou mesmo relativizar ou afastar a aplicação da norma tributária em uma situação concreta. Na terceira, analisam-se as falácias mais comuns quando se emprega argumentos consequencialistas. O trabalho conclui no sentido de que o Direito Tributário brasileiro é duplamente anti-consequencialista. Primeiro, porque as normas que o compõem proíbem a consideração das consequências externas às regras atributivas de competência tributária em detrimento das suas consequências internas. Segundo, porque essas normas também proíbem a consideração das consequências extrajurídicas como justificativa para decisões.

PALAVRAS-CHAVE

Consequencialismo judicial; consequências; Direito Tributário; regras atributivas de competência tributária; razões excludentes.

ABSTRACT

The purpose of this work is to examine whether the adoption of judicial consequentialism in Brazilian Tax Law is supported by the norms of the Brazilian legal system. To accomplish this goal, the work is divided into three parts. In the first one, the possible meanings of the expression “judicial consequentialism” and the term “consequences” are analyzed. In the second part, the work examines, on the one hand, whether the rule reconstructed from article 20, of the Law on Introduction to the Norms of Brazilian Law, obliges the judge to adopt judicial consequentialism in the tax field and, on the other hand, whether the norms of the Brazilian legal system allow for the adoption of judicial consequentialism as a method to assign meaning to normative provisions or even to relativize or dismiss the application of a tax norm in a concrete situation. In the third part, the most common fallacies when consequence-based arguments are employed are analyzed. The dissertation concludes that Brazilian Tax Law is doubly anti-consequentialist. First, because the rules that compose Brazilian Tax Law prohibit the consideration of external consequences of the rules that attribute tax competence in detriment of their internal consequences. Second, because these rules also prohibit the consideration of extra-judicial consequences as justification for decisions.

KEY WORDS

Judicial consequentialism; consequences; Tax Law; rules that attribute tax competence; exclusionary reasons.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	19
JUSTIFICATIVA (OU POR QUE O CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?).....	19
OBJETO E MÉTODO (OU EM QUE SENTIDO E SOB QUE PERSPECTIVA SERÁ EXAMINADO O CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?).....	24
PLANO (OU COMO SERÁ FEITA A ANÁLISE DO CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?).....	25
CAPÍTULO 1. O QUE É CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL	27
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	27
1.2 CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL DEFINIDO.....	28
1.2.1 O que pode significar “consequencialismo”	28
1.2.1.1 Consequencialismo no âmbito moral.....	28
1.2.1.2 Consequencialismo no âmbito jurídico.....	30
1.2.1.2.1 Consequencialismo de primeira ordem	30
1.2.1.2.2 Consequencialismo de segunda ordem.....	37
1.2.2 O que pode significar “judicial”	43
1.3 O QUE SÃO “CONSEQUÊNCIAS”?.....	46
1.3.1 Aspecto objetivo (ou quais consequências?).....	46
1.3.1.1 Consequências em relação a uma norma jurídica	47
1.3.1.2 Consequências em relação ao ordenamento jurídico	50
1.3.1.3 A relação entre as consequências internas das normas, externas às normas, jurídicas e extrajurídicas	54
1.3.1.4 Excurso: a consideração das consequências jurídicas no Direito Tributário brasileiro à luz da teoria de Neil MacCormick.....	55
1.3.2 Aspecto subjetivo	58
1.3.2.1 Consequências para quem?	59
1.3.2.1 Consequências na visão de quem?.....	62
1.3.3 Aspecto temporal (ou consequências quando?)	65
1.3.4 Aspecto quantitativo (consequências em que medida?).....	67
1.4 CONCLUSÕES PARCIAIS (OU EM QUE SENTIDO SE FALARÁ EM CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?).....	69
CAPÍTULO 2. O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PERMITE O CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?	73
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	73
2.2 O SUPOSTO FUNDAMENTO DO CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	74
2.2.1 O artigo 20 da LINDB introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o consequencialismo judicial?.....	76
2.2.1.1 Três posições acerca do artigo 20 da LINDB	76
2.2.1.2 As perguntas ignoradas pelas três posições	80
2.2.2 A norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB é aplicável no âmbito tributário?	88
2.3 A PROIBIÇÃO DE ADOÇÃO DO CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	93
2.3.1 O Direito Tributário brasileiro proíbe o consequencialismo judicial enquanto recurso às consequências externas às normas	94

2.3.1.1 O Direito Tributário brasileiro atribuiu competência tributária por meio de regras	94
2.3.1.2 As regras atributivas de competência tributária constituem razões excludentes que proíbem a consideração das consequências externas no Direito Tributário brasileiro	96
2.3.1.3 Os princípios fundamentais do Direito brasileiro asseguram a força normativa das regras atributivas de competência tributária	104
2.3.1.3.1 A violação ao Estado de Direito	104
2.3.1.3.2 A violação à segurança jurídica	107
2.3.1.3.3 A violação à separação de Poderes	112
2.3.1.3.4 A violação à legalidade	114
2.3.1.3.5 A violação à igualdade	117
2.3.1.4 Igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social não são fundamentos para descon sideração das consequências internas das regras atributivas de competência tributária	120
2.3.2 O Direito Tributário brasileiro proíbe o consequencialismo judicial enquanto recurso às consequências extrajurídicas	125
2.4 CONCLUSÕES PARCIAIS (OU POR QUE O ORDENAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PROÍBE O CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?)	128

CAPÍTULO 3. AS FALÁCIAS DA ARGUMENTAÇÃO COM BASE NAS CONSEQUÊNCIAS EXTERNAS ÀS NORMAS

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	131
3.2 O EMPREGO DE FALÁCIAS E A VIOLAÇÃO AO DEVER DE JUSTIFICAR DECISÕES.....	132
3.3 AS FALÁCIAS MAIS COMUNS NA ARGUMENTAÇÃO COM BASE EM CONSEQUÊNCIAS ...	136
3.3.1 Falácias subjetivas na argumentação com base em consequências	138
3.3.1.1 Falácia do subjetivismo.....	138
3.3.1.2 Falácia do apelo à maioria.....	140
3.3.1.3 Falácia do apelo à emoção	142
3.3.1.4 Falácia do apelo à força.....	143
3.3.1.5 Falácia dos epítetos carregados	144
3.3.2 Falácias envolvendo credibilidade na argumentação com base em consequências: a falácia do apelo à autoridade	146
3.3.3 Falácias de contexto na argumentação com base em consequências	152
3.3.3.1 Falácia do falso dilema.....	153
3.3.3.2 Falácias relativas à causalidade.....	156
3.3.4 Falácias da estrutura lógica na argumentação com base em consequências ...	161
3.3.4.1 Falácia da petição de princípio.....	161
3.3.4.2 Falácia da dispersão	163
3.4 CONCLUSÕES PARCIAIS (OU OS MITOS DA ARGUMENTAÇÃO COM BASE NAS CONSEQUÊNCIAS EXTERNAS ÀS NORMAS)	166

CONCLUSÕES

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUÇÃO

[“Ao jurista, advogado ou juiz, não é dado recusar vigência à lei sob alegação de sua injustiça, muito embora possa e deva proclamar a sua ilegitimidade ética no ato mesmo de dar-lhe execução. Mesmo porque poderá tratar-se de um ponto de vista pessoal, em contraste com as valorações prevalecentes na comunidade a que ele pertence, e também porque permanece intocável a lição de Sócrates, recusando-se a evadir-se da prisão, subtraindo-se à iníqua pena de morte que lhe fora imposta: ‘é preciso que os homens bons respeitem as leis más, para que os maus não aprendam a desrespeitar as leis boas.”] Miguel Reale.¹

JUSTIFICATIVA (OU POR QUE O CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?)

De uma forma ou de outra, há muito tempo, argumentos consequentialistas são utilizados no Direito.² Especificamente no Direito Tributário brasileiro, não é recente o apelo, por um juiz ou tribunal, às consequências decorrentes da adoção de uma decisão em detrimento de outra. Em 1959, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal teve que decidir quanto à constitucionalidade da incidência do imposto de vendas e consignações sobre o valor do imposto de consumo que o fabricante recolhia ao efetuar a primeira venda do seu produto.³ Ao fazer um paralelo com caso semelhante, o relator, Ministro Luiz Gallotti, afirmou que vários representantes dos Estados apontavam para as “gravíssimas consequências para a Fazenda dos Estados” na hipótese de eventual decisão a eles desfavorável. No entanto, o mesmo Ministro foi enfático ao sustentar que “não por este argumento *ad terrorem*, mas porque nos convencemos de que tinham razão, vieram os

¹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 313-314.

² MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*, vol. 58, n.º 2. New York: New York University, 1983. p. 239-258 (241).

³ STF, Recurso em Mandado de Segurança n.º 6.669, Relator Ministro Luiz Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 21/08/1959.

Estados a ser vencedores, livrando-se inclusive de restituições que montariam a bilhões de cruzeiros”.⁴

Naquela época, o Supremo Tribunal Federal reconhecia que argumentos relativos às consequências econômicas da decisão do tribunal não deveriam ser mais relevantes do que os argumentos passíveis de recondução às normas do ordenamento jurídico. Isso pode ser percebido pelo fato de o Ministro Luiz Gallotti frisar que o determinante para a decisão do Supremo Tribunal Federal não foi o eventual prejuízo financeiro decorrente do dever de os Estados restituírem o tributo cobrado inconstitucionalmente, mas sim o fato de que estes “tinham razão” à luz das normas reconstruídas a partir dos dispositivos constitucionais pertinentes.

Atualmente, no entanto, argumentos relativos ao impacto financeiro aparecem cada vez com maior frequência nas decisões dos Ministros do Supremo Tribunal Federal. Apenas a título exemplificativo, na Suspensão de Liminar n.º 1.145/RJ, a Ministra Cármen Lúcia teve que decidir, monocraticamente, quanto à possibilidade de suspensão de uma decisão liminar do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que havia impedido a cobrança do aumento do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no referido Estado – a Lei do Estado do Rio de Janeiro havia aumentado as alíquotas do ITCMD em praticamente 100% (cem por cento) sem, contudo, observar a anterioridade nonagesimal –.⁵ De acordo com o Procurador-Geral do Estado, a manutenção da decisão do Tribunal de Justiça poderia causar prejuízos ao Estado do Rio de Janeiro, “em um contexto de crise fiscal e compromisso de incremento de receitas”,⁶ já que “o risco à economia pública [estaria] objetiva, matemática e exaustivamente comprovado (...) em torno de 450 milhões de reais somente para o exercício de 2018”.⁷ A Ministra Cármen Lúcia acatou o pedido do Estado, afirmando que “a manutenção da decisão (...) apresenta risco à ordem pública, (...), e econômica, pela capacidade de agravar a precária prestação de serviços públicos (...)”.⁸ A decisão da Ministra Cármen Lúcia foi objeto de agravo regimental, mas foi mantida pelo

⁴ STF, Trecho do voto do Ministro Luiz Gallotti no Recurso em Mandado de Segurança n.º 6.669, Relator Ministro Luiz Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 21/08/1959, p. 13.

⁵ STF, Suspensão de Liminar n.º 1.145/RJ, Relatora Ministra Cármen Lúcia, decisão monocrática, julgado em 06/04/2018.

⁶ *Ibidem*, p. 3.

⁷ *Idem*.

⁸ STF, Agravo Regimental na Suspensão de Liminar n.º 1.145/RJ, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 10/09/2018.

Tribunal Pleno.⁹ O Ministro Marco Aurélio, vencido no julgamento, foi o único a defender que o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro havia reconhecido a ofensa à anterioridade nonagesimal, o que evidenciaria a necessidade de manutenção da liminar para preservar esta garantia constitucional e evitar a surpresa do contribuinte.

Esse exemplo, aos quais outros poderiam ser somados, serve para demonstrar que, diante da existência de diversos tipos de argumentos (linguísticos, sistemáticos, teleológicos, por exemplo)¹⁰, o recurso a argumentos consequencialistas tem se tornado cada vez mais frequente nas decisões dos juízes e tribunais brasileiros, principalmente do Supremo Tribunal Federal.¹¹ Como o exemplo acima evidencia, argumentos consequencialistas têm sido empregados para afastar inclusive direitos e garantias fundamentais do contribuinte destinados a limitar o poder do Estado.

Apesar de preponderantemente utilizados pelo Estado, argumentos relativos ao impacto financeiro também são apresentados pelos contribuintes. No Recurso Extraordinário n.º 718.874, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal firmou a tese de que a contribuição social do empregador rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização da sua produção, instituída pela Lei n.º 10.256/2001, é formal e materialmente constitucional. A despeito do mérito da decisão, é relevante notar que neste caso houve referência expressa às consequências do julgamento para os contribuintes, na medida em que um dos Ministros afirmou que “qualquer que seja a decisão, em um ou em outro lado, tem consequências sérias”, destacando que a “quebra das empresas” seria evidente “por conta do acumulado eventual de tributos”.¹²

O argumento relativo ao impacto financeiro (ou prejuízo financeiro) é apenas uma espécie dos argumentos que pretendem justificar a adoção ou não de uma decisão com base nas consequências desejáveis ou indesejáveis dela decorrentes. O consequencialismo

⁹ STF, Agravo Regimental na Suspensão de Liminar n.º 1.145/RJ, Relatora Ministra Cármen Lúcia), Tribunal Pleno, julgado em 10/09/2018. p. 22 do acórdão.

¹⁰ MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. “Interpretation and Justification”. In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (editors). *Interpreting Statutes: A Comparative Study*. Brookfield: Dartmouth, 1991. p. 511-544 (512-516).

¹¹ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 01 -10 e 235-269; PARGENDLER, Mariana e SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e Consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. *Revista de Direito Administrativo (RDA)*, v. 262, Rio de Janeiro, jan.-abr., 2013. p. 127.

¹² STF, Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário n.º 718.874, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017, p. 116.

judicial, portanto, não se esgota no apelo a esse argumento. Consequências sociais, culturais e institucionais, desejáveis ou não, por exemplo, também constituem espécies do argumento consequencialista e têm sido empregados, ao lado de argumentos relativos ao impacto financeiro, para justificar as decisões dos juízes e tribunais.¹³

O fato de argumentos consequencialistas serem utilizados como justificativas de decisões de juízes e tribunais brasileiros, no entanto, não quer dizer que estes *podem* e *devem* recorrer a esse tipo de argumento para justificar suas decisões. Entendimento em sentido contrário implicaria derivar de um “ser” um “dever ser”, isto é, extrair de premissas relativas a como as coisas *são*, uma conclusão relativa a como as coisas *deveriam ser*.¹⁴ Tal linha de raciocínio, porém, não é logicamente válida sem a adição de uma premissa implícita relativa a como as coisas *devem ser*.¹⁵ Isso porque a conclusão quanto ao que *deve ser* expressa uma relação diversa da conclusão a respeito de como as coisas *são* e, por esse motivo, pressupõe o uso de argumentos que forneçam razões que efetivamente sirvam de suporte à conclusão que se pretende chegar.¹⁶

Deste modo, ainda que o consequencialismo judicial seja “realidade ante o impacto socioeconômico das sentenças”,¹⁷ disso não decorre que o papel dos juízes e tribunais, principalmente no âmbito tributário, possa ou deva ser “liberar-se dos contornos de um agente estatal escravizado à letra da lei, para imbuir-se da consciência de seu papel social”¹⁸ e assim “refletir sobre as consequências de suas decisões, tornando-se um fiel agente de uma sociedade mais justa e solidária”.¹⁹ Quando o discurso jurídico no âmbito tributário mistura esses dois planos (*ser* e *dever ser*), as decisões de juízes e tribunais relativas à interpretação dos dispositivos e à aplicação das regras atributivas de competência tributária deixam de ser

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. “O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal”. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Direito Tributário: Estudos em tributo ao jurista Ives Gandra da Silva Martins*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 271.

¹⁴ SELBY-BIGGE, L.A (ed.). *Hume's Treatise of Human Nature*. Oxford: Clarendon Press, 1896. p. 469.

¹⁵ AARNIO, Aulis. Introduction. In PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008. p. 8.

¹⁶ WEINBERG, Ota. “Formalism or Anti-formalism: Reconsidering an Important Dispute in Jurisprudence”. In KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; von WRIGHT, Georg Henrik. *Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems: Festschrift for Robert S. Summers*. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 683-692 (686).

¹⁷ PIROZI, Maurício José Machado. Consequencialismo judicial – Uma realidade ante o impacto socioeconômico das sentenças. *Jurisprudência Mineira*, a. 59, vol. 187. Belo Horizonte: Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, outubro/dezembro 2008, p. 24.

¹⁸ *Ibidem*, p. 24.

¹⁹ *Ibidem*, p. 22 e 24.

fundamentadas nas normas do ordenamento jurídico, e passam a decorrer dos caprichos do julgador.

No plano do *ser*, o consequencialismo judicial no Direito Tributário tem resultado no judicialismo inconsequente. Em primeiro lugar, porque o consequencialismo judicial no âmbito tributário tem sido responsável pela substituição da decisão consciente do legislador pela decisão inconsciente do julgador. Juízes e tribunais têm decidido a despeito das consequências atribuídas aos atos e fatos jurídicos pelas próprias normas do ordenamento, pautando-se nos supostos efeitos positivos e negativos que suas decisões poderiam gerar no mundo. Ao assim procederem, esses julgadores têm sobreposto a incerteza das consequências decorrentes da sua decisão sobre a certeza das consequências normativas prescritas pelo legislador.

Em segundo lugar, porque o consequencialismo judicial no âmbito tributário tem sido responsável pela substituição da autoridade da decisão por decisões autoritárias. As normas previstas pelo ordenamento jurídico estão sendo paulatinamente flexibilizadas ou modificadas em função das impressões e convicções do julgador. Basta apontar, nesse sentido, para as inúmeras expressões utilizados pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal para decidir questões tributárias. Segundo eles, o Sistema Tributário Nacional seria uma “balbúrdia”²⁰, “algo de apavorante”²¹, e “irracional”²². O “risco de tragédia”²³, o “caos”²⁴, a “repercussão para todos os lados”²⁵, as “consequências sérias”²⁶ das decisões do Tribunal dada sua “singularidade”²⁷, simplesmente evidenciariam a existência de uma “bomba [prestes] a explodir”²⁸. Não é à toa que para essa visão o julgador exerceria “uma delicada tarefa (...) [de] acondicionar explosivos”²⁹ e que o direito do contribuinte à restituição de tributos cobrados inconstitucionalmente seria uma “lenda jurídica urbana que sinaliza no sentido de que o [E]stado criou o tributo de maneira inconstitucional e, agora,

²⁰ STF, Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário n.º 718.874, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017. p. 109.

²¹ *Idem*.

²² *Ibidem*, p. 116.

²³ *Ibidem*, p. 110.

²⁴ *Ibidem*, p. 110.

²⁵ *Ibidem*, p. 112.

²⁶ *Ibidem*, p. 116.

²⁷ *Ibidem*, p. 112.

²⁸ *Ibidem*, p. 111.

²⁹ *Ibidem*, p. 111.

tem de devolver”³⁰. Nesse quadro de especulação e achismos, difícil não concordar com os Ministros que se está diante de “um daquele caos que recomenda algum tipo de providência”³¹.

No plano do *dever ser*, é necessário analisar se as normas do ordenamento jurídico brasileiro autorizam juízes e tribunais a adotarem o consequencialismo judicial na tomada de decisões no Direito Tributário. É preciso saber se essas normas permitem juízes e tribunais a considerar as consequências supostamente decorrentes de uma decisão judicial em detrimento das consequências normativas previstas pelo legislador e que deveriam ser aplicadas em uma situação concreta. Em termos mais singelos, é necessário perquirir se o ordenamento jurídico brasileiro permite a alteração do futuro certo do legislador pelo futuro incerto do julgador.

Ausente o exame quanto à compatibilidade de adoção do consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro com as normas do ordenamento jurídico pátrio, corre-se o risco de permitir que a vontade objetiva da Constituição seja substituída pela vontade subjetiva do intérprete e aplicador. Dito de outro modo: corre-se o risco de o Direito ser substituído pelo não Direito e da força normativa ser preterida em favor da fraqueza da retórica.

OBJETO E MÉTODO (OU EM QUE SENTIDO E SOB QUE PERSPECTIVA SERÁ EXAMINADO O CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?)

O objeto do presente trabalho é o consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. No entanto, deve-se esclarecer desde logo que a preocupação do presente trabalho é apenas com as decisões que envolvem a interpretação de dispositivos a partir dos quais se reconstróem regras atributivas de competência tributária e a aplicação dessas mesmas regras. Isso quer dizer que os casos considerados neste trabalho em caráter exemplificativo e tomados como base para a análise dos argumentos consequencialistas não dizem respeito à ampliação de direitos e garantias fundamentais do contribuinte, mas sim à sua restrição. O

³⁰ STF, Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário n.º 718.874, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017. p. 110.

³¹ *Ibidem*, p. 119.

esclarecimento é relevante porque revela os limites das conclusões alcançadas pelo presente trabalho.

Embora em tese seja possível estender as conclusões deste trabalho a todo o Direito Tributário brasileiro, é necessário cautela. Os casos submetidos à apreciação de um juiz ou tribunal não são todos iguais. Eles dependem, para a sua solução, da interpretação de dispositivos e da aplicação de normas diferentes em relação à sua estrutura, função e finalidade.³² Por conseguinte, não é necessariamente verdadeiro que as conclusões relativas à justificação das decisões judiciais concernentes à interpretação de dispositivos e aplicação de normas restritivas de direitos sejam idênticas às aquelas relativas à justificação das decisões judiciais concernentes à interpretação de dispositivos e aplicação de normas ampliativas de direitos ou mesmo fixadoras de procedimentos no âmbito tributário.

Nesse sentido, o método utilizado para analisar o objeto deste trabalho é o analítico-dogmático. Analítico porque a partir do rigor e da precisão da linguagem busca-se delimitar e definir os conceitos relevantes para sistematização, explicação e crítica à adoção do consequentialismo judicial no Direito Tributário brasileiro.³³ Dogmática porque o exame da obrigação, permissão ou proibição de adoção do consequentialismo judicial no Direito Tributário brasileiro é feito com base no Direito positivo. São estudados os dispositivos e as normas que compõem o ordenamento jurídico-tributário brasileiro, bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

PLANO (OU COMO SERÁ FEITA A ANÁLISE DO CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?)

O presente trabalho está dividido em três capítulos. No primeiro capítulo, define-se em que sentido a expressão “consequentialismo judicial” e o termo “consequências” serão empregados. No segundo capítulo, analisa-se, de um lado, se o artigo 20 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro obriga o julgador tributário a adotar o consequentialismo judicial e, de outro lado, se o consequentialismo judicial é suportado pelas normas do ordenamento jurídico brasileiro. No terceiro capítulo, examinam-se as falácias mais comuns decorrentes do emprego de argumentos consequentialistas para justificar decisões. O

³² ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 625.

³³ AARNIO, Aulis. Introduction. In PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008. p. 12. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 33.

trabalho conclui no sentido de que o Direito Tributário brasileiro, no tocante à interpretação e aplicação das regras atributivas de competência tributária, é duplamente anti-consequencialista. De um lado, ele proíbe a consideração das consequências externas às regras atributivas de competência tributária em detrimento das suas consequências internas; de outro, proíbe a consideração das consequências extrajurídicas como justificativa para a decisão.

CAPÍTULO 1. O QUE É CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL

[“Quando tudo terminou, eu fui me despedir dos Ministros e agradecer a atenção concedida ao meu caso. Ao me despedir do Ministro Victor Nunes Leal, que fora o último a votar, ele me declara:

- Alfredo, você tem toda a razão. O meu voto era a seu favor! Porém, o que adiantaria votar por último e a seu favor?! Reabriria a discussão. Nenhum Ministro reformaria seu voto e o resto da tarde eu ficaria sustentando a sua tese contra os 13, sem nenhuma utilidade. E isso atrasaria, ainda mais, os outros processos que aguardam julgamento.”] Alfredo Augusto Becker.³⁴

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Para determinar se juízes e tribunais podem e devem utilizar argumentos consequentialistas para justificar decisões na seara tributária é necessário definir o que se entende por consequentialismo judicial e consequências. Ausente a definição desta expressão e deste termo não é possível saber, em primeiro lugar, se o uso de argumentos consequentialistas é permitido pelas normas do ordenamento jurídico para justificar decisões no âmbito tributário. Em segundo lugar, não é possível saber se e em que medida as críticas e defesas à consideração das consequências da decisão no âmbito tributário são procedentes. A tarefa deste capítulo, portanto, é definir consequentialismo judicial e consequências.

³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: LEJUS, 1999. p. 45.

1.2 CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL DEFINIDO

1.2.1 O que pode significar “consequencialismo”

O termo “consequencialismo” é equívoco, sendo utilizado em diferentes contextos com diferentes sentidos. É necessário, por essa razão, distinguir, em primeiro lugar, o uso do termo “consequencialismo” no âmbito moral e no âmbito jurídico. Em segundo lugar, no âmbito jurídico, é necessário distinguir o consequencialismo enquanto uma premissa da decisão judicial relativa a como decidir (consequencialismo de segunda ordem) do consequencialismo enquanto método de interpretação dos dispositivos ou aplicação das normas do ordenamento jurídico (consequencialismo de primeira ordem).

1.2.1.1 *Consequencialismo no âmbito moral*

No âmbito da ética, com frequência emprega-se o termo “consequencialismo” e suas variações para fazer referência a um conjunto de teorias morais que se opõe a teorias deontológicas.³⁵ Nessa acepção, o consequencialismo congrega uma série de teorias que sustentam, de um lado, que a ação moralmente correta é uma função das consequências por ela produzidas e, de outro lado, que é com referência às consequências produzidas por determinada ação que tal ação deve ser moralmente justificada.³⁶

Nesse sentido, uma teoria moral consequencialista pode ser identificada como aquela que sustenta as seguintes três teses, ainda que alguma possa ser eventualmente relativizada.³⁷ Primeira, todo estado de coisas real ou possível pode ser avaliado por um critério neutro. Segunda, a ação correta é uma função do valor que se pretende realizar no mundo ou, mais precisamente, a ação correta é aquela que produz consequências que maximizam algum valor

³⁵ SINNOTT-ARMSTRONG, Walter. “Consequentialism”. In ZALTA, Edward N. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Metaphysic Research Lab (Stanford University), 2015. Disponível em: <<https://plato.stanford.edu/archives/win2015/entries/consequentialism/>>. Acesso em 27/10/2018. PETTIT, Philip. Consequentialism and Respect for Persons. *Ethics*, vol. 100, n.º 1. Chicago: The University of Chicago Press, 1989. p. 116-126 (117).

³⁶ WILLIAMS, Bernard. “A critique of utilitarianism”. In SMART, J. J. C; WILLIAMS, Bernard. *Utilitarianism: For and Against*. 27th printing. New York: Cambridge University Press, 2008. p. 77-108 (79).

³⁷ PETTIT, Philip. The consequentialist can recognise rights. *The Philosophical Quarterly*, vol. 38, n.º 150. Oxford: Oxford University Press on behalf of the Scots Philosophical Association and the University of St. Andrews, 1988. p. 42-55 (43-44).

objetivo. Terceira, o valor que determina a ação correta é o mesmo valor que serve de critério para avaliar as diferentes ações possíveis e selecionar uma em detrimento das demais.³⁸

Embora o termo “consequencialismo” possa ser utilizado para indicar elementos comuns a teorias relacionadas ou decorrentes do utilitarismo clássico (entendido aqui como aquele sustentado principalmente por Jeremy Bentham e John Stuart Mill),³⁹ este não se confunde nem se restringe, no âmbito moral, às teorias utilitaristas.⁴⁰ Estas sustentam que uma ação é moralmente correta se as consequências dela decorrentes maximizarem a felicidade dos indivíduos. Um dos traços distintivos das teorias utilitaristas, portanto, é a utilização de um critério específico, atrelado à felicidade ou a algum equivalente (como prazer ou utilidade, conforme as versões mais clássicas do utilitarismo) para valorar as consequências de determinada ação. No entanto, existem teorias morais consequencialistas que adotam outros critérios para avaliar as consequências, motivo pelo qual utilitarismo e consequencialismo não se confundem. Daí se afirmar que o consequencialismo é o gênero do qual o utilitarismo é apenas uma espécie.⁴¹

A aceção moral do consequencialismo não guarda qualquer vinculação necessária com o Direito. Isso é relevante porque permite afirmar que o fato de um indivíduo adotar uma teoria moral consequencialista não conduz necessariamente à adoção do consequencialismo jurídico. Para um julgador adepto de uma teoria moral consequencialista universal, por exemplo, a ação moralmente correta é aquela que promove as melhores consequências (valoradas em base em algum critério) para *todos* os indivíduos.⁴² Se a adoção do consequencialismo jurídico produzir consequências indesejáveis para *alguns* indivíduos, então isso será suficiente para que o julgador adepto de uma teoria moral consequencialista universal não adote o consequencialismo no Direito. Em termos mais singelos, pode-se dizer

³⁸ PETTIT, Philip. The consequentialist can recognise rights. *The Philosophical Quarterly*, vol. 38, n.º 150. Oxford: Oxford University Press on behalf of the Scots Philosophical Association and the University of St. Andrews, 1988. p. 42-55 (43-44).

³⁹ DRIVER, Julia. *Consequentialism*. New York: Routledge, 2012. p. 12.

⁴⁰ SINNOTT-ARMSTRONG, Walter. “Consequentialism”. In ZALTA, Edward N. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Metaphysic Research Lab (Stanford University), 2015. Disponível em: <<https://plato.stanford.edu/archives/win2015/entries/consequentialism/>>. Acesso em 27/10/2018.

⁴¹ WILLIAMS, Bernard. “A critique of utilitarianism”. In SMART, J. J. C; WILLIAMS, Bernard. *Utilitarianism: For and Against*. 27th printing. New York: Cambridge University Press, 2008. p. 77-108 (79).

⁴² SINNOTT-ARMSTRONG, Walter. “Consequentialism”. In ZALTA, Edward N. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Metaphysic Research Lab (Stanford University), 2015. Disponível em: <<https://plato.stanford.edu/archives/win2015/entries/consequentialism/>>. Acesso em 27/10/2018.

que a adoção do consequencialismo no âmbito moral não conduz necessariamente à adoção do consequencialismo no âmbito jurídico.

O inverso também é verdadeiro: a adoção do consequencialismo no âmbito jurídico não pressupõe que o intérprete e aplicador adote uma teoria moral consequencialista. Para aqueles que sustentam que o artigo 20, da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) teria introduzido no ordenamento jurídico brasileiro a obrigação de adotar o consequencialismo judicial em decisões que se baseiam em valores jurídicos abstratos – esta conclusão será objeto de crítica no capítulo 2 (dois) do presente trabalho –, a adoção do consequencialismo jurídico poderia ser considerada a ação moralmente correta se o dever de respeitar as normas do ordenamento for visto como um dever imposto por uma determinada norma moral.⁴³ Justamente porque não há uma relação biunívoca necessária entre consequencialismo no âmbito moral e consequencialismo no âmbito jurídico, MacCormick, ao tratar do uso de argumentos consequencialistas no Direito, fez questão de ressaltar que a sua proposta não dependaria da adoção de nenhuma teoria moral consequencialista ou utilitarista.⁴⁴

1.2.1.2 Consequencialismo no âmbito jurídico

1.2.1.2.1 Consequencialismo de primeira ordem

Por meio da expressão consequencialismo de primeira ordem, pode-se fazer referência a dois fenômenos distintos no âmbito jurídico cujo traço comum é a utilização de argumentos consequencialistas, entendidos aqui como argumentos que apelam às consequências externas às normas. Em primeiro lugar, pode-se fazer referência ao consequencialismo enquanto método de interpretação dos dispositivos normativos, isto é, enquanto método para atribuição de sentido aos textos normativos. Em segundo lugar, pode-se fazer referência ao consequencialismo enquanto método de aplicação das normas do ordenamento jurídico. Nessa situação, não se discute o sentido do texto normativo, mas a

⁴³ ALEXANDER, Larry; MOORE, Michael. “Deontological Ethics”. In ZALTA, Edward N. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Metaphysic Research Lab (Stanford University), 2016. Disponível em: < <https://plato.stanford.edu/archives/win2016/entries/ethics-deontological/>>. Acesso em 27/10/2018.

⁴⁴ DEL MAR, Maksymilian. The Forward-Looking Requirement of Formal Justice: Neil MacCormick on Consequential Reasoning. *Jurisprudence*, vol. 6, n.º 3. Taylor & Francis Group, 2015. p. 429-450 (431-433).

aplicação da norma jurídica a uma situação concreta. Passa-se à análise dessas duas acepções.

1.2.1.2.1.1 Consequencialismo de primeira ordem enquanto método de interpretação

Pode-se fazer referência ao consequencialismo enquanto método de interpretação dos dispositivos normativos. Nesse sentido, o consequencialismo condiciona, explícita ou implicitamente, a atribuição de sentido a um dispositivo normativo à valoração das consequências decorrentes de cada norma passível de reconstrução a partir dele.⁴⁵ Um exemplo permite entender esta definição.

Nos Recursos Extraordinários n.º 134.509/AM e n.º 255.111/SP, o Supremo Tribunal Federal teve que analisar se era constitucional a instituição de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre a propriedade de embarcações e aeronaves, respectivamente. O Tribunal entendeu que em ambos casos a exigência era inconstitucional porque o imposto somente seria devido em razão da propriedade de veículos automotores de transporte terrestre. Nesses casos, a corrente vencedora rechaçou expressamente a interpretação semântica da expressão “veículos automotores” a qual, segundo o Tribunal, corroboraria a conclusão de que o IPVA poderia ser exigido sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. O Tribunal entendeu que a Constituição Federal, ao atribuir competência tributária para instituição do IPVA, incorporou o conceito pré-constitucional infraconstitucional de veículos automotores que dizia respeito apenas a veículos terrestres.

Embora esse tenha sido o argumento principal para solução do caso, o Ministro Francisco Rezek utilizou outros argumentos visando a corroborar sua conclusão, dentre eles um argumento consequencialista. O argumento consequencialista empregado pelo Ministro pautava-se na dificuldade de operacionalização da cobrança do IPVA caso a exigência fosse declarada constitucional. Nesse sentido, eis o trecho relevante do acórdão:

É claro: se se fizer a análise etimológica da expressão “veículos automotores”, como fez o autor citado no[s] autos, é sempre possível concluir que se pode enquadrar no conceito de veículo automotor o navio e a aeronave. Pode ser enquadrada também qualquer criatura do reino animal, veículo que é porque capaz

⁴⁵ BENGOTXEA, Joxerramon. Una defensa del consecuencialismo en el Derecho. *Telos*, vol. II, n.º 2. SIEU, 1993. p. 31-68 (33). SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 248. Atlas, 2008. p. 130-158 (130-131).

de transportar coisas, e automotor porque independente de qualquer tração externa à sua própria estrutura física. (...)

O que se espera do doutrinador, quando escreve sobre direito tributário, não é que nos diga aquilo que pensa sobre o significado das palavras. Sua especialidade reclama dele, aos olhos do leitor, da sua obra, algo mais. (...) espera-se sobretudo que o autor diga também ao leitor o que está acontecendo e, ao interpretar a expressão “veículos automotores” de modo ampliativo, dizendo que no seu entender ela inclui navios e aviões, diga qual o legislador estadual que tomou esse caminho – e, dentre aqueles que o tomaram, qual o que não foi contestado, qual o que conseguiu fazer valer sua opção legislativa.

(...) estou informado de que o imposto em questão, quando instituído ou pretendido, não está sendo cobrado, pelo singelo motivo de que as autoridades federais competentes, inteiramente hostis à tese de que essa abrangência seja constitucional, não fornecem, a nenhum Estado, dados cadastrais relacionados com navios e com embarcações de qualquer natureza. (...)

Penso no que seriam as consequências de se abonar a constitucionalidade dessa exação. Penso em como deveriam alterar normas relacionadas com registros e cadastros. Penso no IPVA, que o constituinte manda ser arrecadado por Estados e repartido depois com o município onde está licenciado cada veículo. Penso em como se afetarão navios e aviões aos municípios...

Se isso devesse ser feito, para dar alguma valia operacional à pretensão tributária de alguns Estados, imagino as consequências. Um fenômeno semelhante, quem sabe, ao dos pavilhões de complacência, no âmbito da navegação internacional. Municípios e Estados federados desejosos, de algum modo, de aumentar sua receita mediante a aplicação de tarifas reduzidas e outras coisas mais... ⁴⁶ (Grifou-se)

Nesses dois casos, o argumento consequencialista foi utilizado para delimitar os contornos de uma regra atributiva de competência tributária. Ao afirmar que os registros e cadastros de embarcações e aeronaves, realizados pela União, inviabilizariam a pretensão dos Estados, tendo em vista as dificuldades de controle e troca de informações, o Ministro Francisco Rezek afastou a incidência do IPVA sobre a propriedade desses veículos. Ao fazê-lo, o Ministro restringiu o alcance da norma constitucional. A partir do artigo 155, inciso III, da Constituição Federal que estabelece que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores, o Ministro reconstruiu a norma segundo a qual compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre propriedades de veículos automotores de *transporte terrestre*. Por meio do argumento consequencialista, o Ministro Francisco Rezek atribuiu um sentido mais restritivo ao dispositivo constitucional do que aquele que decorreria da interpretação literal.

⁴⁶ STF, Recurso Extraordinário n.º 134.509/AM, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator para acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, p. 5-7 do voto do Ministro Francisco Rezek.

Esse exemplo, aos quais outros poderiam ser somados, evidencia que o consequencialismo, enquanto forma de interpretação dos dispositivos normativos, consiste no método mediante o qual o intérprete atribui sentido a um dispositivo normativo com base nas consequências decorrentes da adoção de um ou outro sentido. Vale destacar que a utilização de argumentos consequencialistas para atribuição de sentido a dispositivos normativos pode corroborar a interpretação literal (entendida como significado acontextual, *prima facie* ou objetivo do texto normativo) ou mesmo conduzir a um resultado restritivo ou ampliativo do sentido literal do dispositivo.⁴⁷

Enquanto método interpretativo, o consequencialismo comporta três visões distintas acerca da relevância de argumentos consequencialistas para a reconstrução do sentido de um dispositivo normativo. São elas: o consequencialismo forte, o consequencialismo residual e o consequencialismo fraco.

Primeiro, de acordo com o consequencialismo forte, o julgador deve atribuir ao dispositivo normativo aquele sentido que conduza às melhores consequências.⁴⁸ Nessa visão, o argumento consequencialista tem prioridade sobre os demais tipos de argumento e obriga o intérprete a atribuir sentido ao dispositivo normativo de modo a associar-lhe o sentido que produza as melhores consequências.

Segundo, de acordo com o consequencialismo residual, nas hipóteses em que houver uma variedade de sentidos possíveis a serem atribuídos a um dispositivo normativo e todos esses forem, em princípio, igualmente suportados por argumentos reconduzíveis ao ordenamento jurídico de igual relevância, o julgador deve optar por aquele sentido que conduz às melhores consequências.⁴⁹ Nessa visão, “dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza à melhor consequência para a coletividade”, já que se assume preferível “o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave”.⁵⁰

Apenas a título exemplificativo, o consequencialismo residual foi abertamente adotado por Nelson Jobim, ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal. Em entrevista

⁴⁷ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2011. p. 95-97.

⁴⁸ SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 248. Atlas, 2008. p. 130-158 (131).

⁴⁹ *Idem*.

⁵⁰ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 165.

concedida ao Jornal Valor Econômico, em 2014, o ex-Ministro foi questionado se o “Judiciário deve[ria] julgar de olho nas contas públicas?”.⁵¹ A resposta foi a seguinte:

Quando só há uma interpretação possível, acabou a história. Mas **quando há um leque de interpretações, por exemplo cinco, todas elas são justificáveis e são logicamente possíveis. Aí, deve haver outro critério para decidir. E esse outro critério é exatamente a consequência.** Qual é a consequência, no meio social, da decisão A, B ou C? Você tem de avaliar, nesses casos muito pulverizados, as consequências. Você pode ter uma consequência no caso concreto eventualmente injusta, mas que no geral seja positiva. E é isso que eu chamo da responsabilidade do Judiciário das consequências de suas decisões.⁵² (Grifou-se)

O ex-Ministro Nelson Jobim adota a visão de que as consequências seriam relevantes para determinar o sentido do dispositivo normativo somente quando outros tipos de argumentos não fossem capazes de apontar para um único sentido. Nessas situações, o juiz teria diante de si uma opção sobre qual sentido atribuir ao dispositivo, na medida em que este seria duvidoso.⁵³ Por isso, de acordo com o ex-Ministro Nelson Jobim, o intérprete não apenas poderia, mas deveria escolher aquele que promovesse as melhores consequências.

Terceiro, de acordo com o consequencialismo fraco, o julgador poderia considerar as consequências decorrentes da atribuição de um ou outro sentido, mas o argumento consequencialista jamais teria um peso superior aos argumentos reconduzíveis ao ordenamento jurídico.⁵⁴ Portanto, para esta visão, ainda que juízes considerassem as consequências associadas a cada norma passível de reconstrução a partir do dispositivo normativo, elas nunca seriam suficientes para justificar a escolha por um sentido em detrimento dos demais.

1.2.1.2.1.2 Consequencialismo de primeira ordem enquanto método de aplicação

Também se pode fazer referência ao consequencialismo enquanto método de aplicação das normas do ordenamento jurídico. Aqui, não se discute o sentido a ser atribuído a determinado dispositivo normativo. Discute-se, em vez disso, se uma norma deve ou não ser aplicada a determinada situação concreta. Por meio de argumentos consequencialistas

⁵¹ BASILE, Juliano; JAYME, Thiago Vitale. Judiciário favorece aumento de juros, diz Nelson Jobim. Para presidente do STF, juízes devem pesar consequências econômicas e sociais de suas decisões. *Jornal Valor Econômico*, 13 de dezembro de 2004, Especial, p. A-12.

⁵² *Idem.*

⁵³ BENGOTXEA, Joxerramon. Una defensa del consecuencialismo en el Derecho. *Telos*, vol. II, n.º 2. SIEU, 1993. p. 31-68 (33).

⁵⁴ SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 248. Atlas, 2008. p. 130-158 (131).

busca-se afastar ou ampliar o âmbito de aplicação da norma em um caso determinado. Isto é, o consequencialismo enquanto método de aplicação deixa intocado o conteúdo da norma, alterando apenas a sua aplicação em um caso concreto.⁵⁵

Um exemplo pode esclarecer esta definição. No âmbito tributário, quando se discute a modulação de efeitos de decisões que declaram a inconstitucionalidade de um tributo, o argumento consequencialista pautado no prejuízo ao erário não visa a alterar o conteúdo da norma aplicável ao caso concreto. O tributo instituído em contrariedade às normas da Constituição Federal permanece inconstitucional. Os efeitos *ex tunc* da inconstitucionalidade, no entanto, são obstados. Devido ao prejuízo financeiro, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal reconhece que a norma, apesar de inconstitucional, deve continuar a produzir seus efeitos até o momento fixado pelo Tribunal. Nesse exemplo, a consideração do argumento consequencialista impede a alteração dos efeitos produzidos pela norma inconstitucional.

Desse modo, o consequencialismo enquanto método de aplicação condiciona, explícita ou implicitamente, a aplicação de uma norma a uma situação concreta em função das consequências dela decorrentes. Nos casos em que a aplicação da norma produzir consequências indesejáveis, o consequencialismo proibirá sua aplicação. E, em sentido oposto, nos casos em que a aplicação da norma produzir consequências desejáveis, o consequencialismo obrigará a sua aplicação.

1.2.1.2.1.3 Traços em comum entre o consequencialismo de primeira ordem enquanto método de interpretação e o consequencialismo de primeira ordem enquanto método de aplicação

O consequencialismo, quer como método de interpretação, quer como método de aplicação, é caracterizado por apresentar uma estrutura dual, composta, de um lado, por uma dimensão descritiva e, de outro lado, por uma dimensão propositiva.⁵⁶

Na dimensão descritiva, o julgador identifica as possíveis alternativas decisórias (A1, A2, ..., An.) – sejam elas sentidos passíveis de serem atribuídos a um dispositivo normativo

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 539.

⁵⁶ MATHIS, Klaus. “Consequentialism in Law”. In MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 3-29 (6).

ou aplicações possíveis de uma norma em um caso concreto – e atrela a cada uma delas a respectiva consequência (C1, C2, ... Cn). Há uma relação de causalidade probabilística entre a alternativa decisória e a consequência dela decorrente.⁵⁷ A identificação das consequências decorrentes de cada alternativa decisória exige estudos sociológicos, tecnológicos, psicológicos, econômicos, contábeis, dentre outros capazes de corroborar justamente essa relação de causalidade.⁵⁸

Vale destacar ademais, que a relação entre as alternativas decisórias e as consequências não é biunívoca. É possível que a mesma consequência seja produzida por mais de uma alternativa decisória, do mesmo modo que é possível que uma única alternativa decisória gere diferentes consequências. Nesse último caso, dois cenários são possíveis. No primeiro, as consequências compõem uma cadeia de consequências, de tal sorte que uma consequência causa a outra ($A1 \rightarrow C1 \rightarrow C2 \rightarrow \dots \rightarrow Cn$). No segundo, as consequências são independentes, mas decorrerem da mesma alternativa decisória ($A1 \rightarrow C1, C2, \dots, e Cn$).⁵⁹

Na dimensão propositiva, o julgador ordena e ranqueia as consequências decorrentes de cada alternativa decisória da mais desejável à menos desejável (ou da mais indesejável à menos indesejável). Como as consequências não são desejáveis ou indesejáveis por si só, o julgador necessariamente deve adotar um critério valorativo que lhe permita avaliar determinada consequência positiva ou negativamente.⁶⁰ Aqui reside um dos principais problemas decorrentes da adoção do consequencialismo no Direito Tributário brasileiro, como se verá adiante. A ausência de um critério valorativo comum e objetivo, que permita avaliar todas as consequências a partir da mesma métrica, impede os cidadãos de efetivamente controlarem a tomada de decisão do julgador.

⁵⁷ ARGUELHES, Diego e LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, Estratégias e Implicações. In Daniel Antonio de Moraes Sarmiento. (Org.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 190. PERELMAN, Chaim. Pragmatic arguments. *Philosophy*, vol. 34, n.º 128. Cambridge: Cambridge University Press on behalf of Royal Institute of Philosophy, 1959. p. 19.

⁵⁸ MATHIS, Klaus. “Consequentialism in Law”. In MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 3-29 (6).

⁵⁹ THOMAS, D. A. Lloyd. Consequences. *Analysis*, vol 28, n.º 4. Oxford: Oxford University Press on behalf of the Analysis Committee, 1968. p. 137.

⁶⁰ MATHIS, Klaus. “Consequentialism in Law”. In MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 3-29 (6).

1.2.1.2.2 Consequencialismo de segunda ordem

No âmbito jurídico, pode-se empregar o termo “consequencialismo” para fazer referência a uma premissa da decisão judicial relativa a como decidir (“decisão sobre como decidir”).⁶¹ Trata-se, aqui, de uma meta-estratégia de decisão ou de uma decisão de segunda ordem. Nessa acepção, o consequencialismo, em vez de fornecer razões para solucionar determinado caso concreto, fornece razões para adoção de uma determinada postura interpretativa e aplicativa pelo juiz ou tribunal.⁶² Tal postura pode ser, de um lado, uma que prescreve a adoção de decisões que realizem as melhores consequências em um caso individualmente considerado em um ponto no tempo (consequencialismo de segunda ordem estático) ou, de outro lado, uma que prescreve a adoção de decisões que realizem as melhores consequências em um conjunto de casos considerados ao longo do tempo (consequencialismo de segunda ordem dinâmico).⁶³

Os defensores do consequencialismo de segunda ordem assumem que um juiz ou tribunal teria liberdade para adotar qualquer postura interpretativa (formalista, minimalista, originalista, por exemplo) para atribuição de sentido aos dispositivos normativos. Assumem, igualmente, que o aplicador estaria livre para adotar qualquer teoria da força normativa (particularista, particularista sensível a regras, formalista presumida, formalista pura, por exemplo).⁶⁴ Para os adeptos dessa corrente, não haveria nada intrínseco à atividade de interpretação, nem mesmo a necessidade de fidelidade ao texto normativo. Isso porque ainda que a atividade interpretativa tenha como base o texto normativo, a plausibilidade e variedade de métodos interpretativos poderia indicar a necessidade de superação do sentido ordinário deste.⁶⁵ Daí as afirmações no sentido de que a interpretação “deve ser justificada com referência a algo que lhe seja externo”,⁶⁶ e que esta “é apenas um outro tipo de tomada

⁶¹ ARGUELHES, Diego; LEAL, Fernando. “Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, Estratégias e Implicações”. In SARMENTO, Daniel Antonio de Moraes (org.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 171-211 (196).

⁶² SUNSTEIN, Cass R.; ULLMANN-MARGALIT, Edna. Second-Order Decisions. *Ethics*, vol. 110, n.º 1, Chicago: The University of Chicago Press, 1999. p. 5-31 (7).

⁶³ VERMEULE, Adrian. Three Strategies of Interpretation. *San Diego Law Review*, vol. 42. San Diego: University of San Diego, 2005. p. 607-628.

⁶⁴ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reprinted 2002). p. 97.

⁶⁵ SUNSTEIN, Cass R. There is nothing that interpretation just is. *Constitutional Commentary*, vol. 30, issue 2. The University of Minnesota Law School, 2015. p. (193-212) 206.

⁶⁶ SUNSTEIN, Cass R. Must formalism be defended empirically?. *Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics*, Working Paper n.º 70. Chicago: The University of Chicago Law School, 1999. p. 1-37 (16-17).

de decisão”⁶⁷ que demanda ela própria a adoção de “um procedimento decisório”⁶⁸ pelos intérpretes. Assim, para essa visão, como o juiz ou tribunal teria liberdade para adotar praticamente qualquer postura interpretativa e aplicativa, ele teria o dever de escolher aquelas que fossem capazes de produzir as melhores consequências no mundo fático.

O consequencialismo de segunda ordem estabelece, portanto, que o intérprete e aplicador deve adotar uma postura para tomada de decisões que resulte na produção das melhores consequências. Isso quer dizer que o juiz ou tribunal deve adotar dois comportamentos específicos. Primeiro, relativamente ao método interpretativo utilizado para atribuir sentido aos dispositivos normativos, o consequencialismo de segunda ordem determina que o intérprete deve adotar aquele método que produza as melhores consequências. Segundo, relativamente à teoria da força normativa utilizada para aplicar as normas a casos concretos, o consequencialismo de segunda ordem determina que o aplicador deve adotar aquela teoria que também produza as melhores consequências.

Em termos mais singelos, pode-se dizer que o consequencialismo de segunda ordem obriga a avaliação e seleção dos métodos interpretativos e das teorias da força normativa em função das consequências por eles produzidas. Mas mais do que isso: o consequencialismo de segunda ordem *justifica* a adoção de determinado método interpretativo e de determinada teoria da força normativa em razão das consequências deles decorrentes.

Essas considerações permitem apontar a existência de dois momentos logicamente distintos, ainda que temporalmente simultâneos, no consequencialismo de segunda ordem. Em um primeiro momento, o juiz ou tribunal identificaria os possíveis métodos interpretativos e teorias da força normativa disponíveis para a solução do caso concreto, e atrelaria para cada um deles as respectivas consequências esperadas. Em tese, nesse momento, a atividade do juiz ou tribunal seria eminentemente empírica, porque apenas identificaria as possíveis consequências decorrentes da adoção de cada método interpretativo e teoria da força normativa.⁶⁹

⁶⁷ VERMEULE, Adrian. Three Strategies of Interpretation. *San Diego Law Review*, vol. 42. San Diego: University of San Diego, 2005. p. 607-628 (608).

⁶⁸ *Idem*.

⁶⁹ ARGUELHES, Diego; LEAL, Fernando. “Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, Estratégias e Implicações”. In SARMENTO, Daniel Antonio de Moraes (org.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 171-211 (189).

Em um segundo momento, o juiz ou tribunal (i) ordenaria, com base em algum critério valorativo, os métodos interpretativos e as teorias da força normativa disponíveis em função das suas consequências e (ii) optaria pelo método interpretativo e pela teoria da força normativa que produzissem as melhores consequências de acordo com o critério valorativo empregado. Nesse momento, a atividade do juiz ou tribunal seria preponderantemente propositiva, na medida em que determinaria o que *deve ser* feito, de acordo com o critério valorativo adotado, para se promover as melhores consequências no mundo fático.⁷⁰

A decomposição analítica do consequencialismo de segunda ordem permite perceber que este não guarda uma vinculação necessária com a adoção do consequencialismo (de primeira ordem) enquanto método para interpretação dos dispositivos normativos ou para aplicação das normas a casos concretos). Como apontado por Sunstein, “o julgamento intuitivo de que algumas consequências, ou todas as consequências, não podem ser levadas em consideração por algumas autoridades, deve ser justificado com base em argumentos consequencialistas”.⁷¹ Significa dizer que, de acordo com os defensores do consequencialismo de segunda ordem, a própria utilização do consequencialismo enquanto método de interpretação e aplicação no Direito deve ser avaliada em função das suas consequências, motivo pelo qual não necessariamente deverá ser a postura adotada pelo julgador.

Mas como é possível que o consequencialismo, enquanto método de interpretação e aplicação no Direito, não seja a decisão de segunda ordem que melhor assegure a produção das melhores consequências? A resposta a essa questão pressupõe a distinção entre o consequencialismo de segunda ordem estático e o consequencialismo de segunda ordem dinâmico.

No consequencialismo de segunda ordem estático, o juiz ou tribunal adota um método interpretativo e uma teoria da força normativa que promovem as melhores consequências em um dado caso concreto.⁷² Nessa variante, o juiz ou tribunal analisa um caso em sua individualidade e busca promover as melhores consequências levando em

⁷⁰ ARGUELHES, Diego; LEAL, Fernando. “Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, Estratégias e Implicações”. In SARMENTO, Daniel Antonio de Moraes (org.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 171-211 (190).

⁷¹ SUNSTEIN, Cass R. If people would be outraged by their rulings, should judges decide?. *Stanford Law Review*, vol. 60, n.º 1. Stanford: Stanford Law Review, 2007. p. 166.

⁷² VERMEULE, Adrian. Three Strategies of Interpretation. *San Diego Law Review*, vol. 42. San Diego: University of San Diego, 2005. p. 607-628 (608).

consideração tão somente as consequências advindas de uma ou outra decisão para o caso isoladamente examinado.

No consequencialismo de segunda ordem dinâmico, o juiz ou tribunal adota um método interpretativo e uma teoria da força normativa que promovem as melhores consequências em um conjunto de casos considerados.⁷³ Nessa variante, o juiz ou tribunal reconhece que o melhor método interpretativo e a melhor teoria da força normativa podem ser aqueles que produzem consequências não ótimas em alguns casos concretos. No entanto, dada a existência de custos de erro e custos de decisão (como tempo e recursos financeiros, por exemplo), o método interpretativo e a teoria da força normativa adotados são aqueles que produziriam, majoritariamente, as melhores consequências ao longo do tempo quando considerado o conjunto de casos submetidos ao juiz ou tribunal.⁷⁴

Um exemplo pode auxiliar na compreensão das diferenças entre essas duas variantes. Suponha-se que um contribuinte, embora tenha praticado um fato que se amolde perfeitamente à hipótese abstratamente prevista pela norma tributária impositiva, alegue que o juiz ou tribunal deve afastar a aplicação da norma no seu caso concreto. Se assim não o fizer, continua o contribuinte, a consequência será a sua inevitável falência, na medida em que ele não terá recursos suficientes para adimplir com a obrigação tributária.

Nesse cenário, um juiz ou tribunal que adotasse o consequencialismo de segunda ordem estático consideraria exclusivamente as consequências da sua decisão para o caso concreto, buscando maximizar as melhores consequências dele decorrentes. Ele poderia concluir, portanto, que a norma deveria ser afastada porque, do contrário, o contribuinte iria à falência. Assume-se, para fins de simplificação, que (i) a única consequência relevante para o caso diz respeito à falência do contribuinte e (ii) o juiz ou tribunal valora negativamente a consequência de submeter o contribuinte à falência e positivamente a consequência de não o submeter à falência com base no critério adotado.

No entanto, um juiz ou tribunal que adotasse o consequencialismo de segunda ordem dinâmico poderia decidir que a norma impositiva deveria ser aplicada ao caso concreto, ainda que uma das consequências fosse a falência do contribuinte. O juiz ou tribunal poderia chegar a essa conclusão a partir da consideração das consequências não apenas para o caso

⁷³ VERMEULE, Adrian. Three Strategies of Interpretation. *San Diego Law Review*, vol. 42. San Diego: University of San Diego, 2005. p. 607-628 (608).

⁷⁴ *Idem*.

concreto objeto de análise, mas para um conjunto de casos ao longo de determinado tempo. A argumentação poderia adotar a seguinte forma: se não aplicada a norma impositiva no caso concreto do contribuinte, outros contribuintes também alegarão outras razões pessoais como argumento para não pagar o tributo devido, o que, por sua vez, levará a um grande número de contribuintes que não recolhem o tributo, ainda que tenham praticado o fato previsto abstratamente no antecedente da norma impositiva.

Desse modo, o juiz ou tribunal poderia sustentar que a decisão que garante a produção das melhores consequências é aquela que obriga a aplicação da norma impositiva no caso concreto, na medida em que garante que todos os contribuintes efetivamente pagarão o tributo devido. Nesse caso, portanto, a adoção de uma postura formalista de aplicação da norma seria exigida para a produção das melhores consequências. Assume-se, para fins de simplificação, que (i) nenhuma outra consequência é relevante para tomada de decisão e (ii) o juiz ou tribunal valora negativamente a consequência relativa ao grande número de contribuintes que não paga o tributo devido quando tenha efetivamente praticado o fato gerador.

Esse simples exemplo permite evidenciar que o consequencialismo de segunda ordem não está necessariamente vinculado ao consequencialismo de primeira ordem. Inclusive, a título meramente exemplificativo, é possível apontar que alguns autores chegam a defender a adoção do formalismo enquanto método de interpretação e aplicação no Direito com fundamento no consequencialismo de segunda ordem. Sunstein e Vermeule, por exemplo, defendem que juízes e tribunais devem adotar o formalismo enquanto método interpretativo e aplicativo nas situações nas quais a comparação com métodos alternativos revelar que este produz as melhores consequências ao longo do tempo.⁷⁵ Nessa visão, o consequencialismo de segunda ordem justifica a adoção do formalismo enquanto método interpretativo e aplicativo no Direito.

Essas breves considerações são suficientes para concluir que o consequencialismo de segunda ordem, na acepção aqui discutida, é incompatível com as normas do ordenamento jurídico-tributário brasileiro. A premissa do consequencialismo de segunda ordem, seja ele estático ou dinâmico, é a de que o juiz ou tribunal teria uma ampla margem de

⁷⁵ VERMEULE, Adrian. *Judging under uncertainty: an institutional theory of legal interpretation*. Cambridge: Harvard University Press, 2006. p. 5. SUNSTEIN, Cass R. Must formalism be defended empirically?. *Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics*, Working Paper n.º 70. Chicago: The University of Chicago Law School, 1999. p. 1-37.

discricionariedade para escolher um método interpretativo e uma teoria da força normativa em detrimento dos demais. Isso, no entanto, é falso, na medida em que a escolha por um método interpretativo e por uma teoria normativa não pode ser vista como uma avaliação subjetiva do julgador, envolvendo uma questão de gosto pessoal (*matter of taste*).⁷⁶

A decisão sobre como decidir é função do que estabelecem as normas do ordenamento jurídico.⁷⁷ O juiz ou tribunal não é livre para escolher um método interpretativo e uma teoria da força normativa de modo a desconsiderar os limites impostos pelas normas do ordenamento jurídico. Como se verá adiante, no Direito Tributário brasileiro, especificamente, os princípios do Estado de Direito, democrático, separação de poderes, segurança jurídica, legalidade e isonomia exigem previsibilidade e constância na interpretação dos dispositivos e aplicação das normas. Isso significa que o juiz ou tribunal não pode adotar um método interpretativo ou uma teoria da força normativa que contrarie esses princípios, ainda que sob o pretexto de buscar concretizar as melhores consequências no caso concreto ou ainda as melhores consequências em um conjunto de casos ao longo do tempo. Vale dizer: as posturas interpretativa e aplicativa a serem adotadas não são uma opção estratégica de natureza consequencialista.⁷⁸

Tendo em vista os possíveis sentidos do termo “consequencialismo”, neste trabalho o vocábulo será utilizado para fazer referência ao consequencialismo de primeira ordem, seja enquanto método de interpretação dos dispositivos normativos, seja enquanto método de aplicação das normas. Isso porque o objetivo do presente trabalho é analisar se a adoção dos argumentos consequencialistas para justificar decisões, no âmbito tributário, é compatível com aquilo que estabelecem as normas do ordenamento jurídico-brasileiro. Assim, uma vez examinado em que sentido se falará de consequencialismo, é necessário estabelecer em que acepção se utilizará o termo “judicial”, que o qualifica no título desse trabalho.

⁷⁶ Embora Humberto Ávila estivesse se referindo à aplicação de princípios, os mesmos fundamentos são aqui aplicáveis. Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 87.

⁷⁷ AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht: Kluwer, 1987. p. 120.

⁷⁸ LAPORTA, Francisco J. *El imperio de la ley: una visión actual*. Madrid: Trotta, 2007. p. 192.

1.2.2 O que pode significar “judicial”

O significado do termo “judicial” pode ser delimitado, de um lado, com base no aspecto subjetivo, isto é, em função de *quem* decide. De outro lado, o termo pode ser delimitado com base no aspecto objetivo, isto é, em função do *que* se decide. No presente trabalho, adota-se o termo “judicial” na acepção estritíssima: analisa-se a adoção do consequentialismo apenas em relação ao Poder Judiciário e tão somente no exercício de sua atividade adjudicante.

O presente trabalho delimita o uso do termo “judicial” em função de quem decide. As funções estatais foram distribuídas, pela Constituição Federal de 1988, nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, de modo a possibilitar ao Estado cumprir determinadas funções e a permitir aos cidadãos controlarem o seu exercício abusivo.⁷⁹ Cada Poder, portanto, é encarregado do exercício de algumas funções típicas: o Poder Legislativo tem como função típica a elaboração de normas gerais e abstratas para formação ou modificação do sistema jurídico de uma determinada comunidade; o Poder Executivo tem como função típica implementar políticas públicas por meio de atos individuais e concretos em estrito cumprimento à Constituição Federal e às leis; e o Poder Judiciário tem como função típica processar e julgar controvérsias jurídicas decorrentes da suposta violação às normas do ordenamento jurídico, interpretando os dispositivos pertinentes e aplicando, conforme o caso, as sanções correspondentes.⁸⁰

Apesar disso, cada Poder também exerce funções atípicas. Eventualmente, uma função concernente à solução de uma controvérsia jurídica será exercida não pelo Poder Judiciário, mas pelos Poderes Executivo ou Legislativo. A título meramente exemplificativo, embora a Constituição Federal tenha conferido ao Supremo Tribunal Federal a competência para processar e julgar, originariamente, os Ministros de Estado, os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes de responsabilidade (artigo 102, inciso I, alínea *c*), quando estes crimes forem cometidos pelo Presidente da República, Vice-Presidente da República, ou Ministros do Supremo Tribunal Federal, a competência para julgá-los será do Senado Federal (artigo 52, incisos I e II).

⁷⁹ LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Barcelona: Editorial Ariel, 1979. p. 55.

⁸⁰ BOGNETTI, Giovanni. *La divisione dei Poteri: saggio di Diritto Comparato*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1994. p. 25.

No âmbito tributário, compete ao Poder Judiciário solucionar as controvérsias jurídicas surgidas entre o contribuinte (ou contribuintes) e o Estado. Apesar disso, o Poder Executivo, no exercício de sua atividade de revisão e autocontrole do lançamento, também é competente para solucionar as questões relativas à interpretação dos dispositivos e à aplicação das normas. Nesse sentido, as Juntas e os Conselhos dos Contribuintes (1ª e 2ª instâncias do procedimento administrativo de discussão do débito tributário, respectivamente), embora sejam parte da Administração Pública direta e pertençam ao Poder Executivo, exercem funções típicas do Poder Judiciário.

Isso significa que, a rigor, também poderiam ser objeto de análise do presente trabalho as decisões do Poder Executivo no exercício da função atípica de solucionar controvérsias tributárias.⁸¹ Em termos mais singelos: poder-se-ia alegar que também as decisões das Juntas e Conselhos de Contribuintes deveriam ser examinadas. No entanto, tais decisões não são analisadas por duas razões principais. Em primeiro lugar, porque ainda não é pacífico na doutrina a natureza jurídica das Juntas e dos Conselhos.⁸² De um lado, há quem sustente que estes seriam meros revisores do ato de lançamento, cuja função seria avaliar o auto de infração lavrado à luz da legalidade, mas em conformidade com os interesses do Estado. De outro lado, há aqueles que defendem que estes se tratam de verdadeiros órgãos julgadores no âmbito do Poder Executivo, motivo pelo qual deveriam observar as normas aplicáveis a qualquer processo jurídico (julgador imparcial e neutro, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, dentre outros).⁸³ Em segundo lugar, não se analisa a adoção do consequencialismo nas decisões das Juntas e dos Conselhos porque seria possível argumentar, ao menos em termos teóricos, que justamente porque estes não fazem parte do Poder Judiciário, suas decisões não estariam submetidas aos mesmos parâmetros de controle, especialmente no que tange aos aspectos constitucionais.⁸⁴ Nesse ponto, uma vez que o exame dessa natureza demandaria investigar os limites de atuação e a natureza jurídica dos

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 250.

⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 661.

⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 273. ADAMY, Pedro. Voto de Qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 37. São Paulo: IBDT, 2017. p. 358-380 (364-365).

⁸⁴ Em sentido oposto, ver NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974. p. 37 e seguintes.

órgãos julgadores administrativos, optou-se por excluí-la do âmbito de análise do presente trabalho.

O presente trabalho também delimita o termo “judicial” em função do seu aspecto objetivo (*o que é decidido*). Embora o Poder Judiciário exerça a função típica de processar e julgar controvérsias jurídicas de modo imparcial e independente, este também exerce funções atípicas atreladas à sua organização. Nos termos do artigo 96, inciso I, da Constituição Federal, compete aos tribunais eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos (alínea *a*); organizar suas secretarias e serviços auxiliares e os dos juízos que lhes forem vinculados (alínea *b*); prover, na forma da Constituição, os cargos de juiz de carreira da respectiva jurisdição (alínea *c*); propor a criação de novas varas judiciárias (alínea *d*); e prover, por concurso público de provas, ou de provas e títulos, os cargos necessários à administração da Justiça, exceto os de confiança assim definidos em lei (alínea *e*). Também nos termos do artigo 96, inciso II, compete especificamente ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores e aos Tribunais de Justiça propor ao Poder Legislativo, dentre outros, a alteração do número de membros dos tribunais inferiores e a criação ou extinção dos tribunais inferiores (alínea *c*). Essas funções, às quais outras poderiam ser somadas, são instrumentais para que o Poder Judiciário possa exercer adequadamente a sua função típica, embora com ela não se confundam, na medida em que equivalem a funções tipicamente exercidas pelo Poder Executivo ou Legislativo.

No presente trabalho, não é analisada a adoção do consequencialismo no exercício das funções atípicas pelo Poder Judiciário. Isso porque os parâmetros de controle nessa hipótese são sensivelmente diferentes daqueles aplicáveis na hipótese na qual o Poder Judiciário está incumbido de solucionar controvérsias jurídicas. Entende-se por controvérsia jurídica um conflito entre duas partes relativamente à interpretação dos dispositivos e/ou à aplicação das normas. No exercício de funções atípicas, o Poder Judiciário tem um amplo âmbito de discricionariedade para considerar as consequências de sua decisão. Basta apontar, a título meramente exemplificativo, que para propor a criação ou extinção de tribunais, o Supremo Tribunal Federal deveria ter que considerar as consequências decorrentes dessa decisão: o que aconteceria com os processos existentes? Para onde eles seriam realocados? Onde os processos futuros seriam julgados? Assumindo que outros tribunais teriam competência para endereçar essas controvérsias, eles teriam condições financeiras e tempo para solucioná-las? Seria necessário aumentar o quadro de servidores nesses tribunais? Essas

são apenas algumas considerações consequencialistas que teriam que ser apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal na decisão. No entanto, no exercício da função típica de solucionar controvérsias jurídicas, especificamente as de cunho tributário, não há espaço para o Poder Judiciário considerar as consequências decorrentes de uma decisão judicial, como será demonstrado no capítulo 2 (dois) do presente trabalho.

Logo, no presente trabalho, o termo “judicial” é utilizado para fazer referência às decisões do Poder Judiciário relativas à sua atividade judicante.

1.3 O QUE SÃO “CONSEQUÊNCIAS”?

Uma vez definido o que é “consequencialismo judicial”, faz-se necessário analisar em que sentido se pode falar em “consequências”. Se o consequencialismo judicial tem como fator distintivo o recurso a consequências, deve-se estabelecer, dentre as inúmeras acepções possíveis do termo “consequências”, aquela que será utilizada ao longo deste trabalho.

1.3.1 Aspecto objetivo (ou quais consequências?)

Frequentemente dois ou mais fenômenos recebem o mesmo nome, ainda que eles sejam diferentes. Em outras palavras: as vezes um mesmo vocábulo é utilizado para denotar objetos distintos e heterogêneos.⁸⁵ Esse é precisamente o caso do vocábulo “consequências”.⁸⁶ Embora o termo “consequências” seja utilizado para fazer referência genérica às decorrências de um ato, no âmbito jurídico o vocábulo refere-se a pelo menos quatro objetos distintos, quais sejam: consequências internas da norma, consequências externas à norma, consequências jurídicas e consequências extrajurídicas.

Com efeito, as consequências no âmbito jurídico podem ser analisadas sob duas perspectivas diferentes: em primeiro lugar, sob a perspectiva de uma norma jurídica isoladamente considerada e, em segundo lugar, sob a perspectiva de um conjunto de normas jurídicas, isto é, sob a perspectiva do ordenamento jurídico como um todo.

⁸⁵ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 21.

⁸⁶ MACCORMICK, Neil. On Legal Decisions and their Consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*, vol. 58, nº 2. New York: New York University, maio/1983. p. 246.

Sob a perspectiva de uma norma jurídica isoladamente considerada, as consequências podem ser, de um lado, internas à norma e, de outro lado, externas à norma. Já sob a perspectiva do ordenamento jurídico como um todo, as consequências podem ser, de um lado, jurídicas e, de outro lado, extrajurídicas.

1.3.1.1 Consequências em relação a uma norma jurídica

Sob o ponto de vista de uma norma jurídica isoladamente considerada, o termo “consequências” pode fazer referência a dois objetos distintos: às consequências internas das normas ou às consequências externas às normas.

Em primeiro lugar, o vocábulo pode fazer referência às *consequências internas* da norma jurídica. Trata-se das consequências prescritas na estrutura das normas, sejam elas regras ou princípios.⁸⁷ Para uma regra que tenha a estrutura “se P, então Q”, Q é a consequência jurídica que decorre da satisfação do antecedente P. Exemplificativamente, para a regra que estabelece “se o indivíduo X auferir renda, então o indivíduo X deve pagar imposto sobre a renda”, a consequência é “o indivíduo X deve pagar imposto sobre a renda”. Para um princípio que tenha a estrutura “para Q, então P”, P é a consequência jurídica que prescreve a adoção de um meio para a promoção do estado ideal Q. Exemplificativamente, para o princípio que estabelece que “para um estado ideal de cognoscibilidade, então deve haver a publicação prévia das leis”, “a publicação prévia das leis” é a consequência jurídica que determina a medida a ser adotada para alcançar o estado ideal de cognoscibilidade.

Tanto em um quanto em outro caso, o termo “consequências” é utilizado para designar um elemento estrutural das normas.⁸⁸ Aqui, as consequências compõem a estrutura lógica das normas jurídicas e se fala em “causalidade jurídica” como um determinismo artificial imputado pela norma jurídica aos fatos.⁸⁹ Vale ressaltar que, ao designar quais são os elementos que compõem a estrutura das normas, o legislador exclui todos os demais elementos de tal estrutura, ainda que eles possam ser tidos como relevantes pelo intérprete e aplicador. Estabelecer limites estruturais à própria regra é um dos efeitos da norma sobre si

⁸⁷ MATHIS, Klaus. “Consequentialism in Law”. In MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 3-29 (5).

⁸⁸ BENGOTXEA, Joxerramon. Una defensa del consecuencialismo en el Derecho. *Telos*, vol. II, n.º 2. SIEU, 1993. p. 31-68 (33).

⁸⁹ *Ibidem*, p. 268 e 282.

mesma, denominado por Rudden como “consequências inerentes” (“*inbuilt consequences*”).⁹⁰

Se o vocábulo “consequências” for entendido no sentido de “consequências internas”, conforme acima exposto, pode-se concluir que toda aplicação de uma norma é consequencialista, porque extrai da consequência jurídica prevista em uma norma geral e abstrata, uma consequência jurídica particular e concreta aplicável ao caso cujos fatos se enquadram no antecedente normativo.⁹¹ Em outras palavras, a utilização do vocábulo “consequências” nesse sentido permite afirmar que a adoção de uma postura consequencialista equivale a considerar os efeitos jurídicos resultantes da incidência da norma jurídica sobre a hipótese de incidência realizada.⁹² Trata-se de perspectiva que torna o termo trivial.

Em segundo lugar, o vocábulo pode fazer referência às *consequências externas* da norma jurídica. As consequências externas dizem respeito aos efeitos ou implicações, jurídicos ou extrajurídicos, decorrentes da aplicação do consequente normativo em um determinado caso concreto.⁹³ O intérprete ou aplicador valora tal efeito ou implicação como relevante para a tomada de decisão e, ao assim proceder, insere-o no antecedente normativo (no caso das regras) ou no consequente normativo (no caso dos princípios), modificando a estrutura lógica da norma prevista pelo legislador.

Desse modo, o efeito ou implicação passa a constituir um novo elemento, diverso daqueles previstos pelo legislador no dispositivo normativo, utilizado pelo intérprete ou aplicador para relativizar ou, na maior parte das vezes afastar, a aplicação da norma em um caso concreto. Exatamente por isso, diz-se que o julgador inverte a eficácia normativa previamente definida pelo legislador, usando os efeitos prováveis da decisão como razão de decidir.⁹⁴

⁹⁰ RUDDEN, Bernard. *Consequences. Juridical Review: The Law Journal of Scottish Universities*, n.º 24. Edinburgh: W. Green and Son Limited Law Publishers, 1979. p. 193-201 (201). LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University Press, 2008. p. 327.

⁹¹ BENGOTXEA, Joxerramon. Una defensa del consecuencialismo en el Derecho. *Telos*, vol. II, n.º 2. SIEU, 1993. p. 31-68 (33).

⁹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 268.

⁹³ BENGOTXEA, Joxerramon. Una defensa del consecuencialismo en el Derecho. *Telos*, vol. II, n.º 2. SIEU, 1993. p. 31-68 (33).

⁹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 585.

O elemento introduzido pelo julgador é um efeito decorrente da aplicação da norma a uma situação concreta. Há um vínculo de *causalidade* entre a aplicação da norma a uma situação concreta e o efeito produzido, de modo que a primeira é tida como uma condição necessária e suficiente para o desencadeamento do segundo. Necessária, no sentido de que, ausente a decisão judicial, o efeito desejado ou indesejado decorrente da aplicação da norma a um caso concreto não seria produzido.⁹⁵ Suficiente, no sentido de que, proferida a decisão judicial, independentemente de outro fator, o efeito desejado ou indesejado decorrente da aplicação da norma a um caso concreto será produzido.⁹⁶

Para uma regra que tenha a estrutura “se P, então Q”, Z é o elemento externo à estrutura lógica da regra, que constitui um dos efeitos possíveis da aplicação da regra a um caso concreto. Tal elemento é valorado pelo intérprete ou aplicador como relevante para a solução do caso concreto, a despeito do dispositivo normativo elaborado pelo legislador. Isso significa que o intérprete ou aplicador considera um elemento não previsto pelo legislador para solucionar o caso concreto. Exemplificativamente, para a regra que estabelece “se o tributo X for instituído sem lei, então o tributo X deve ser declarado inconstitucional”, o elevado prejuízo financeiro capaz de “quebrar” o Estado é o elemento Z, externo à estrutura lógica da regra, mas que constitui um dos efeitos possíveis decorrentes da aplicação da regra a um caso concreto. Tal efeito, uma vez valorado pelo intérprete ou aplicador como relevante para a solução do caso concreto, é inserido pelo intérprete ou aplicador no antecedente normativo, modificando a regra estabelecida pelo legislador. A estrutura da regra passa a ser a seguinte “se P e não Z, então Q”, de modo que para o desencadeamento da consequência normativa Q (“tributo X ser declarado inconstitucional”) passa a ser necessária a satisfação do requisito P (“tributo X ser instituído sem lei”) e a não satisfação do requisito Z (“elevado prejuízo financeiro capaz de quebrar o Estado”).

Para um princípio que tenha a estrutura “para Q, então P”, Z é o elemento externo à estrutura do princípio, que constitui um dos efeitos possíveis da aplicação do princípio a um caso concreto. Apesar do dispositivo normativo elaborado pelo legislador, o intérprete ou aplicador valora como relevante para a tomada de decisão a consideração do efeito Z, inserindo-o no consequente normativo. Ao assim proceder, o intérprete ou aplicador altera a norma prevista pelo legislador. Exemplificativamente, para o princípio que estabelece que

⁹⁵ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 462.

⁹⁶ *Idem*.

“para um estado ideal de calculabilidade, então deve ser a alteração lenta e gradual das normas”, a falência do Estado pela ausência de normas que autorizem a elevação de alíquotas de modo brusco e drástico pelo Poder Executivo é o elemento Z, externo à estrutura lógica do princípio, mas que constitui um dos efeitos possíveis decorrentes da aplicação do princípio em um caso concreto. Tal efeito, uma vez valorado pelo intérprete ou aplicador como relevante para a solução do caso concreto, é inserido por ele no consequente normativo, modificando o princípio estabelecido pelo legislador. Ainda que princípios não prescrevam o meio a ser adotado para alcançar o estado ideal por eles determinado, o efeito inserido pelo intérprete ou aplicador no consequente normativo do princípio é incompatível com o estado ideal prescrito pelo próprio princípio. A estrutura do princípio passa a ser a seguinte “para Q, então P, salvo se Z”, de modo que para concretizar o estado ideal Q (“calculabilidade”), a medida P (“alteração lenta e gradual das normas”) deverá ser adotada, salvo se diante de Z (“falência do Estado pela ausência de normas que autorizem a elevação de alíquotas pelo Poder Executivo”).

Tanto em um quanto em outro caso, a consideração das consequências externas da norma jurídica implica a introdução de um elemento não previsto pelo legislador na estrutura lógica da norma objeto de consideração pelo intérprete e aplicador. Deste modo, nos dois casos, o intérprete ou aplicador constrói uma nova norma no momento da aplicação. Por isso, como se verá adiante, tal postura resulta na violação aos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da legalidade, da separação de poderes e da igualdade.

1.3.1.2 Consequências em relação ao ordenamento jurídico

Sob o ponto de vista do ordenamento jurídico, entendido aqui como um conjunto de normas existentes para uma dada comunidade e examinado em um determinado momento temporal,⁹⁷ o termo “consequências” também pode fazer referência a dois objetos distintos: às consequências jurídicas ou às consequências extrajurídicas.

O vocábulo “consequências” pode fazer referência às *consequências jurídicas*, isto é, aos efeitos ou implicações da decisão judicial dentro do ordenamento jurídico.⁹⁸ Nesse

⁹⁷ GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998. p. 136-141.

⁹⁸ CARBONELL, Flavia. “Reasoning by Consequences: Applying Different Argumentation Structures to the Analysis of Consequentialist Reasoning in Judicial Decisions”. In DAHLMAN, Christian; FETERIS, Eveline (ed.). *Legal Argumentation Theory: Cross-Disciplinary Perspectives*. Dordrecht: Springer, 2003. p. 1-19 (3).

sentido, analisam-se as consequências decorrentes da adoção de determinada decisão judicial para o ordenamento jurídico como um todo. MacCormick trata dessas consequências como “consequências como implicações” (“*consequences-as-implications*”). Tais consequências dizem respeito ao que seguirá *logicamente* no ordenamento jurídico se determinada norma, após adotada por um juiz ou tribunal para solucionar um caso concreto, for universalizada de modo a servir como fundamento para justificar decisões em futuros casos semelhantes.⁹⁹ O dever de o juiz apresentar razões universais ou universalizáveis que sirvam de suporte à sua decisão é uma exigência da dimensão formal do princípio da igualdade (ou da justiça formal, nos termos do autor), que obriga o juiz a tratar de modo similar casos semelhantes.¹⁰⁰ A consideração das consequências jurídicas, nesta acepção, somente é compatível com a tomada de decisões no âmbito tributário se não conduzir ao desprezo das consequências internas das norma, como se demonstrará no capítulo 2 (dois) do presente trabalho.

O vocábulo “consequências” também pode fazer referência às *consequências extrajurídicas*, isto é, aos efeitos ou implicações da adoção da decisão judicial fora do ordenamento jurídico.¹⁰¹ Tais efeitos ou implicações relacionam-se causalmente com a decisão judicial, no sentido de que esta é tida como uma condição necessária e suficiente para o seu desencadeamento. Em outras palavras, as consequências extrajurídicas dizem respeito ao comportamento que seria esperado dos indivíduos, das instituições, pessoas jurídicas, mercados, dentre outros agentes, se uma determinada decisão fosse adotada. Por essa razão, consequências extrajurídicas baseiam-se em uma série de premissas a respeito de como uma decisão poderia afetar a ação de diversos grupos, indivíduos e mesmo de agentes do Estado.¹⁰² MacCormick rechaça expressamente a consideração dessas consequências no âmbito jurídico, ao afirmar que “nem as prováveis consequências particulares, nem os prováveis resultados particulares de uma decisão judicial para as partes constituem uma base relevante para a sua justificação”.¹⁰³

⁹⁹ MACCORMICK, Neil. On Legal Decisions and their Consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*, vol. 58, n.º 2. New York: New York University, maio/1983. p. 239-258 (251).

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 249-250.

¹⁰¹ CARBONELL, Flavia. “Reasoning by Consequences: Applying Different Argumentation Structures to the Analysis of Consequentialist Reasoning in Judicial Decisions”. In DAHLMAN, Christian; FETERIS, Eveline (ed.). *Legal Argumentation Theory: Cross-Disciplinary Perspectives*. Dordrecht: Springer, 2003. p. 1-19 (4).

¹⁰² CSERNE, Péter. “Consequence-Based Arguments in Legal Reasoning: a Jurisprudential Preface to Law and Economics.” In MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 31-54 (40).

¹⁰³ MACCORMICK, Neil. On Legal Decisions and their Consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*, vol. 58, n.º 2. New York: New York University, maio/1983. p. 239-258 (249).

A dificuldade da consideração das consequências extrajurídicas reside, primeiro, na determinação da extensão das consequências que devem ser levadas em conta por juízes e tribunais.¹⁰⁴ Se a decisão judicial for considerada condição necessária e suficiente para o desencadeamento de uma série de consequências, não é claro em que momento o juiz ou tribunal deve parar de analisar as implicações decorrentes da sua decisão, em uma cadeia causal.

A título meramente ilustrativo, por vezes o Estado argumenta que o Supremo Tribunal Federal deveria atribuir efeitos prospectivos à decisão que declara a inconstitucionalidade de um tributo qualquer porque, se assim não o fizer, o resultado será o prejuízo financeiro do Estado e o comprometimento da prestação de serviços públicos. Ocorre que, nesses casos, também seria possível afirmar que se os Ministros do Supremo Tribunal Federal considerassem as consequências de longo prazo advindas da decisão declaratória de inconstitucionalidade, eles poderiam chegar à conclusão de que não caberia a modulação porque as consequências seriam o prejuízo financeiro ainda maior do Estado e o comprometimento ainda mais acentuado na prestação de serviços públicos, na medida em que o estado de incerteza jurídica instaurado no país afastaria investidores estrangeiros e desincentivaria empreendedores nacionais. Nesse exemplo, se um tribunal optasse por considerar apenas as consequências alegadas pelo Estado, seria necessário justificar porque apenas essas, temporalmente mais próximas da decisão, foram tomadas em conta, em detrimento daquelas, temporalmente mais distantes da decisão.

A dificuldade da consideração das consequências extrajurídicas reside, segundo, no critério utilizado para determinar quais consequências são relevantes e para demonstrar que tais consequências se vinculam causalmente com a decisão adotada. De um lado, efeitos não pretendidos, não previstos, assim como heurísticas de disponibilidade, dificultam a correta avaliação das consequências pelo juiz ou tribunal, que tendem a desconsiderar ou a erroneamente atribuir uma relação de causalidade entre a decisão adotada e as consequências dela decorrentes.¹⁰⁵ Exatamente por isso, afirma-se que um sistema jurídico orientado pelas consequências econômicas ou sociais traz apenas uma ilusão de fazer justiça, já que a consideração das consequências somente é possível pela desinformação voluntária ou involuntária das demais consequências em linha reta ou colateral, e pela suposição de que

¹⁰⁴ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2010. p. 103.

¹⁰⁵ *Idem*.

haveria uma única teoria econômica ou sociológica a ser adotada para garantir a certeza dos efeitos desencadeados.¹⁰⁶

De outro lado, é possível apontar para existência de problemas relativos à comparabilidade ou à comensurabilidade das consequências. O problema da comensurabilidade diz respeito à impossibilidade de reduzir todas as consequências a uma métrica comum, o que impediria ordenar e ranquear as consequências.¹⁰⁷ Seria possível determinar, com base em um critério comum, se o prejuízo financeiro do Estado é uma consequência mais indesejável do que a quebra de centenas de empresas? O problema da comparabilidade diz respeito à impossibilidade de comparar consequências, ainda que elas pudessem ser ordenadas e ranqueadas de acordo com uma métrica comum.¹⁰⁸ Assumindo-se que o critério comum seria a utilidade, seria possível sustentar que o prejuízo financeiro do Estado é uma consequência mais indesejável do que a quebra de centenas de empresa?

Esses problemas, aos quais outros poderiam ser somados, evidenciam que a consideração das consequências extrajurídicas na tomada de decisões judiciais confere a juízes e tribunais uma grande margem de arbitrariedade, na medida em que não fornecem elementos suficientemente claros, objetivos e previsíveis a serem utilizados na justificativa de decisões. A introdução de elementos externos ao ordenamento jurídico, impassíveis de controle intersubjetivo, impede os cidadãos de verificarem se a decisão tomada decorre do ordenamento jurídico ou, ao revés, é fruto de caprichos e arbitrariedades do intérprete e aplicador. Conforme Derzi, “pautar a Dogmática e os fundamentos das decisões judiciais pelo *output* do sistema é algo complexo e difícil, que afasta a previsibilidade e a expectativa normativa de comportamento, e mais, dissemina a incerteza”.¹⁰⁹ Por esse motivo, como será demonstrado no capítulo 2 (dois), a consideração das consequências extrajurídicas é incompatível com o ordenamento jurídico tributário brasileiro, pois viola os princípios do Estado de Direito, da legalidade, da separação de poderes e da igualdade, além do dever de justificar as decisões.

¹⁰⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 171.

¹⁰⁷ SCHAUER, Frederick. Instrumental commensurability. *University of Pennsylvania Law Review*, vol. 146, n.º 5. Philadelphia: University of Pennsylvania, 1998, p. 1215-1233 (1215-1216).

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 1216.

¹⁰⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 173.

1.3.1.3 A relação entre as consequências internas das normas, externas às normas, jurídicas e extrajurídicas

As definições acima permitem perceber que as consequências internas das normas, por comporem a sua própria estrutura, são inerentes a toda e qualquer norma de ordenamento jurídico. Essas consequências determinam a conduta a ser adotada por um agente se satisfeito o antecedente normativo. Exatamente por essa razão, tais consequências não apenas *podem*, como *devem* ser observadas pelo julgador na tomada de decisão.¹¹⁰ As consequências externas às normas, por sua vez, dizem respeito aos efeitos ou implicações, jurídicos ou extrajurídicos, causalmente decorrentes da aplicação da norma a um caso concreto. Ao considerar tais consequências, o julgador reconstrói uma norma fundada em elementos diversos daqueles previstos pelo legislador, por vezes em contrariedade ao estabelecido no consequente normativo por este último.

As consequências externas às normas podem ser consequências jurídicas ou consequências extrajurídicas. Serão jurídicas quando o elemento a ser considerado pelo julgador relacionar-se com outras normas do ordenamento, e disserem respeito à aceitabilidade da universalização da decisão à luz dos princípios relevantes para o âmbito do Direito analisado. Serão extrajurídicas quando o elemento a ser considerado pelo julgador não puder ser reconduzido ao ordenamento. É o caso de consequências econômicas, sociais e institucionais, que ao apelarem a elementos que não compõem o ordenamento jurídico, não se sujeitam a pontos de vista objetivos ou objetiváveis.¹¹¹

Quando não se apontar para uma utilização diferente, este trabalho adotará o termo “consequências” para se referir simultaneamente às consequências extrajurídicas e jurídicas externas às normas. Os tópicos seguintes serão analisados sob essa perspectiva.

¹¹⁰ CSERNE, Péter. Policy arguments before courts: identifying and evaluating consequence-based judicial reasoning. *Humanitas Journal of European Studies*, vol. 3. SAGE Publications, 2009. p. 9-30 (13).

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, n.º 79. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 163-183 (174).

1.3.1.4 Excurso: a consideração das consequências jurídicas no Direito Tributário brasileiro à luz da teoria de Neil MacCormick

No Direito Tributário brasileiro, há quem sustente a possibilidade de consideração das consequências jurídicas na tomada de decisão com base na teoria de Neil MacCormick.¹¹² Por esse motivo, é necessário, ainda que brevemente, analisar em que medida a teoria de Neil MacCormick acerca da consideração das consequências jurídicas é compatível com o ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

Para MacCormick, as consequências jurídicas, na acepção utilizada neste trabalho, seriam relevantes para a tomada de decisão de um juiz ou tribunal.¹¹³ A consideração das consequências jurídicas seria um teste, ao lado dos testes da consistência e da coerência, que ajudaria o julgador a determinar a solução de casos controversos. Diante de casos em que duas ou mais decisões fossem admissíveis do ponto de vista jurídico, o juiz ou tribunal teria que observar ao menos dois testes na justificação judicial. Em primeiro lugar, ele teria que demonstrar que a decisão tomada não contradiz normas válidas do ordenamento jurídico.¹¹⁴ Aqui, trata-se da satisfação do teste da consistência.¹¹⁵ Em segundo lugar, ele teria que demonstrar que a decisão tomada é suportada por princípios jurídicos ou por uma analogia com regras válidas. Nesse último caso, o autor destaca a necessidade de que um princípio jurídico justifique a relevância da adoção da analogia.¹¹⁶ Aqui, trata-se da satisfação do teste da coerência.¹¹⁷ Ambos os testes teriam a finalidade de justificar qual decisão “faria mais sentido de acordo com o sistema jurídico”.¹¹⁸

Entretanto, em alguns casos, os testes da consistência e da coerência seriam inconclusivos, no sentido de serem insuficientes para justificar uma decisão em detrimento de suas rivais.¹¹⁹ Nesses casos, o argumento pautado nas consequências jurídicas, entendidas

¹¹² A título meramente exemplificativo ver: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

¹¹³ MACCORMICK, Neil. On Legal Decisions and their Consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*, vol. 58, n.º 2. New York: New York University, maio/1983. p. 239-258 (249). MACCORMICK, Neil. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Oxford: Clarendon Press, 1978. p. 150.

¹¹⁴ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2010. p.104.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 190.

¹¹⁶ *Idem*.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 190.

¹¹⁸ DEL MAR, Maksymilian. The Forward-Looking Requirement of Formal Justice: Neil MacCormick on Consequential Reasoning. *Jurisprudence – An international Journal of Legal and Political Thought*, vol. 6, n.º 3. Taylor & Francis Group, 2015. p. 429-450 (440).

¹¹⁹ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2010. p. 104.

como os efeitos ou implicações da decisão judicial para o ordenamento jurídico como um todo, seria determinante na justificação judicial.¹²⁰

Segundo MacCormick, o uso de argumentos consequencialistas para justificar a escolha por uma decisão em detrimento de decisões rivais revelaria a qualidade “alarmante” ou “inaceitável” de uma decisão se ela fosse universalizada de modo a servir como uma norma para regular futuros casos semelhantes.¹²¹ Argumentos consequencialistas evidenciariam a inaceitabilidade do status normativo atribuído a uma conduta e, desse modo, a impossibilidade de uma determinada decisão ser adotada pelo juiz ou tribunal. Tal aceitabilidade, por sua vez, seria avaliada pelo juiz ou tribunal com base nos valores ou complexo de valores relevantes para determinado âmbito jurídico. Por isso a afirmativa de MacCormick no sentido de que

ao considerar as consequências jurídicas de uma decisão por meio de suas implicações para casos hipotéticos, descobrimos se uma decisão nos compromete a tratar universalmente como ações corretas aquelas que subvertem ou falham em suficientemente respeitar os valores em jogo, ou a tratar como erradas formas de conduta que não incluem tal subversão ou falha. Ambas as consequências são inaceitáveis porque criam injustiças, isto é, falham em fornecer as próprias virtudes das instituições legais.¹²²

Assim, segundo MacCormick, o uso de argumentos consequencialistas, ao lado dos argumentos de consistência e de coerência, teria como finalidade justificar a adoção de uma decisão em detrimento de outras concorrentes. A partir da consideração das consequências, juízes e tribunais poderiam testar possíveis decisões em cenários hipotéticos e, desse modo, avaliar a aceitabilidade do status normativo a ser atribuído a uma determinada conduta.¹²³ A inaceitabilidade da decisão, verificada a partir das implicações lógicas de sua universalização para o ordenamento jurídico, seria determinada à luz dos valores relevantes para o âmbito do Direito analisado.¹²⁴

Em relação à consideração das consequências jurídicas no Direito Tributário brasileiro, conforme a definição de MacCormick, dois raciocínios diferentes são possíveis. De um lado, seria possível entender que a consideração das consequências jurídicas proposta

¹²⁰ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2010. p. 104.

¹²¹ *Ibidem*, p. 105.

¹²² Tradução livre. *Idem*.

¹²³ DEL MAR, Maksymilian. The Forward-Looking Requirement of Formal Justice: Neil MacCormick on Consequential Reasoning. *Jurisprudence – An international Journal of Legal and Political Thought*, vol. 6, n.º 3. Taylor & Francis Group, 2015. p. 429-450 (450).

¹²⁴ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2010. p. 105.

por MacCormick é apenas uma outra forma de verificar a coerência de uma determinada decisão.

Enquanto o teste da coerência seria positivo, no sentido de exigir do julgador o fornecimento de razões que demonstrassem que a decisão é coerente com as demais normas do ordenamento jurídico, o teste das consequências jurídicas seria negativo, no sentido de exigir do julgador a demonstração de que a decisão tomada não é incompatível com os princípios relevantes para determinado âmbito jurídico.¹²⁵ Daí a afirmativa segundo a qual a teoria de MacCormick não pode ser considerada consequencialista, em sentido estrito, a menos que se utilize o termo “consequências” de modo ambíguo, para fazer referência não aos efeitos da decisão judicial, mas às razões universais que lhe servem de suporte.¹²⁶

Desse ponto de vista, a teoria consequencialista de MacCormick seria plenamente compatível com o ordenamento jurídico tributário brasileiro, na medida em que ela apenas exigiria que o julgador observasse o dever de tomar decisões em conformidade com as próprias normas do ordenamento. Pode-se dizer, inclusive, que nesse modo de ver, a exigência da teoria é trivial.

De outro lado e em sentido diametralmente oposto, seria possível defender que a definição de MacCormick de consequências jurídicas (efeitos ou implicações decorrentes da adoção de determinada decisão judicial para o ordenamento jurídico) é incompatível com o Direito Tributário brasileiro. Segundo essa linha, a definição do autor parte do pressuposto de que juízes e tribunais não apenas interpretam os dispositivos e aplicam as normas, mas efetivamente criam o Direito de modo “livre de amarras”. MacCormick escreveu em um contexto de *common law*, no qual nas áreas ainda não codificadas e nas quais ainda não há precedente, juízes e tribunais têm, ao menos em termos teóricos, grande liberdade para criar normas no momento da aplicação. Nas áreas não codificadas, a atividade do juiz se assemelharia à atividade do legislador. Exatamente por ter em mente esse contexto, MacCormick defenderia que juízes e tribunais deveriam considerar as consequências

¹²⁵ DEL MAR, Maksymilian. The Forward-Looking Requirement of Formal Justice: Neil MacCormick on Consequential Reasoning. *Jurisprudence – An international Journal of Legal and Political Thought*, vol. 6, n.º 3. Taylor & Francis Group, 2015. p. 429-450 (447).

¹²⁶ CINCA, Carlos Diego Martínez. ¿Cómo decidir los “casos difíciles”? Del giro pragmático de la jurisprudencia al consecuencialismo. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, n.º 43. Valparaíso: 2014. p. 703-730 (728).

decorrentes da adoção de uma decisão em detrimento das suas rivais para a promoção dos valores relevantes para determinado âmbito jurídico.

Tal tese, entretanto, seria incompatível com o ordenamento jurídico-tributário brasileiro. O Direito Tributário brasileiro diferencia-se de outros ramos jurídicos pela utilização de regras para delimitar competências tributárias e conferir direitos aos contribuintes. O constituinte, por meio de regras, buscou afastar considerações do intérprete ou aplicador a respeito de como deveriam ser as normas que compõem o ordenamento. Assim, ainda que a proposta de MacCormick pudesse ser considerada desejável para alguns, ela é incompatível com o sistema de segurança jurídica instituído pela própria Constituição Federal, que buscou, por meio de regras, concretizar os ideais de calculabilidade, confiabilidade e cognoscibilidade no Direito Tributário.¹²⁷ Dito de outro modo: a consideração das consequências para criar normas tributárias no momento de aplicação do Direito é incompatível com os princípios basilares do Direito Tributário brasileiro (princípios do Estado de Direito, da legalidade, da separação de poderes e da igualdade), como será demonstrado no capítulo 2 (dois).

1.3.2 Aspecto subjetivo

Consequências podem ser de diversos tipos e, por essa razão, também podem afetar diferentes sujeitos. As consequências decorrentes da adoção da decisão consideradas pelo julgador podem ser aquelas experimentadas pelas partes ou, em sentido diverso, pela sociedade como um todo. No primeiro caso, diz-se que o julgador leva em consideração as micro consequências. No segundo caso, diz-se que o julgador leva em consideração as macro consequências.¹²⁸ Apesar dessa classificação, parece relevante apontar, de um lado, quem são os sujeitos afetados pela consideração das consequências (consequências *para quem?*) e, de outro lado, quem são os sujeitos capazes de examiná-las (consequências *na visão de quem?*).

Para discutir esse ponto, é suficiente analisar, em caráter meramente exemplificativo, as considerações tecidas pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal no Recurso

¹²⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 215.

¹²⁸ MATHIS, Klaus. "Consequentialism in Law". In MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 3-29 (5).

Extraordinário n.º 718.874/RS. Nesse caso, o Tribunal entendeu que era devida a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei n.º 10.256/01.¹²⁹ Não obstante as inúmeras críticas que poderiam ser tecidas a essa conclusão, é interessante perceber que, durante o julgamento, os Ministros divergiram acerca da decisão que deveria ser tomada e, mais precisamente, quanto à possibilidade de modulação dos seus efeitos. Tal divergência se deu, em grande medida, porque as consequências consideradas por um e outro Ministro afetavam sujeitos diferentes. Desse modo, enquanto alguns analisavam a questão sob a perspectiva dos efeitos ou implicações decorrentes da decisão para o contribuinte, outros o faziam em relação ao Estado. As considerações tecidas nessa decisão servirão, portanto, para demonstrar quem são os possíveis sujeitos afetados pela consideração das consequências (*consequências para quem?*) e quem são os sujeitos capazes de examiná-las (*consequências na visão de quem?*).

1.3.2.1 Consequências para quem?

Relativamente a quem pode ser afetado pela consideração das consequências, diversos sujeitos podem ser influenciados, direta ou indiretamente, pelas consequências da decisão judicial. São eles: o contribuinte (ou grupo de contribuintes), o Estado e a sociedade. Para todos esses, as consequências também podem ser consideradas sob dois aspectos, quais sejam, o favorável e o desfavorável.

Em primeiro lugar, pode-se apontar o próprio contribuinte envolvido na controvérsia jurídica ou o grupo de contribuintes formado por aqueles que estejam em posição fática e jurídica semelhante a ele. No Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Luiz Fux reconheceram que uma das consequências possíveis das decisões tributárias é a quebra dos contribuintes por conta do acumulado eventual de tributos.¹³⁰ Trata-se de uma consequência favorável aos contribuintes: se ela fosse levada em consideração pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, as chances de o pleito dos contribuintes ser acatado aumentariam, pois a consequência indicada configuraria um efeito decorrente da decisão a ser evitado.

¹²⁹ STF, Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 116.

Em segundo lugar, pode-se apontar o Estado como sujeito afetado pela consideração das consequências. Embora a menção a argumentos consequencialistas no Direito Tributário normalmente seja associada ao prejuízo financeiro do Estado, as consequências que afetam o Estado não se restringem a essa. Basta lembrar, conforme o artigo 2º, da Constituição Federal, que o Estado é formado por três poderes independentes e harmônicos entre si: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Assim, ainda que decisões focadas nas consequências que afetam o Poder Executivo sejam mais frequentes na seara tributária, elas não se esgotam nessas.

Novamente, a título meramente exemplificativo, no Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS, o Ministro Luís Roberto Barroso e a Ministra Cármen Lúcia referiram-se à responsabilidade do Supremo Tribunal Federal ao decidir as questões tributárias, principalmente quando essas envolvem inúmeros processos e temas que poderiam ser, na visão dos Ministros, solucionados diretamente pelo legislador. O Ministro Luís Roberto Barroso afirmou que “o Judiciário deve intervir com grande moderação e preocupado com as consequências sistêmicas que pode produzir”¹³¹, devendo ser “mais deferente, quando se trate de questões econômicas, de questões administrativas e de questões tributárias”¹³² porque após uma decisão contrária ao Estado “a consequência é o rebote, eles vão ter que fazer alguma coisa em seguida para recompor aquela eventual perda”.¹³³ Já a Ministra Cármen Lúcia, após receber pedido assinado por diversos governadores solicitando o sobrestamento de processos já pautados, frisou que seria papel do Supremo Tribunal Federal zelar para que o Congresso Nacional chegasse a um concerto no espaço político, conciliando o interesse das partes envolvidas no processo.¹³⁴

As consequências utilizadas pelos Ministros (a atuação do Poder Legislativo ou do Poder Executivo para compensar a perda de receita e a atuação do Poder Legislativo para conciliar o interesse das partes envolvidas no processo) embora relacionadas ao Estado, não dizem respeito direto ao eventual prejuízo financeiro por ele sofrido. Ambas as consequências dizem respeito aos tipos de incentivos gerados para a atuação do Poder Legislativo.

¹³¹ STF, Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017. p. 117.

¹³² *Idem*.

¹³³ *Ibidem*, p. 118.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 118.

Em terceiro e último lugar, pode-se apontar a sociedade como sujeito afetado pela consideração das consequências. Mais uma vez em caráter exemplificativo, no Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que decisões tributárias que promovem consequências desastrosas afetam não apenas o contribuinte (ou contribuintes) e o Estado, como também a sociedade. O Ministro sustentou que “se empresas desativam-se, o nível de emprego cai, demissões ocorrem. No fundo, o que estou apontando é que isso, por si só, é ruim como um todo”.¹³⁵

Relativamente às consequências que afetam a sociedade, vale destacar que essas não se confundem com as consequências para o Estado. Talvez uma das maiores vitórias do Estado tenha sido conseguir, por meio de uma retórica forte, associar esses dois tipos de consequência. Isso é percebido, de algum modo, no próprio discurso de alguns Ministros do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, o Ministro Luís Roberto Barroso chegou a sustentar que “eu, como todos nós, como todo o País, também tenho preocupações fiscais. Não nos podem ser indiferentes essas preocupações, porque o País vive de dinheiro para prestar serviços e para atender as demandas da sociedade”.¹³⁶ Ainda que o Estado dependa de recursos para atender às demandas da sociedade, não é necessariamente verdade que o prejuízo financeiro decorrente de uma decisão desfavorável ao Estado é suficiente para comprometer a satisfação de tais demandas. A receita pública, enquanto elemento novo e positivo que se integra ao patrimônio público sem qualquer reserva, condição, ou correspondência no passivo, é constituída não apenas de receitas obrigatórias, dentre as quais aquelas relativas a tributos, como também de receitas gratuitas e contratuais.¹³⁷ Isso quer dizer que o Estado tem fontes de geração de receita diversas da cobrança tributária.

Essas considerações permitem perceber que, relativamente aos sujeitos por elas afetados, as consequências podem ser analisadas sob diferentes perspectivas. Isso significa que, ainda que a utilização de consequências fosse permitida no âmbito tributário, caberia ao julgador justificar, com base no ordenamento jurídico, porque algumas consequências relativas a um sujeito teriam preferência sobre outras consequências relativas a outros

¹³⁵ STF, Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017. p. 117.

¹³⁶ *Idem*.

¹³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 130 e 132.

sujeitos. Ausente essa justificativa, não será possível dizer que as consequências consideradas pelo julgador não foram fruto de caprichos e arbítrio.

1.3.2.1 Consequências na visão de quem?

Relativamente a quem são os sujeitos competentes para examinar as consequências, pode-se apontar ao menos três candidatos distintos: as partes (contribuinte ou Estado), o julgador e um perito.

Em primeiro lugar, poder-se-ia sustentar que as partes seriam os sujeitos competentes para examinar as consequências. As partes podem alegar que determinada decisão produzirá consequências desejáveis ou indesejáveis, visando a convencer o julgador a decidir em um ou outro sentido. Na seara tributária, o Estado, enquanto parte, costuma alegar que se determinada decisão não for adotada (atribuição de efeitos prospectivos à decisão que declara um tributo inconstitucional, por exemplo), então a consequência será o grande prejuízo financeiro, comprometendo a prestação de serviços essenciais à população. Ao se valer desse tipo de argumento, o Estado pretende transferir para o contribuinte o ônus de refutar aquilo que sequer se sabe ser verdadeiro.¹³⁸

As partes não têm competência para examinar as consequências decorrentes de uma decisão, independentemente da sua natureza. O interesse direto no resultado do julgamento faz com que o exame das consequências pelas partes seja feito de modo enviesado e utilizado como estratégia retórica para desviar a atenção do julgador dos pontos relevantes para a tomada de decisão. Daí a necessidade de um terceiro imparcial, capaz de examinar as consequências em posição equidistante das partes.

Em segundo lugar, poder-se-ia sustentar que o julgador seria o sujeito competente para examinar as consequências de sua própria decisão, considerando-se a sua imparcialidade. No entanto, normalmente faltará ao julgador a expertise necessária para avaliar as consequências decorrentes do seu julgamento. O julgador somente terá a expertise

¹³⁸ BLOOM JR., Lockland H. Bad consequences. *SMU Law Review*, vol. 55. Dallas: SMU Law School, 2002. p. 69-81 (69). SOUZA, Henrique Coutinho de. “A Modulação de Efeitos Temporais das Decisões em Matéria Tributária: um Estudo sobre os Argumentos Consequencialistas Econômicos no Direito Tributário”. In SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018. p. 297-318 (297).

necessária para avaliar as consequências decorrentes do seu julgamento quando as consequências consideradas forem externas às normas, porém jurídicas. Tratando-se de consequências extrajurídicas externas às normas, o julgador não terá conhecimentos suficientes para fazer uma avaliação acerca das consequências porque essas dirão respeito a outros ramos do saber, nos quais ele não necessariamente possui treinamento específico.¹³⁹

A título exemplificativo, no Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS, o Ministro Ricardo Lewandowski expressou preocupação com o fato de que por vezes as afirmações do Estado não passam de meras alegações, isto é, não são corroboradas por nenhum dado consistente e, ainda assim, são analisadas como se fossem certas pelo Poder Judiciário. Nas palavras do Ministro: “(...) esses números, e que são ofertados volta e meia a esta Corte, não tem qualquer base empírica. Nós recebemos memoriais em que esses números são veiculados, mas não há nenhuma estatística, não há nenhum dado da Fazenda mais consistente, mas tratando apenas de argumentos para, de certa maneira, impressionar a Corte”.¹⁴⁰ Em sentido diametralmente oposto, o Ministro Gilmar Mendes defendeu que os números efetivamente trazidos pelo Estado não seriam fundamentais para o argumento pautado no prejuízo financeiro. Conforme o Ministro, “aqui nem é tão relevante acolher-se, na perspectiva divulgados, os números tais como eles são enunciados. Mas bastaria que estivéssemos falando de um bilhão, dois bilhões ou três bilhões de reais para que isso já fosse significativo – e sabemos que o é”.¹⁴¹

O argumento do Ministro Gilmar Mendes não se sustenta. De um lado, porque levado ao extremo ele conduziria à conclusão de que qualquer impacto financeiro seria suficiente para determinar a decisão do Supremo Tribunal Federal. De outro lado, porque se o argumento relativo ao prejuízo financeiro ganha força precisamente em virtude da sua dimensão, isto é, em razão da monta do impacto econômico que pode gerar, então apontar a verificação do real impacto como irrelevante é retirar o elemento essencial desse argumento, esvaziando o seu conteúdo. Isso significa, portanto, que como defendido pelo Ministro Ricardo Lewandowski, deveria haver o exame efetivo de que as consequências alegadas pelo Estado ou pelo contribuinte terão muito mais probabilidade de se materializarem no futuro do que o contrário. Os Ministros, no entanto, em razão de deficiências epistêmicas, não estão

¹³⁹ BLOOM JR., Lockland H. Bad consequences. *SMU Law Review*, vol. 55. Dallas: SMU Law School, 2002. p. 69-81 (70).

¹⁴⁰ STF, Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017. p. 115.

¹⁴¹ *Idem*.

em condições de avaliar esses números. Por esse motivo, conforme os artigos 464 e seguintes, do Código de Processo Civil, seria necessário apontar um perito judicial para proceder à correta avaliação das consequências.

Nesse ponto, vale destacar que a norma reconstruída a partir do artigo 374 do Código de Processo Civil permite afirmar que somente não dependem de prova os fatos (i) notórios, (ii) afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária, (iii) admitidos no processo como incontroversos e (iv) em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade. Como as consequências alegadas pelas partes dizem respeito a fatos futuros que podem ou não se materializar, é evidente que elas não poderiam ser consideradas notórias pelos julgadores, na medida em que só pode ser notório aquilo que já é conhecido.

Desse modo, em terceiro lugar, poder-se-ia sustentar que o exame das consequências deveria ser realizado pelo perito. De um lado, o perito nomeado pelo juiz, nos termos do artigo 464, do Código de Processo Civil, teria a expertise necessária para avaliar as consequências decorrentes da decisão judicial. Deve-se ressaltar que o perito contábil, por exemplo, teria expertise para formular juízos diversos daquele de um perito econômico, social etc. A escolha de um perito, portanto, já implicaria, em certa medida, a determinação de quais consequências considerar. De outro lado, o perito estaria em posição equidistante das partes, o que lhe possibilitaria avaliar as consequências de uma perspectiva técnica e sem interesse direto no resultado da demanda. Conforme o artigo 465, do Código de Processo Civil, as partes também têm a faculdade de indicar assistente técnico para auxiliar o perito, o que garante que esse levará em consideração as consequências por elas alegadas.

Frise-se ademais, que a convocação do perito também seria possível em julgamentos perante o Supremo Tribunal Federal. Conforme a norma reconstruída a partir do artigo 9º, § 1º, da Lei n.º 9.868/1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade, em caso de necessidade de esclarecimento de matéria ou circunstância de fato ou de notória insuficiência das informações existentes nos autos, o Ministro Relator pode designar perito ou comissão de peritos para que emita parecer sobre a questão. Com fundamento nesta norma, portanto, seria possível sustentar que o Ministro Relator poderia indicar perito para examinar as consequências decorrentes da sua decisão.

1.3.3 Aspecto temporal (ou consequências quando?)

Diferentemente da elaboração de leis pelo Poder Legislativo e de políticas públicas pelo Poder Executivo, que se preocupam preponderantemente com as consequências decorrentes da adoção de uma ou outra regulação, decisões proferidas pelo Poder Judiciário voltam-se para o passado e destinam-se a solucionar uma controvérsia específica formulada perante um órgão julgador.¹⁴² Dito de outro modo, tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Executivo costumam olhar para frente, considerando todas as implicações políticas, econômicas, sociais, dentre outras, decorrentes de cada alternativa legislativa ou regulatória. Com isso, eles selecionam aquela alternativa que tem maior aptidão para transformar a realidade, de forma a concretizar determinado estado de coisas que pretendem alcançar.¹⁴³ O Poder Judiciário, a seu turno, atua voltado para o passado, aplicando as normas vigentes no tempo de ocorrência dos fatos que originaram o litígio.¹⁴⁴ Desse modo, o discurso dos Poderes Executivo e Legislativo se pauta por um tempo diferente daquele pelo qual se pauta o discurso do Poder Judiciário.¹⁴⁵ Enquanto os primeiros preocupam-se preponderantemente com o futuro, o último atua voltado principalmente para o passado.¹⁴⁶

A atuação do Poder Judiciário é voltada para o passado em uma dupla dimensão. De um lado, os *fatos* com base no qual o órgão julgador deve decidir ocorreram em um momento anterior àquele no qual o juiz ou tribunal é chamado para solucionar a controvérsia. De outro lado, os *dispositivos* a serem interpretados e as *normas* a serem aplicadas são aqueles existentes e vigentes, respectivamente, à época dos fatos. No âmbito tributário especificamente, a proibição de aplicação retroativa de normas gravosas, quer por força da vedação expressa à retroatividade (artigo 150, inciso III, da Constituição Federal), quer por força da aplicação do princípio da proteção da confiança, decorrente da eficácia subjetiva do

¹⁴² SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009. p. 36.

¹⁴³ CSERNE, Péter. Policy arguments before courts: identifying and evaluating consequence-based judicial reasoning. *Humanitas Journal of European Studies*, vol. 3. SAGE Publications, 2009. p. 9-30 (16). DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 577.

¹⁴⁴ SCHAEFER, Walter V. Prospective Rulings: Two Perspectives. *The Supreme Court Review*, vol. 1982. Chicago: The University of Chicago Press, 1982. p. 1-24 (1-2).

¹⁴⁵ LEBRUN, Jean et al. “La relativité du temps; le temps de politiques, le temps de l’opinion publique, e temps des medias et le temps de la justice”. In GABORIAU, Simone; PAULIAT, Hélène. *Le Temps, la Justice et le Droit: actes du colloque organisé à Limoges les 20 et 21 novembre 2003*. Limoges: Pulim, 2004. p. 271-286 (286).

¹⁴⁶ RAWLS, John. Two Concepts of Rules. *The Philosophical Review*, vol. 64, n.º 1. Durham: Duke University Press on behalf of Philosophical Review, 1955. p. 3-32 (6).

princípio da segurança jurídica, reforçam a garantia do contribuinte de que este não será surpreendido pela cobrança de tributos com fundamento em normas criadas no momento de sua aplicação. Isso significa que o Poder Judiciário, ao decidir uma controvérsia tributária entre o contribuinte e o Estado, deve justificar sua decisão com base em fatos e normas do passado.

Diz-se aqui “normas do passado” porque o legislador, ao elaborar uma norma, cristaliza o passado no futuro, na medida em que vincula ao passado as decisões a serem tomadas no futuro pelo Poder Judiciário. Ao estabelecer, na hipótese normativa, quais elementos devem ser verificados no mundo dos fatos para o desencadeamento dos efeitos previstos no consequente normativo, o legislador determina *o que* deve ser considerado pelo Poder Judiciário quando este for decidir uma controvérsia no futuro.¹⁴⁷ Do mesmo modo, ao estabelecer, no consequente normativo, quais os efeitos decorrentes da satisfação da hipótese normativa, o legislador determina os efeitos a serem atribuídos pelo Poder Judiciário no futuro nos casos em que se verificar a satisfação do antecedente normativo. Isso significa que por meio da elaboração normativa, o Poder Legislativo (e também o Poder Executivo no exercício do seu poder regulamentar) circunscreve a atuação do Poder Judiciário ao delimitar no passado quais serão os fatos a serem considerados e quais serão os efeitos a serem produzidos no futuro.¹⁴⁸ Adota-se aqui a perspectiva bidimensional de tempo, que reconhece a existência dos tempos passado e futuro, e trata o presente apenas como uma linha divisória entre esses momentos.¹⁴⁹

A consideração das consequências externas às normas na decisão judicial altera esse quadro porque vincula a decisão judicial ao futuro em detrimento dos elementos fixados pelo legislador no passado. O Poder Judiciário passa a se pautar pelos efeitos ou implicações desejáveis ou indesejáveis decorrentes da sua decisão. Tais efeitos ou implicações, obviamente, só ocorrerão em um momento posterior à própria decisão. Assim, a lógica de que caberia ao Poder Judiciário agir sempre vinculado à lei, “[lendo] o ambiente externo

¹⁴⁷ LOPES, José Reinaldo de Lima. Raciocínio Jurídico e Economia. *Revista de Direito Público da Economia (RDPE)*, ano 2, n.º 8. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 137-170 (144).

¹⁴⁸ LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University Press, 2008. p. 197-198.

¹⁴⁹ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. “A Segurança Jurídico-Tributária no Tempo: um estudo sobre a modulação de efeitos na ADI 4.628”. In SOUZA, Pedro Guilherme G. de; DANTAS, Rodrigo N. Dubourcq. (coord.). *Obrigações Tributárias e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 141-160 (144).

pelos olhos do legislador”¹⁵⁰, é substituída pela crença de que caberia a este Poder atuar ele próprio como programador do sistema jurídico, olhando para o futuro e determinando qual é a melhor decisão para concretizar um estado de coisas qualquer.¹⁵¹

Chega-se, portanto, ao *paradoxo consequencialista*. A consideração das consequências na decisão judicial, sob o pretexto de alterar o futuro, torna instável o passado, porque modifica as normas fixadas no passado pelo legislador para guiar no futuro a conduta dos destinatários, inclusive do Poder Judiciário. O futuro prescrito pelo legislador é substituído pelo futuro quisto pelo julgador. Além disso, o julgador livra-se das amarras fixadas pelo legislador no passado para se vincular a efeitos ou implicações que poderão ou não decorrer da decisão judicial, dado o caráter incerto do futuro. Em termos mais singelos, eis o paradoxo: o futuro incerto do julgador substitui o futuro certo prescrito pelo legislador. A preocupação com as consequências externas às normas, sejam elas jurídicas ou extrajurídicas, conduz ao desprezo das consequências internas das normas.

1.3.4 Aspecto quantitativo (consequências em que medida?)

Um julgador poderia analisar as consequências decorrentes da decisão judicial com base em diferentes medidas. Em primeiro lugar, ele poderia focar no *aspecto quantitativo positivo*, no sentido de avaliar quantas consequências desejáveis e indesejáveis decorreriam da adoção de cada alternativa decisória. Cada alternativa decisória pode produzir consequências desejáveis e indesejáveis, assim valoradas conforme algum critério eleito pelo julgador. Nesse caso, o julgador teria que justificar – supondo que não sejam coincidentes – porque seria preferível a adoção da decisão que produz mais consequências desejáveis, em detrimento da adoção da decisão que produz menos consequências indesejáveis, ou vice-versa. A justificativa do julgador teria que responder à seguinte pergunta: por que adotar a decisão que produz mais consequências desejáveis e não aquela que produz menos consequências indesejáveis?

Em segundo lugar, o julgador poderia focar no *aspecto quantitativo negativo*, no sentido de avaliar quantas consequências desejáveis ou indesejáveis não decorreriam da

¹⁵⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 578.

¹⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. P. 585.

adoção de cada alternativa decisória. Assim como na situação acima, cada alternativa decisória pode não produzir consequências desejáveis e indesejáveis, valoradas conforme o critério eleito pelo julgador. Nesse caso, o julgador também teria que justificar – supondo que não sejam coincidentes – porque seria preferível a adoção da decisão que não produz mais consequências desejáveis em detrimento da decisão que não produz menos consequências indesejáveis, ou vice-versa. A justificativa do julgador teria que responder à seguinte pergunta: por que adotar a decisão que não produz mais consequências desejáveis e não aquela que não produz menos consequências indesejáveis?

Tanto em um quanto em outro caso, o julgador teria que considerar as consequências desejáveis e indesejáveis sob o ponto de vista dos diferentes sujeitos envolvidos. Isso quer dizer que o julgador não teria liberdade para desconsiderar uma consequência desejável sob o ponto de vista do contribuinte e considerar exclusivamente uma consequência indesejável sob o ponto de vista do Estado. Por vezes, uma consequência desejável para o contribuinte poderá ser vista como a contraface de uma consequência indesejável para o Estado.

Em terceiro lugar, o julgador poderia focar no *aspecto qualitativo positivo das consequências* decorrentes da adoção de cada alternativa decisória. Independentemente da quantidade de consequências desejáveis produzidas por cada alternativa decisória, o julgador poderia focar no fato de que algumas consequências seriam tão desejáveis que justificariam, por si só, a adoção de determinada decisão. Nesse caso, o julgador teria que justificar porque uma única consequência ou conjunto de consequências desejáveis seria qualitativamente superior às demais e suficiente para determinar o resultado do julgamento. A justificativa do julgador teria que responder à seguinte pergunta: por que adotar a decisão que produz essas consequências e não aquela que produz mais consequências desejáveis?

Em quarto lugar, o julgador poderia focar no *aspecto qualitativo negativo das consequências* decorrentes da adoção de cada alternativa decisória. Independentemente da quantidade de consequências indesejáveis decorrentes de cada alternativa decisória, o julgador poderia focar no fato de que algumas consequências seriam tão indesejáveis que justificariam, por si só, a adoção de determinada decisão. Nesse caso, o julgador teria que justificar porque uma única consequência ou conjunto de consequências indesejáveis seria qualitativamente inferior às demais a ponto de servir de suporte à decisão que não as produzisse. A justificativa do julgador teria que responder à seguinte pergunta: por que

adotar a decisão que não produz essas consequências e não aquela que não produz mais consequências indesejáveis?

Em quinto lugar, o julgador poderia focar no *aspecto probabilístico das consequências* decorrentes da adoção de cada alternativa decisória. Nesse caso, o julgador consideraria que quanto maior a probabilidade de uma consequência efetivamente ocorrer, independentemente de essa ser desejável ou indesejável, maior seria a sua relevância na tomada de decisão.¹⁵² E, em sentido oposto, quanto menor a probabilidade de uma consequência efetivamente ocorrer, independentemente de essa ser desejável ou indesejável, menor seria a sua relevância na tomada de decisão. A justificativa do julgador teria que responder à seguinte pergunta: por que adotar a decisão que produz consequências cuja probabilidade de realização são maiores e não aquela que produz consequências cuja probabilidade de realização são menores?

Essas breves considerações a respeito das diferentes medidas que podem ser utilizadas para avaliar as consequências evidenciam a impossibilidade de adoção de um parâmetro objetivo para examinar as consequências decorrentes de cada decisão. A multiplicidade de consequências passíveis de figurarem como justificativa para uma decisão e a ausência de um critério objetivo que permita aos cidadãos controlarem o uso das consequências pelo Poder Judiciário corroboram a conclusão de que essas são incompatíveis com o ordenamento jurídico-tributário brasileiro porque resultam na violação aos princípios do Estado de Direito, da legalidade, da separação de poderes e da igualdade, conforme se demonstrará adiante.

1.4 CONCLUSÕES PARCIAIS (OU EM QUE SENTIDO SE FALARÁ EM CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?)

Ao longo deste capítulo buscou-se realizar uma desambiguação dos diversos sentidos atribuídos à expressão “consequencialismo judicial” e ao vocábulo consequências. Com base nessas diferentes acepções, pode-se melhor precisar o objeto do presente estudo, que visa fundamentalmente a perquirir a compatibilidade da adoção do consequencialismo judicial

¹⁵² BLOOM JR., Lockland H. Bad consequences. *SMU Law Review*, vol. 55. Dallas: SMU Law School, 2002. p. 69-81 (73).

com o Direito Tributário brasileiro, especialmente no tocante às regras atributivas de competência tributária.

1. Analisar-se-á o consequencialismo no âmbito jurídico, em detrimento do consequencialismo no âmbito moral. A perspectiva adotada neste trabalho é a jurídico-dogmática, motivo pelo qual o consequencialismo judicial deve ser examinado à luz das normas do ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

2. Analisar-se-á o consequencialismo de primeira ordem, em detrimento do consequencialismo de segunda ordem. O objetivo do presente trabalho é determinar se o uso de argumentos consequencialistas é permitido no âmbito tributário para justificar tanto o sentido atribuído aos dispositivos normativos, quanto a alteração dos efeitos das normas. Por essa razão, não se discute acerca de posturas interpretativas de segunda ordem.

3. Analisar-se-á o consequencialismo judicial em sentido estritíssimo, em detrimento do consequencialismo judicial em sentido amplo. O exame da compatibilidade da utilização do consequencialismo judicial com o Direito Tributário brasileiro levará em consideração apenas a sua adoção pelo Poder Judiciário no exercício da função adjudicante.

4. Analisar-se-á o consequencialismo judicial no tocante à utilização de consequências externas às normas (jurídicas e extrajurídicas) em detrimento das consequências internas das normas. Desse modo, o termo consequências, quando empregado neste trabalho, fará referência às consequências externas, sejam elas jurídicas ou extrajurídicas. Vale destacar, apesar disso, que os exemplos utilizados ao longo do trabalho dizem respeito primordialmente à utilização de consequências extrajurídicas externas às normas. Portanto, onde necessário e pertinente, será feita a especificação de a qual tipo de consequências se refere (consequências jurídicas externas às normas ou consequências extrajurídicas externas às normas).

5. Analisar-se-á o consequencialismo judicial no tocante à utilização de consequências que, de um lado, afetam direta ou indiretamente o contribuinte, o Estado e a sociedade e, de outro lado, são avaliadas de acordo com a visão do julgador.

6. Analisar-se-á o consequencialismo judicial no tocante à utilização de consequências que dizem respeito ao futuro, na medida em que as consequências internas das normas não são objeto do presente trabalho.

7. Analisar-se-á o consequencialismo judicial no tocante à utilização de qualquer consequência. Dessa forma, as consequências medidas no aspecto quantitativo positivo, quantitativo negativo, qualitativo positivo, qualitativo negativo e probabilístico serão consideradas.

CAPÍTULO 2. O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PERMITE O CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?

[“Não se pode negar que usem de cautela na aplicação dos impostos, pois alegam sempre títulos de necessidade, pretextos de urgência, e, embora essas exações não passem no fundo de mera ladroeira, esforçam-se, todavia, por encobri-las com o véu do interesse público, da justiça e da equidade. Dirigem ao povo belas palavras, chamando de bons, fiéis, afeioadíssimos os seus súditos, e, enquanto furtam com uma das mãos, acariciam com a outra, prevenindo assim seus lamentos e acostumando-os, aos poucos, a suportar o jugo da tirania.”] Erasmo de Rotterdam.¹⁵³

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No capítulo anterior, foram analisados os inúmeros sentidos possíveis da expressão “consequencialismo judicial” e do vocábulo “consequências”. Para os fins do presente trabalho, optou-se por estudar o “consequencialismo judicial” enquanto método de interpretação dos dispositivos e aplicação das normas e “consequências” enquanto consequências externas às normas.

Neste capítulo, examina-se se, no âmbito tributário, a adoção do consequencialismo judicial, no sentido aqui fixado, é suportada pelas normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro. Dessa forma, duas questões são relevantes. Em primeiro lugar, é preciso saber se o artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, obriga à adoção do consequencialismo judicial no Direito Público e, mais especificamente, se a norma reconstruída a partir desse dispositivo obriga o julgador a adotar o consequencialismo

¹⁵³ ROTTERDAM, Erasmo de. *Elogio da Loucura*. Ponta Grossa: Atena, 2002. p. 53. E-book disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000026.pdf>>. Acesso em 30/10/2018.

judicial no Direito Tributário brasileiro. Como ficará evidente ao longo do trabalho, a o é negativa. De um lado, porque não se pode afirmar que o artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, seja fundamento para reconstrução de uma norma que obrigue à adoção do consequencialismo judicial. De outro lado, porque ainda que se aceitasse que a norma reconstruída a partir desse dispositivo obrigasse à adoção do consequencialismo judicial, seu âmbito de aplicação na seara tributária seria extremamente reduzido, haja vista a necessidade de que a decisão se baseie exclusivamente em “valores jurídicos abstratos”.

Em segundo lugar, superada a questão quanto à obrigação de o julgador adotar o consequencialismo judicial, é necessário examinar se, ainda assim, ele estaria permitido a recorrer às consequências para justificar sua decisão no âmbito tributário. Novamente, a resposta a essa questão é negativa. De um lado, porque as regras de competência reconstruídas a partir dos dispositivos constitucionais proíbem o julgador de considerar elementos externos à sua estrutura para solucionar casos tributários. Trata-se, portanto, da proibição do consequencialismo judicial enquanto método de interpretação e de aplicação que considera as consequências externas às normas, sejam elas jurídicas ou extrajurídicas. De outro lado, porque o discurso no Direito Tributário brasileiro deve ser pautado no ordenamento vigente, no sentido de que somente os argumentos reconduzíveis ao texto jurídico podem ser utilizados como justificativa para decisão. Trata-se, portanto, da proibição do consequencialismo judicial enquanto método de interpretação e de aplicação que considera as consequências extrajurídicas para justificar as decisões tributárias.

2.2 O SUPOSTO FUNDAMENTO DO CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Lei n.º 13.655, aprovada em 25 de abril de 2018, alterou o Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942, também conhecido como Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Referida lei acresceu diversos dispositivos à LINDB, de modo a obrigar juízes e tribunais a considerarem “as consequências práticas” e “as consequências jurídicas e administrativas” da decisão que decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa. Nesse sentido, eis o teor dos dispositivos mais relevantes introduzidos na LINDB:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.**

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Grifou-se)

Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa **deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas.**

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos. (Grifou-se)

Esses dispositivos foram aprovados com ligeiras alterações em relação à sua redação original, constante no Projeto de Lei do Senado n.º 359/2015, de iniciativa do Senador Antonio Anastasia. O Projeto foi elaborado pelos Professores Carlos Ari Sunfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, e por pesquisadores da Sociedade Brasileira de Direito Público e da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.¹⁵⁴

De acordo com a justificativa do Projeto de Lei, o Brasil estaria vivenciando um cenário de insegurança jurídica. Aqui, a insegurança jurídica a que se refere o Projeto diz respeito a uma situação de fato, empiricamente verificável.¹⁵⁵ Tal insegurança seria resultado “do aumento de regras sobre processos e controle da administração” que teriam “provocado o aumento da incerteza e da imprevisibilidade” de modo a “colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional”.¹⁵⁶ Nas palavras de um seus idealizadores, o objetivo do Projeto era “conferir mais segurança jurídica, estabilidade e previsibilidade ao direito público”.¹⁵⁷ Nesse sentido, as alterações introduzidas na LINDB teriam a função precípua de “neutralizar importantes fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública”, dentre os quais foram destacados os seguintes:

- O alto grau de indeterminação de grande parte das normas públicas;
- A relativa incerteza, inerente ao Direito, quanto ao verdadeiro conteúdo de cada norma;

¹⁵⁴ Projeto de Lei do Senado n.º 349/2015. p. 4.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 126.

¹⁵⁶ Projeto de Lei do Senado n.º 349/2015. p. 4.

¹⁵⁷ SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. “Uma lei para dar mais segurança jurídica ao direito público e ao controle”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 21-24 (22).

- A tendência à superficialidade na formação do juízo sobre complexas questões jurídico-públicas;
- A dificuldade de o Poder Público obter cumprimento voluntário e rápido de obrigação por terceiros, contribuindo para a inefetividade das políticas públicas;
- A instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo [r]isco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle.
- Os efeitos negativos indiretos da exigência de que as decisões e controles venham de processos (que demoram, custam e podem postergar cumprimento de obrigações);
- O modo autoritário como, na quase totalidade dos casos, são concebidas e editadas normas pela Administração Pública.¹⁵⁸

Ao ser submetido à análise da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), o Projeto recebeu parecer favorável e algumas pequenas sugestões de alterações. De acordo com a CCJ, “a proposição não incide em qualquer tipo de inconstitucionalidade, seja formal, seja material. Não há óbices quanto à sua juridicidade”.¹⁵⁹

Embora alguns dispositivos tenham sido objeto de veto presidencial, o Projeto foi convertido em lei de maneira praticamente fiel ao teor no qual havia sido inicialmente formulado. Duas questões são, portanto, relevantes. Primeira: ao referir-se à necessidade de consideração das consequências práticas da decisão, o artigo 20 da LINDB teria introduzido no ordenamento jurídico brasileiro o consequencialismo judicial na acepção aqui empregada? E, em caso afirmativo, a norma reconstruída a partir deste dispositivo seria aplicável no âmbito tributário? Cada uma dessas questões merece análise pormenorizada.

2.2.1 O artigo 20 da LINDB introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o consequencialismo judicial?

2.2.1.1 Três posições acerca do artigo 20 da LINDB

Quando da aprovação da Lei n.º 13.655/2018, não faltaram vozes para afirmar que o consequencialismo judicial havia sido introduzido no Direito brasileiro.¹⁶⁰ Para esses, a obrigação de juízes e tribunais considerarem “as consequências práticas da decisão” ao

¹⁵⁸ Projeto de Lei do Senado n.º 349/2015. p. 5.

¹⁵⁹ Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, em decisão terminativa, sobre o Projeto de Lei do Senado (PLS) n.º 349, de 2015, do Senador Antonio Anastasia. Relatora Senadora Simone Tebet. p. 3.

¹⁶⁰ LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). *Segurança Jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Brasília: Senado Federal, 2015.

decidir com base em valores jurídicos abstratos, nos termos do *caput* do artigo 20, significaria que eles estariam obrigados a recorrer ao consequencialismo na tomada de decisões que envolvesse a aplicação de princípios. Três posições podiam ser percebidas.

Na primeira posição, havia aqueles que entendiam que a obrigação de juízes e tribunais considerarem as consequências práticas da decisão para solucionar casos concretos seria salutar ao Direito brasileiro. Para esses, o dever imposto pela Lei forneceria mais ferramentas para que as partes, especificamente, e os cidadãos, de modo geral, pudessem exercer o controle intersubjetivo das decisões dos juízes e tribunais. Daí a afirmativa no sentido de que “mais do que uma deferência ao consequencialismo, o dispositivo presta homenagem à responsividade da decisão”.¹⁶¹

Nesse ponto, é interessante perceber que o objetivo declarado dos idealizadores do projeto, Floriano de Azevedo Marques Neto e Carlos Ari Sundfeld, era controlar a margem de discricionariedade dos intérpretes e aplicadores no Direito, principalmente quando estes fossem postos diante de questões relativas ao Direito Administrativo. Carlos Ari Sundfeld, no livro *Direito Administrativo para Céticos*, sustenta que “vive-se hoje um ambiente de ‘geleia geral’ no direito público brasileiro, em que princípios vagos podem justificar qualquer decisão”.¹⁶² Segundo Carlos Ari Sundfeld, juízes estariam preferindo ficar “nas nuvens”, decidindo controvérsias concretas preponderantemente com base em princípios abstratos. De acordo com o autor, tais princípios estariam sendo utilizados nas decisões judiciais como “ideias soltas”, “fórmulas mágicas”, “belas” e vagas, para mascarar as razões que efetivamente guiaram a decisão de juízes e tribunais. Inclusive, o autor chega a sustentar que princípios seriam “armas de espertos e de preguiçosos”.¹⁶³

Diante desse diagnóstico fático, Carlos Ari Sundfeld sustenta a necessidade de o Poder Judiciário arcar com os ônus do formulador de políticas públicas. Para ele, se esse ônus não for observado, as decisões judiciais serão resultado de meros caprichos do intérprete e aplicador. Nesse contexto, a consideração das consequências na tomada de decisão configuraria uma forma de controlar a utilização de princípios em decisões judiciais.

¹⁶¹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras. A nova LINDB e o consequencialismo jurídico como mínimo essencial. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 18 de maio de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-18/opiniao-lindb-quadrantes-consequencialismo-juridico>>. Acesso em 30/10/2018.

¹⁶² SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo para Céticos*. 2ª edição. São Paulo: Direito GV/Malheiros, 2014. p. 60.

¹⁶³ *Ibidem*, Capítulo 3 – Princípio é preguiça?

Por isso a afirmativa, no início do capítulo 3 (três) da obra acima referida, de que “(...) não basta invocar e elogiar princípios; é preciso respeitar o espaço de cada instituição, comparar normas e opções, estudar causas e consequências, ponderar as vantagens e desvantagens”.¹⁶⁴

Em sentido análogo, Floriano de Azevedo Marques Neto também sustenta que o exercício do controle dos atos da Administração Pública depende necessariamente da consideração das consequências na tomada de decisão judicial. Segundo ele, “um sistema de controle que só pune, invalida e impede não será um controle conforme aos cânones do Estado Democrático de Direito”.¹⁶⁵ Por isso, o autor aponta para a necessidade de “se conseguir combinar rigor no combate aos despautérios com a verificação ponderada das consequências das medidas de coibição a seu alcance”.¹⁶⁶

Para essa primeira posição, portanto, a consideração das consequências teria o condão de reduzir a discricionariedade judicial, pois forçaria juízes e tribunais a considerarem seriamente os resultados práticos decorrentes da aplicação de princípios para solucionar casos concretos. Nessa visão, a consideração das consequências restringiria o âmbito de atuação do Poder Judiciário, conduzindo a um cenário “menos ativista do que o atual”.¹⁶⁷

Na segunda posição, havia aqueles que questionavam a aptidão da consideração das consequências práticas da decisão para constranger e controlar a atividade judicial. Para esses, ainda que o uso excessivo de princípios para fundamentar e justificar decisões pudesse ser considerado uma realidade indesejável no país, a abertura à consideração das consequências não teria o condão de conduzir, necessariamente, ao aumento da qualidade da justificação das decisões judiciais.¹⁶⁸ Em sentido oposto, as incertezas relativas à argumentação com base em consequências (quais consequências são relevantes e com base em qual critério as consequências relevantes devem ser determinadas, por exemplo)

¹⁶⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo para Céticos*. 2ª edição. São Paulo: Direito GV/Malheiros, 2014. p. 61.

¹⁶⁵ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública (FCGP)*, ano 9, n.º 100. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 1-34 (6).

¹⁶⁶ *Idem*.

¹⁶⁷ MENDONÇA, José Vicente Santos de. “Dois futuros (e meio) para o projeto de lei do Carlos Ari”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 31-34 (32).

¹⁶⁸ LEAL, Fernando. “Inclinações pragmáticas no direito administrativo: nova agenda, novos problemas. O caso do PL 349/15”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 25-30 (28).

poderiam abrir espaço para um âmbito ainda maior de arbitrariedades na tomada de decisão judicial.

Essa segunda posição não discorda do diagnóstico feito pela primeira posição: juízes e tribunais aplicam princípios vagos para solucionar casos concretos. No entanto, ela encara com maior ceticismo a obrigação de o Poder Judiciário considerar as consequências da sua decisão na aplicação de princípios. Isso porque, de acordo com essa posição, não há uma relação necessária entre a qualidade da decisão e o número de elementos considerados pelo juiz ou tribunal na decisão. Em termos mais singelos: “do aumento quantitativo de referências de argumentação não se infere o aumento da qualidade da justificação”.¹⁶⁹ Essa posição, em sua vertente extremada, sustenta que o artigo 20 da LINDB introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma “retórica das consequências”, cujo resultado será a “alteração do estilo da decisão” sem, no entanto, alterar a qualidade da fundamentação e justificação judicial.¹⁷⁰

Na terceira posição, havia aqueles que adotavam uma visão intermediária entre os dois extremos acima expostos. Para esses, a obrigação de considerar as consequências práticas da decisão, nos termos do artigo 20 da LINDB, poderia conduzir a um cenário de “inclinações pragmáticas que testam caminhos”.¹⁷¹ Significa dizer que ainda que a consideração das consequências não seja capaz de reduzir totalmente a discricionariedade de juízes e tribunais na aplicação de princípios, ela poderá “educa-los e constrangê-los” na sua tomada de decisão.

Essa terceira posição diferencia-se, de um lado, da primeira posição porque reconhece a existência de problemas inerentes à argumentação com base em consequências, principalmente os relativos à determinação de quais são as consequências práticas, e a como e com base em quais critérios elas podem ser comparadas. De outro lado, essa posição

¹⁶⁹ LEAL, Fernando. “Inclinações pragmáticas no direito administrativo: nova agenda, novos problemas. O caso do PL 349/15”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 25-30 (28).

¹⁷⁰ MENDONÇA, José Vicente Santos de. “Dois futuros (e meio) para o projeto de lei do Carlos Ari”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 31-34 (33).

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 34.

também se diferencia da segunda postura porque sustenta que a consideração das consequências poderia educar e constranger juízes e tribunais na sua tomada de decisão.¹⁷²

Essas três posições analisaram a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB com base nos seus possíveis efeitos na realidade fática. Elas analisaram a desejabilidade (ou não) da introdução de uma norma no ordenamento jurídico brasileiro que obriga juízes e tribunais a considerar as consequências das decisões que aplicam princípios. Desse modo, cada posição acima descrita forneceu argumentos relativos a *como* a obrigação de considerar as consequências práticas da decisão *poderá afetar* a qualidade das decisões judiciais (o que, em si mesmo, envolve uma prognose ou, dito de outro modo, a análise das consequências).

2.2.1.2 As perguntas ignoradas pelas três posições

Ao discutir os possíveis efeitos decorrentes da introdução do artigo 20 da LINDB no ordenamento jurídico brasileiro, todas as posições anteriormente citadas partiram da premissa de que a norma reconstruída a partir deste dispositivo teria não apenas autorizado, mas obrigado o julgador a considerar todas as consequências de qualquer decisão que envolvesse a aplicação de princípios. Tais posições, portanto, assumem como premissa duas questões relevantes: a primeira, relativa ao próprio conteúdo do artigo 20 da LINDB e, a segunda, relativa aos limites de atuação do Poder Legislativo.

Em primeiro lugar, as três posições assumem que a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB teria obrigado o julgador a adotar o consequencialismo judicial. No entanto, pode-se perguntar: em relação ao conteúdo do artigo 20 da LINDB, é verdade que as normas reconstruídas a partir desse dispositivo realmente introduziram no ordenamento jurídico brasileiro o consequencialismo judicial? Se a expressão “consequencialismo judicial” for entendida no sentido proposto pelo presente trabalho, a resposta é negativa.

Embora o dispositivo tenha sido redigido de forma atécnica, o objetivo do artigo 20 da LINDB foi restringir a atuação de juízes e tribunais, obrigando-os a considerar “as consequências práticas da decisão” na aplicação de valores jurídicos abstratos. Procurou-se,

¹⁷² MENDONÇA, José Vicente Santos de. “Dois futuros (e meio) para o projeto de lei do Carlos Ari”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 31-34.

portanto, estabelecer parâmetros a serem necessariamente observados pelo aplicador, o qual, de acordo com as premissas adotadas pelos formuladores da norma, estaria atuando com cada vez maior frequência como gestor público e, deste modo, assumindo a tarefa de formular políticas públicas. É o que indica a seguinte passagem de um artigo de autoria de Carlos Ari Sunfeld e Guilherme Jardim Jurksaitis, que trata das principais razões pelas quais teria sido necessária a introdução da Lei n.º 13.655/2018 no ordenamento jurídico brasileiro:

O direito público sente falta de uma Lei de Introdução. (...)

É preciso então enfrentar aquela que talvez seja a principal crítica à atuação proeminente dos órgãos de controle, segundo a qual os controladores teriam assumido o lugar dos gestores públicos na formulação de políticas e na própria condução da máquina estatal, trazendo enorme instabilidade.

Superar essa crítica envolve ter cuidado com decisões tomadas com base em princípios, em valores jurídicos abstratos, que, não obstante, produzem claros efeitos concretos. O fato de o direito positivo prestigiar o uso dos princípios, e prever normas suficientemente abertas, de modo que os intérpretes possam deles se socorrer em determinadas situações, impõe aos órgãos de controle um ônus de motivação mais elevado.¹⁷³ (Grifou-se)

É evidente, portanto, que o objetivo da norma a ser reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB é fornecer parâmetros para a aplicação de valores jurídicos abstratos em casos concretos e, ao assim proceder, permitir o controle intersubjetivo dessas decisões pelas partes e pela sociedade. Desse modo, não é possível afirmar que o artigo 20 da LINDB introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o consequencialismo judicial.

Com efeito, a partir do *caput* do artigo 20 da LINDB duas normas distintas podem ser construídas. De um lado, uma relativa à utilização de um único valor abstrato na justificação de uma decisão. Nesse caso, a norma é trivial. De outro lado, uma relativa a como juízes e tribunais devem justificar sua decisão quando mais de um valor jurídico abstrato for aplicável em um caso concreto. Nesse caso, a norma é desnecessária, porque ela já é implicada pelas normas da Constituição Federal.

Relativamente à utilização de um único valor abstrato na justificação de uma decisão, o artigo 20 da LINDB não introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o consequencialismo judicial, mas apenas uma norma trivial. A norma reconstruída a partir do

¹⁷³ SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. “Uma lei para dar mais segurança jurídica ao direito público e ao controle”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 21-24 (22).

caput deste dispositivo não permite (muito menos obriga) que o juiz considere toda e qualquer consequência prática decorrente da sua decisão. Tal norma obriga o juiz ou tribunal a levar em consideração tão somente as “consequências práticas da decisão” *relativas* ao “valor jurídico abstrato” aplicável ao caso concreto.

A menção a “valores jurídicos abstratos” pretende fazer referência a “princípios” enquanto espécie do gênero “normas”. Princípios são normas que prescrevem a concretização, na maior medida possível, de um estado ideal de coisas realizável em diferentes graus. Princípios, no entanto, não determinam o meio a ser adotado para a concretização de tal estado.¹⁷⁴ Referidas normas prescrevem qual é a conduta *prima facie* obrigatória e, por esse motivo, encontram-se no plano deontológico. Valores estabelecem o que é *prima facie* melhor e, por esse motivo, encontram-se no plano axiológico.¹⁷⁵ Daí a imprecisão terminológica do texto do *caput* ao utilizar “valores jurídicos abstratos” quando deveria ter se referido a princípios.

Conquanto singela, esta consideração é relevante porque permite afirmar que a aplicação de um princípio necessariamente demanda do juiz ou tribunal a consideração dos possíveis efeitos decorrentes da adoção de uma medida para a sua promoção. Se um princípio (proteção ao meio ambiente) prescreve um estado ideal X (preservação da flora e da fauna), que pode ser promovido por meio da adoção das medidas W (subsídios a empresas que invistam na preservação da flora e da fauna), Y (intervenção direta do governo para proteção da flora e da fauna), e Z (investimento do governo em campanhas destinadas à conscientização da população para preservar a flora e a fauna), então é obrigação do aplicador considerar qual é, dentre as medidas W, Y e Z, aquela que promove em maior grau o estado ideal X. Essa avaliação demanda a consideração dos efeitos das medidas W, Y e Z para o atingimento do estado ideal X, sem a qual não é possível determinar qual medida deve prevalecer no caso concreto. Isso significa que a consideração das “consequências práticas da decisão” deve ser entendida como o dever de o aplicador considerar os efeitos da decisão para promoção do estado ideal de coisas que o princípio pretende alcançar, avaliando, inclusive, os seus possíveis efeitos negativos. Mais uma vez, é notável a atecnia nos termos e expressões utilizados pelo artigo 20 da LINDB. Ao usar a expressão “consequências práticas da decisão”, o dispositivo pretendeu fazer referência à avaliação da correlação entre

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 79. PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008. p. 62.

¹⁷⁵ PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008. p. 61.

os efeitos da medida adotada e a promoção do estado ideal de coisas ordenado por um princípio.

Um exemplo permite ilustrar como a consideração das consequências práticas da decisão não se confunde com os efeitos da decisão para promoção do estado ideal de coisas prescrito por um princípio. Imagine-se que um juiz deve decidir a seguinte situação. Um indivíduo alega que o princípio da segurança, reconstruído a partir do artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, não autoriza oficiais de um aeroporto a lhe submeterem ao detector de metais e aos procedimentos de inspeção de bagagem de mão. Entretanto, os oficiais do aeroporto, com fundamento nessa mesma norma, alegam que a medida é necessária para preservação da segurança dos indivíduos dentro e fora do aeroporto. Da forma como o problema foi delimitado, a única questão relevante é: o artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, que assegura a todos os indivíduos o direito à segurança, autoriza oficiais de um aeroporto a submeterem um indivíduo ao detector de metais e aos procedimentos de inspeção de bagagem de mão?

Diante dessa questão, o juiz poderia decidir permitir a inspeção da bagagem e a submissão do indivíduo ao detector de metal com fundamento no princípio da segurança. Ao decidir desse modo, de acordo com o artigo 20 da LINDB, o juiz teria que levar em consideração as “consequências práticas da sua decisão”. A justificação do juiz poderia seguir a seguinte linha: se a bagagem de mão não for submetida à inspeção e este indivíduo não for submetido ao detector de metais, então outros indivíduos também não precisarão se submeter ao detector de metais e poderão ter suas bagagens de mão não inspecionadas. A consequência disso é que os indivíduos não passarão mais por nenhuma fiscalização e a segurança de todos poderá ser facilmente comprometida. Desse modo, a única forma de garantir a segurança dos cidadãos é obriga-los a serem submetidos a esses procedimentos que, a propósito, são razoáveis e pouco invasivos. Nessa justificação, a rigor, não são levadas em consideração as consequências práticas da decisão, mas sim os seus efeitos para a concretização do princípio da segurança, que prescreve, dentre outras coisas, um estado ideal de proteção dos indivíduos. Nos termos do presente trabalho, trata-se, aqui, de consequências internas, relativas à própria aplicação do princípio da segurança no caso concreto.

Uma justificação totalmente diferente seria aquela que considerasse exclusivamente as consequências práticas da decisão, sem atrelá-las ao princípio utilizado pelo juiz para solucionar o caso concreto. Retomando o exemplo, o juiz poderia decidir que o indivíduo

não deveria ser submetido à fiscalização dos oficiais do aeroporto adotando a seguinte linha de raciocínio. Se o indivíduo for obrigado a submeter-se ao detector de metais e à inspeção sua bagagem de mão, então outros indivíduos também terão que observar o mesmo procedimento. A consequência será o aumento no número de funcionários e máquinas destinados a realizar o controle de segurança, o que elevará os custos do aeroporto com mão-de-obra e manutenção de equipamentos. Isso, por sua vez, acarretará aumento de preço das passagens aéreas, uma vez que uma parcela deste é destinado a cobrir os custos dos aeroportos. Tal fato, a seu turno, restringirá a circulação dos indivíduos. Como todas essas consequências são indesejáveis (aumento dos custos de manutenção do aeroporto, aumento dos custos da passagem aérea, redução do número de viajantes), então a decisão a ser tomada é aquela que não submete o indivíduo aos procedimentos de fiscalização pelos oficiais do aeroporto.

É evidente que esse tipo de justificação se baseia nas consequências da decisão. No entanto, a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB não autoriza este tipo de justificação porque tais consequências não guardam qualquer relação com o princípio relevante para o caso concreto (princípio da segurança). Se a justificação da decisão judicial se basear exclusiva ou preponderantemente nas consequências dela decorrentes, de modo a ignorar as normas aplicáveis ao caso concreto (e que devem ditar a sua solução), então faltará à decisão judicial um elemento necessário para sua validade: o fundamento jurídico, isto é, a vinculação ao Direito.

Esse exemplo singular permite perceber que o artigo 20 da LINDB não introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma norma que obriga ao consequencialismo judicial. A norma reconstruída a partir desse dispositivo não autoriza o intérprete e o aplicador a considerar as consequências da decisão em detrimento das normas do ordenamento jurídico, sejam elas regras ou princípios.

Entender que a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB teria obrigado ao consequencialismo judicial levaria a uma contradição. De um lado, para a satisfação do antecedente normativo, seria necessário que a decisão judicial se baseasse em um princípio. De outro lado, a consideração das consequências faria com que a decisão judicial não tivesse por base um princípio, mas sim as consequências externas a ele. Em termos mais singelos: se o juiz fundamenta sua decisão nas consequências dela decorrentes, então ele não está

decidindo com base em um princípio, mas sim com base nas consequências decorrentes da decisão, o que é algo totalmente diverso.

Por essas razões, relativamente à aplicação de um princípio jurídico a uma situação concreta, a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB é desnecessária. Ela apenas exige que juízes e tribunais avaliem os efeitos da decisão e a sua aptidão para alcançar o estado ideal de coisas prescrito pelo princípio que serviu de fundamento à decisão. Em suma, a norma obriga juízes e tribunais a considerem se a decisão é capaz de alcançar os fins previstos pelo princípio aplicável ao caso concreto.¹⁷⁶ Tal exigência, no entanto, decorre da própria natureza normativa dos princípios.¹⁷⁷ Por esse motivo, a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB é expletiva. Seu mérito reside em explicitar um dever de fundamentação que já deveria ser observado por juízes e tribunais, embora na prática isso muitas vezes não ocorra.

De outro lado, relativamente a como juízes e tribunais devem justificar sua decisão quando mais de um princípio for aplicável em um caso concreto, também é incorreto afirmar que o artigo 20 da LINDB teria introduzido no ordenamento jurídico brasileiro o consequentialismo judicial. O *caput* do artigo 20 da LINDB nada mais fez do que explicitar o dever de juízes e tribunais aplicarem princípios em conformidade com o subteste da proporcionalidade em sentido estrito. Por esse motivo, o artigo 20 da LINDB apenas introduziu uma norma expletiva, já implicada pelas normas da Constituição Federal, na medida em que apenas previu expressamente a obrigação de o aplicador fundamentar sua decisão observando o postulado da proporcionalidade.

Para alguns, em caso de colisão, a aplicação de princípios necessariamente exigiria a satisfação do postulado da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).¹⁷⁸ Apesar das críticas que poderiam ser tecidas a esse posicionamento e que fogem ao escopo deste trabalho, o artigo 20 da LINDB parece ter encampado, em

¹⁷⁶ FETERIS, Eveline T. The Rational Reconstruction of Argumentation Referring to Consequences and Purposes in the Application of Legal Rules: a Pragma-Dialectical Perspective. *Argumentation*, vol. 19, n.º 4. Dordrecht: Springer, 2006. p. 459-470 (460-461).

¹⁷⁷ LEAL, Fernando. “Inclinações pragmáticas no direito administrativo: nova agenda, novos problemas. O caso do PL 349/15”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequentialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 25-30 (27).

¹⁷⁸ Assume-se que o conflito entre princípios é inédito, no sentido de não poder ser solucionado por meio da subsunção de uma regra já criada pelo juiz ou tribunal. Em outras palavras: não há uma regra prévia relativa à relação de prioridade condicional entre os princípios em jogo aplicável ao caso concreto. ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. *Ratio Juris*, vol. 13, n.º 3. Wiley, 2000. p. 294-304 (297 e ss.).

alguma medida, esse entendimento.¹⁷⁹ Os dois primeiros subtestes da proporcionalidade (adequação e necessidade) foram expressamente previstos no parágrafo único do artigo 20 da LINDB, onde se lê que “a motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”. Desse modo, o parágrafo único vincula expressamente a justificação judicial ao Direito porque obriga juízes e tribunais a demonstrarem a adequação e necessidade da medida por eles adotada, isto é, justificarem a satisfação dos dois primeiros subtestes do postulado da proporcionalidade.

O *caput* do artigo 20 da LINDB necessariamente deve ser compreendido de acordo com o parágrafo único. A interpretação sistemática, enquanto método a ser utilizado para atribuição de sentido ao *caput* do dispositivo, estabelece que o intérprete não pode considerar apenas determinados elementos do texto normativo, selecionando arbitrariamente alguns (*caput*) em detrimento de outros (parágrafo único). Para o objeto ora analisado, a interpretação sistemática prescreve que um dispositivo deve ser interpretado à luz dos outros dispositivos com os quais coexiste, e não isoladamente.¹⁸⁰ Isso significa que o *caput* do artigo 20 da LINDB necessariamente deve ser lido em conjunto com o parágrafo único do artigo 20 da LINDB.

O parágrafo único não faz referência a elementos externos do ordenamento jurídico, de modo a ampliar a margem de liberdade do aplicador. Em sentido oposto, o parágrafo único faz referência a dois subtestes necessários para a aplicação de princípios quando estes entram em colisão. O objetivo é precisamente restringir o âmbito de discricionariedade do aplicador na solução de casos concretos. Por essa razão, o *caput* do artigo 20 da LINDB também não pode ser interpretado como se fizesse referência a um elemento externo do ordenamento jurídico, autorizando o juiz ou tribunal a fundamentar sua decisão com base em toda e qualquer consequência prática dela decorrente. Mais uma vez, “as consequências práticas da decisão” não podem ser entendidas de modo dissociado da aplicação dos princípios ao caso concreto.

¹⁷⁹ A título meramente exemplificativo, para uma crítica relativa às teorias dos princípios, ver POSCHER, Ralf. “The Principles Theory: how many theories and what is their merit?”. In KLATT, Matthias (ed.). *Institutionalizing reason: Perspectives on the Legal Philosophy of Robert Alexy*. New York: Oxford University Press, 2012.

¹⁸⁰ PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008. p. 314.

Assim, “as consequências práticas da decisão” devem ser entendidas como o dever de o aplicador considerar (i) os efeitos positivos e negativos da promoção de determinado princípio e (ii) os efeitos positivos e negativos de restringir a promoção do princípio conflitante. Por meio da expressão “consequências práticas da decisão”, pretendeu-se referir ao dever de juízes e tribunais fundamentarem a aplicação dos princípios com base na proporcionalidade em sentido estrito, que nada mais é do que o terceiro subteste da proporcionalidade e que está ausente no parágrafo único do artigo 20 da LINDB. Novamente, a atecnia nos termos e expressões utilizados pelo dispositivo dificultam o seu entendimento, embora não o tornem inteligíveis.

Por essas razões, também relativamente à aplicação de princípios colidentes a uma situação concreta, a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB é expletiva. Ela apenas explicita o dever de juízes e tribunais aplicarem princípios de acordo com o postulado da proporcionalidade, que compreende os subtestes da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Todas essas considerações permitem concluir que o artigo 20 da LINDB não introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o consequencialismo judicial. O dispositivo, no entanto, foi redigido de forma atécnica, o que o tornou equívoco e contraditório. Equívoco porque, como demonstrado acima, muitos acreditaram que as normas reconstruídas a partir desse dispositivo equivaleriam a uma obrigação de o julgador considerar toda e qualquer consequência prática decorrente da sua decisão. Tal atribuição de sentido, no entanto, é incompatível com o próprio ordenamento jurídico brasileiro que exige que as decisões judiciais sejam justificadas com base no Direito vigente. No Direito Tributário, essa exigência não é diferente, na medida em que “a atitude mental jurídica é um reflexo condicionado à regra jurídica”.¹⁸¹ Contraditório porque, como referido anteriormente, não é possível afirmar que uma decisão se baseia em um princípio e, ao mesmo tempo, reconhecer que sua justificação é pautada nas consequências práticas que com ele não guardam qualquer vínculo de pertinência lógica.

Em segundo lugar, as três posições examinadas no item precedente assumem que o Poder Legislativo poderia determinar o modo como o Poder Judiciário e o Poder Executivo aplicam as normas do ordenamento jurídico brasileiro. É necessário, então, que se pergunte:

¹⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 41.

ainda que a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB tenha obrigado à adoção do consequentialismo judicial, o que se admite apenas para fins argumentativos, poderia o Poder Legislativo obrigar os Poderes Judiciário e Executivo a considerarem as consequências práticas das decisões que se baseiem em valores jurídicos abstratos? Novamente, a resposta a esta questão é negativa.

A obrigação de as esferas administrativas, controladoras e judicial considerarem as consequências práticas da decisão ao decidirem com base em valores jurídicos abstratos, nos termos do artigo 20 da LINDB, viola a separação dos Poderes, prevista tanto no artigo 2º, da Constituição Federal, que estabelece a independência e harmonia dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, quanto no artigo 60, § 4º, inciso III, da Constituição Federal, que o elenca como uma cláusula pétrea. O princípio da separação de Poderes exige independência harmônica entre os Poderes, no sentido de que um Poder não se subordinará aos demais.¹⁸² Isso significa que o Poder Legislativo não pode obrigar o Poder Judiciário a adotar um método de interpretação e aplicação específico, ainda mais quando esses são incompatíveis com as normas fixadas pela própria Constituição, como adiante se verá.

Ao determinar que o Poder Judiciário deve considerar as consequências externas às normas em detrimento das consequências internas às normas, o Poder Legislativo obriga os julgadores a decidirem com base em elementos não previstos pelo constituinte e que, exatamente por essa razão, violam os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da legalidade e da igualdade. Ao assim proceder, o Poder Legislativo subordinaria o Poder Judiciário não à Constituição, mas apenas à lei, violando ainda o princípio da separação de poderes. Por esse motivo, se a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB for aquela que obriga à consideração das consequências externas às normas, então ela é inconstitucional.

2.2.2 A norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB é aplicável no âmbito tributário?

Para fins meramente argumentativos, é necessário perquirir se, ainda que a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB tivesse obrigado à adoção do

¹⁸² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 109.

consequencialismo, estaria ela apta a produzir seus efeitos especificamente na seara tributária. Nesse sentido, embora o objeto do presente trabalho não diga respeito à adoção do consequencialismo no âmbito do Poder Executivo, é relevante ressaltar a decisão proferida no Processo n.º 19515.003515/2007-74 pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nesse julgamento, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais destacou a “natureza essencialmente administrativa” dos dispositivos inseridos pela Lei n.º 13.655/2018 na LINDB.¹⁸³ Por essa razão, a Turma declarou que os destinatários do dispositivo seriam os administradores públicos e os órgãos de controle da Administração Pública, concluindo que “em nenhum momento a lei em tela sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa, como é o caso do CARF”.¹⁸⁴

Cerca de 20 (vinte) dias após essa decisão, Carlos Ari Sundfeld afirmou que “a lei é geral de direito público”¹⁸⁵ e “não fez distinções nem previu tratamento especial ou imunidades para [as] subdivisões [da esfera administrativa]”.¹⁸⁶ Na visão de Carlos Ari Sundfeld, portanto, as normas reconstruídas a partir dos dispositivos inseridos na LINDB pela Lei n.º 13.655/2018 seriam aplicáveis também no âmbito tributário.

A partir da interpretação dos dispositivos constitucionais, no entanto, não é possível concordar com essa conclusão. A Constituição Federal de 1988, notadamente na seara tributária, estabeleceu limitações àquilo que o Estado pode fazer. Ela conferiu, no artigo 146, inciso III, competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A partir desse dispositivo é possível reconstruir uma norma de reserva de competência que estabelece que para a edição de normas gerais em matéria tributária é obrigatória a adoção de uma fonte específica, qual seja, lei complementar. Assim, é inconstitucional a edição de normas gerais de Direito Tributário por meio de leis ordinárias. Isso quer dizer que ainda que a Lei n.º 13.655/2018 tenha visado a criar normas gerais de

¹⁸³ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Turma, Processo n.º 19515.003515/2007-74, Acórdão n.º 9202-006.996. p. 26.

¹⁸⁴ *Idem.*

¹⁸⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. “LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. Qual o âmbito de incidência dos novos dispositivos?”. *Jota*. Publicado em 10/08/2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>>. Acesso em 13/08/2018.

¹⁸⁶ *Idem.*

Direito Público, no âmbito tributário tais normas só podem ser instituídas por meio de lei complementar, sob pena de violar diretamente a prescrição constitucional.¹⁸⁷

Desse modo, ainda que a LINDB seja uma “lei geral de direito público”, conforme defendido por Carlos Ari Sundfeld, ela não pode usurpar as competências conferidas pela Constituição à lei complementar e, conseqüentemente, invadir o âmbito de atuação desta última na seara tributária. Se assim o fizer, incorrerá em inconstitucionalidade. Aqui, portanto, para preservar a constitucionalidade da norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB seria necessário interpretar o dispositivo conforme a Constituição: embora a norma seja válida para outros âmbitos jurídicos, ela não o é na seara tributária, já que nesta o constituinte previu expressamente que normas gerais deveriam ser estabelecidas por meio de lei complementar.

Além disso, ainda que fossem afastados os argumentos relativos à necessidade de que o artigo 20 da LINDB fosse interpretado conforme a Constituição, o âmbito de aplicação das normas reconstruídas a partir desse dispositivo seria extremamente reduzido na seara tributária.

A partir do artigo 20 da LINDB podem ser reconstruídas ao menos duas normas jurídicas distintas. A primeira norma é uma regra que obriga o aplicador a adotar determinada conduta. Tal norma pode ser expressa analiticamente do seguinte modo: “se decisão com base em valores jurídicos abstratos, então devem ser consideradas as conseqüências práticas da decisão”. Essa norma obriga o aplicador a considerar as conseqüências práticas da decisão, desde que sua decisão tenha por base “valores jurídicos abstratos”. Em outros termos, a “decisão com base em valores jurídicos abstratos” é condição necessária e suficiente para o desencadeamento da conseqüência jurídica (consideração das conseqüências práticas da decisão), de modo que se a decisão do aplicador tiver como base “valores jurídicos abstratos”, então ele está obrigado a adotar uma conduta específica (considerar as conseqüências práticas da sua decisão).

A segunda norma é uma regra que regula a classe de fatos complementar às “decisões com base em valores jurídicos abstratos”. Trata-se, portanto, de uma regra que regula todas as decisões que *não* se baseiam em valores jurídicos abstratos. Tal regra resulta da utilização

¹⁸⁷ Embora referindo-se à instituição de normas gerais de Direito Tributário por Medida Provisória, o argumento é aplicável aqui. ÁVILA, Humberto. Muito mais do que uma simples declaração. *Revista Conselhos*, v. 6. São Paulo, 2015. p. 86-87.

do argumento *a contrario* em sua função construtiva, que autoriza a reconstrução de uma norma que atribui a consequência oposta àquela prescrita pela norma expressamente prevista pelo legislador.¹⁸⁸ Assim, pode-se concluir pela existência e validade da seguinte regra no ordenamento jurídico brasileiro: “se decisões que *não* se baseiam em valores jurídicos abstratos, então *não* devem ser consideradas as consequências práticas da decisão”.

Ao *delimitar* expressamente em qual classe de fatos a consideração das consequências práticas é obrigatória, o legislador proibiu expressamente juízes e tribunais de considerarem as consequências práticas em outros tipos de decisão. Aqui, o recurso ao argumento *a contrario* é possível porque se pode inferir a existência do advérbio “só” no antecedente: “só se decisões com base em valores jurídicos abstratos, então devem ser consideradas as consequências práticas da decisão”. Na ausência de “uma decisão com base em valores jurídicos abstratos”, não é permitido ao aplicador recorrer às consequências práticas da decisão.

Tal inferência é possível porque se o legislador tivesse pretendido que o aplicador considerasse as consequências práticas da decisão também em outros tipos de decisão, o teria indicado expressamente. O silêncio do legislador implica uma escolha consciente de não atribuir a mesma consequência (obrigação de considerar as consequências práticas da decisão) à classe de fatos não expressamente regulada (decisões que não se baseiem em valores jurídicos abstratos). Ao *especificar* em que tipo de decisões o aplicador estaria obrigado a considerar as consequências práticas da sua decisão (somente aquelas baseadas em valores jurídicos abstratos), o legislador *optou* por delimitar expressamente o âmbito de aplicação dessa obrigação, de modo que não é dado ao intérprete e aplicador estendê-la para situações não expressamente previstas.

A combinação das duas regras reconstruídas a partir do *caput* do artigo 20 da LINDB permite compreender, com ainda maior clareza, o âmbito limitado no qual o consequentialismo judicial seria permitido no Direito Tributário brasileiro.

Ao determinar quem, o que, como, quando, com base no que, e em que medida pode ser tributado, a Constituição Federal estabeleceu diversas regras.¹⁸⁹ Tais regras exercem múltiplas funções: atribuem competência aos entes tributantes, definem o que pode ser

¹⁸⁸ GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía*, n.º 43, octubre 2015. p. 29-30. BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011. p. 54.

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 216.

objeto de tributação, estabelecem os procedimentos a serem necessariamente observados para exigência de tributos, obrigam à adoção de determinadas fontes para instituição e majoração de alguns tributos, fixam os limites dentro dos quais o ente tributante pode atuar legitimamente e conferem direitos e garantias aos contribuintes. Apesar de tais regras diferenciarem-se em suas funções, elas guardam um traço em comum: todas representam escolhas da Constituição Federal que determinam previamente um resultado e, por isso, eliminam qualquer atividade posterior de ponderação pelo intérprete ou aplicador.¹⁹⁰

Com efeito, a Constituição Federal delimita, por meio de regras, as espécies tributárias (artigos 145, 148, 149, 149-A), as materialidades tributárias e os entes competentes para instituição de impostos e algumas contribuições (artigos 153, 155, 156, 177, §4º, 195), os limites formais e materiais à instituição de tributos (artigos 150, 151, 152), a competência para edição de normas gerais (artigo 146), e a competência residual da União para instituição de impostos (artigo 154). Daí a afirmativa de Ataliba, no sentido de que “tanto a rigidez da discriminação, quanto a do próprio sistema tributário – que se traduz na necessidade de permissão, autorização, outorga expressa e específica do próprio texto constitucional – são peculiaridades da nossa Constituição”.¹⁹¹

Este traço distintivo do Direito Tributário brasileiro evidencia que há pouco espaço para a aplicação de princípios, já que a própria Constituição Federal predeterminou, por meio de regras, quais são as condutas proibidas, permitidas e obrigatórias. Isso significa que haverá poucas situações nas quais o intérprete e aplicador estará diante de um caso no qual não haja a interferência de qualquer regra tributária. Haverá, portanto, poucos casos nos quais a decisão poderá ser baseada exclusivamente em “valores jurídicos abstratos” e, dessa forma, atrair a aplicação da norma que obriga a consideração das consequências práticas da decisão, nos termos do *caput* do artigo 20 da LINDB. Em outras palavras: o âmbito de aplicação do artigo 20 da LINDB no Direito Tributário brasileiro é extremamente reduzido.

¹⁹⁰ ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, vol. 98. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 74-85 (78 e 82).

¹⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 27.

2.3 A PROIBIÇÃO DE ADOÇÃO DO CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Como demonstrado anteriormente, a LINDB não prescreve a adoção do consequencialismo judicial no Direito Tributário. Primeiro, porque a norma reconstruída a partir do artigo 20 desse diploma legal não obriga à consideração das consequências externas às normas. Segundo, porque ainda que assim o fizesse, tal norma seria simplesmente ineficaz no âmbito tributário, na medida em que o artigo 146, da Constituição Federal, estabelece que somente por lei complementar podem ser instituídas normas gerais tributárias. Terceiro, porque ainda que esses argumentos fossem desconsiderados, o âmbito de aplicação dessa norma seria extremamente reduzido na seara tributária já que a consideração das consequências somente é exigida nos casos que envolvam a justificativa de decisões baseadas em “valores jurídicos abstratos”.

Desse modo, é necessário examinar se o consequencialismo judicial, conquanto não obrigatório, é, ao menos, permitido, no âmbito tributário. O objetivo desta parte do trabalho é demonstrar, por meio da análise das normas que compõem o ordenamento jurídico-tributário brasileiro, que o Direito Tributário proíbe o consequencialismo judicial. Como ficará evidente ao final deste tópico, o Direito Tributário brasileiro é duplamente anti-consequencialista. De um lado, o Direito Tributário brasileiro proíbe o consequencialismo judicial enquanto recurso às consequências externas às normas para justificar as decisões. As regras de competência tributária estabelecem razões excludentes, que impedem juízes e tribunais de considerarem outros elementos, que não aqueles nelas previstos, para solucionar casos concretos. Isso quer dizer que não apenas a consideração de consequências extrajurídicas é proibida, mas mais do que isso: toda consequência que não seja interna à norma não pode servir como fundamento para a justificação das decisões judiciais na seara tributária. De outro lado, o Direito Tributário brasileiro proíbe o consequencialismo judicial enquanto recurso às consequências extrajurídicas para interpretar os dispositivos e aplicar as normas do ordenamento. O discurso no Direito Tributário deve ser pautado nas normas do ordenamento, no sentido de que somente os argumentos reconduzíveis ao texto normativo podem servir como fundamento para justificativa das decisões.

Assim, o presente item divide-se em duas partes. A primeira dedica-se a analisar a assertiva de que o Direito Tributário brasileiro atribuiu competência tributária por meio de regras que estabelecem razões excludentes, de modo que a consideração de elementos

diversos daqueles previstos pelo legislador (inclusive consequências jurídicas externas às normas) viola diretamente a Constituição ao afetar os princípios do Estado de Direito, da separação de poderes, da segurança jurídica, da legalidade, da isonomia e democrático. A segunda dedica-se a analisar a assertiva de que o discurso no Direito Tributário brasileiro deve ser reconduzível ao texto normativo, de sorte que a consideração de consequências extrajurídicas viola diretamente a Constituição ao fazer com que a decisão judicial não seja pautada pelo Direito vigente.

2.3.1 O Direito Tributário brasileiro proíbe o consequencialismo judicial enquanto recurso às consequências externas às normas

2.3.1.1 O Direito Tributário brasileiro atribuiu competência tributária por meio de regras

O Direito Tributário brasileiro atribuiu competências tributárias por meio de regras. As normas constitucionais que autorizam os entes a tributarem os fatos por elas especificados estabelecem propriedades necessárias e suficientes para a sua verificação, sendo rigorosa, rígida e exaustivamente determinadas.¹⁹² Tais normas são regras porque são imediatamente descritivas, exigem, para a sua aplicação, a verificação de correspondência entre o conceito da norma e a situação factual e são decisivas e abarcantes.

Primeiro, as normas atributivas de competência tributária são imediatamente descritivas, pois determinam qual é a conduta a ser adotada pelos seus destinatários. As normas de competência tributária têm a função de guiar a conduta dos entes federados e, por esse motivo, indicam não apenas qual é o ente que pode legitimamente exercer a sua competência, como também quais os procedimentos, formalidades, e limites que estes necessariamente devem observar para que tal exercício seja legítimo.¹⁹³

¹⁹² ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 13. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2018. p. 27. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 61. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 46.

¹⁹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 102. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 22. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 120.

Segundo, as normas atributivas de competência tributária exigem, para a sua aplicação, a verificação de correspondência entre o conceito da norma e a situação factual.¹⁹⁴ De um lado, elas facultam aos entes federados o exercício da competência tributária e, de outro lado, elas proíbem o exercício da competência tributária fora dos limites nelas traçados.¹⁹⁵ Por isso a afirmativa no sentido de que “a competência tributária é a soma da autorização e limitação para o exercício de funções tributárias. Sem autorização, nenhuma limitação, sem limitação, nenhuma autorização”.¹⁹⁶ Isso quer dizer que as normas que atribuem competência tributária somente autorizam os entes a tributarem os fatos que se amoldem ao conceito constitucional previsto em seu antecedente normativo. A atribuição de competência tributária por meio de regras específicas e permissivas significa que a Constituição não concedeu ao legislador a faculdade de instituir *qualquer* tributo, *mediante* qualquer disciplina, mas apenas aqueles que se conformem aos conceitos nela estipulados.¹⁹⁷

Terceiro, as normas atributivas de competência tributária são decisivas e abarcantes.¹⁹⁸ De um lado, elas predeterminam o conteúdo do ato normativo que pode ser editado pelos entes federados, indicando todos os elementos relevantes para o exercício da competência tributária.¹⁹⁹ De outro lado, elas estabelecem consequências normativas específicas para as situações nas quais um ente pretende exercer sua competência ainda que ausentes tais elementos. Mais especificamente, elas prescrevem a invalidade formal do ato normativo, no caso de inobservância do procedimento, e a invalidade material da norma, no caso de inobservância material da norma.²⁰⁰

Esses três traços demonstram que as normas que atribuem competência tributária são regras que se direcionam a uma classe de ações e estabelecem uma classe de

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 102.

¹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição São Paulo: Malheiros, 2011. p. 532. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 22-23.

¹⁹⁶ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 11. Salvador: Centro de Atualização Jurídica, 2002. p. 1-6 (4). Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 28/10/2018.

¹⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 31.

¹⁹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 102.

¹⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição São Paulo: Malheiros, 2011. p. 532 e 545. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 24.

²⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 21.

consequências.²⁰¹ Essa conclusão, conquanto trivial para alguns, é de extrema relevância para saber se o ordenamento jurídico brasileiro permite o consequentialismo judicial no âmbito tributário. Isso porque o fato de a Constituição Federal ter conferido competência tributária aos entes por meio de regras conduz à proibição de o julgador considerar qualquer elemento externo à estrutura dessas normas para solucionar casos concretos no âmbito tributário que envolvam regras atributivas de competência tributária, como se passa a examinar.

2.3.1.2 As regras atributivas de competência tributária constituem razões excludentes que proíbem a consideração das consequências externas no Direito Tributário brasileiro

Regras são razões para ações.²⁰² Sendo as regras atributivas de competência tributária apenas uma espécie do gênero “regras”, então também elas são razões para ações. De um lado, um indivíduo pode apontar para o fato de que sua ação é exigida por uma regra como a razão para realizar tal ação e, de outro lado, tal ação pode ser justificada porque está em conformidade com aquilo que a regra estabelece.²⁰³ A título meramente exemplificativo, de um lado, o proprietário de um imóvel urbano pode apontar para o fato de que, de acordo com a Constituição Federal, o IPTU pode ser exigido pelo Município de todo o proprietário de imóvel urbano localizado no seu território, como a razão para obedecer à lei que obriga a recolher mensalmente aos cofres do Município X o valor correspondente ao IPTU. De outro lado, esse mesmo proprietário pode justificar que recolhe IPTU ao Município X porque a Constituição Federal autoriza o Município X a instituir o referido imposto.

Regras de competência, no entanto, diferenciam-se de outros tipos de razões. Enquanto outras razões mostram o que é bom na adoção de determinada ação, as regras de competência não apontam para o que é bom na ação para a qual elas são uma razão.²⁰⁴ No exemplo acima, a regra constitucional que autoriza o Município X a instituir o IPTU sobre imóveis urbanos localizados no seu território não estabelece porque isso é bom. Ela não determina qual é o valor (felicidade, bem, prazer, por exemplo) que é promovido pela

²⁰¹ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 25.

²⁰² RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: On the Theory of Law and Practical Reason*. New York: Oxford University Press, 2009. p. 205.

²⁰³ *Idem*.

²⁰⁴ RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: On the Theory of Law and Practical Reason*. New York: Oxford University Press, 2009. p. 205.

circunstância de o Município X ser autorizado a instituir o IPTU. A esse traço das regras de competência, dá-se o nome de opacidade. Todas as regras jurídicas, e não apenas as regras atributivas de competência tributária, são opacas. Elas estabelecem o que deve ser feito sem apontar para aquilo que é bom em sua realização.²⁰⁵ Em outras palavras: as regras de competência são razões muito embora elas não estabeleçam o valor da ação para a qual elas são razões.²⁰⁶

A opacidade é resultado de outra característica das regras de competência: elas estabelecem justificativas independentes do seu conteúdo, isto é, a justificativa de uma regra de competência não guarda qualquer relação com a desejabilidade do ato para o qual ela é uma razão.²⁰⁷ O fato de uma regra de competência estabelecer que um Município está permitido a instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana nada diz quanto à desejabilidade da instituição de impostos sobre a propriedade territorial e urbana.

Além da opacidade, o fato de regras de competência serem justificativas independentes do seu conteúdo também resulta em um vão normativo (“*normative gap*”) entre sua dimensão valorativa e sua dimensão normativa.²⁰⁸ Uma regra de competência pode ser válida e eficaz, de modo a impor sobre os seus destinatários uma série de deveres (dimensão normativa) e, ainda assim, ser ruim ou injusta (dimensão valorativa). Embora o vão normativo entre essas duas dimensões não seja absoluto, sempre há um espaço entre elas, na medida em que as justificativas para observar uma regra de competência não são as mesmas justificativas para observar o seu conteúdo.²⁰⁹

De modo geral, justificativas normativas obedecem à fórmula da transitividade: se A justifica B, e B justifica C, então A justifica C.²¹⁰ Por exemplo: se há razão para assistir a um filme (C) porque esse filme é bom (B), e o filme é bom (B) porque ele desperta no telespectador diversas emoções (A), então o fato de o filme despertar no telespectador diversas emoções (A) é uma razão para assistir ao filme (C). A opacidade das regras de competência bem como o fato de serem justificativas independentes do seu conteúdo faz

²⁰⁵ RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: On the Theory of Law and Practical Reason*. New York: Oxford University Press, 2009. p. 207.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 211.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 210-211.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 209 e 211. ALEXANDER, Larry. “With Me, It’s All er Nuthin’”: Formalism in Law and Morality. *The University of Chicago Law Review*, vol. 66, n.º 3. The University of Chicago Law Review, 1999. p. 530-565(554).

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 209 e 212.

²¹⁰ *Ibidem*, p. 209 e 213-214.

com que a fórmula da transitividade não se aplique a elas. A autoridade da Constituição (A') é uma razão pela qual as normas que conferem competência tributária aos municípios devem ser observadas, incluindo aquela que autoriza os municípios a instituírem o IPTU (B'). No entanto, a autoridade da Constituição (A') não é uma razão que justifica porque os proprietários de imóveis urbanos do Município X devem pagar IPTU (C'). Na realidade, essa mesma razão (autoridade da Constituição – A') justificaria o não pagamento do IPTU para o Município X (C'') se a Constituição tivesse estabelecido que o IPTU é devido para os Estados, por exemplo.

É por esse motivo que o fato de a Constituição ter atribuído competência tributária por meio de regras é tão relevante para argumentação jurídica no âmbito tributário. Se uma regra for válida perante o ordenamento jurídico, então ela oferece razões para a sua observância que não coincidem com as razões para a observância do seu conteúdo. Trata-se, aqui, do que Raz chama de tese da autonomia: regras, se válidas, constituem razões para ação que o julgador não teria se não fosse a sua existência.²¹¹ A tese da autonomia das regras é uma expressão da quebra da fórmula da transitividade, o que significa que a razão que justifica a adoção de uma ação não é uma razão que necessariamente justifica o conteúdo dessa ação. Na realidade, a razão que justifica a adoção de uma ação não é uma razão nem a favor e nem contra o conteúdo dessa ação.²¹²

De modo simplificado, portanto, pode-se dizer que o fato de as regras atributivas de competência tributária serem justificativas independentes do seu conteúdo conduz à sua opacidade e a um vão normativo entre a sua dimensão valorativa e a sua dimensão normativa. Isso significa que as regras atributivas de competência tributária, pela sua mera existência, estabelecem razões que justificam uma ação (a instituição ou não de um tributo). Tais razões, no entanto, não se confundem com as razões que justificam o conteúdo dessa ação (por que a instituição ou não de um tributo é boa, desejável, necessária, etc.).

Essas considerações permitem afirmar que as regras atributivas de competência tributária constituem razões para que seus destinatários diretos (entes federados) e indiretos (julgadores e indivíduos) ajam de acordo com a sua prescrição. Mas não só isso. As regras atributivas de competência tributária também constituem razões para que esses mesmos

²¹¹ RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: On the Theory of Law and Practical Reason*. New York: Oxford University Press, 2009. p. 214.

²¹² *Ibidem*, p. 215.

destinatários não ajam com base em razões concorrentes.²¹³ Nesse segundo caso, diz-se que as regras atributivas de competência tributária encerram razões excludentes, porque elas excluem a ação com base em outras razões, enquanto que, no primeiro caso, diz-se que as regras atributivas de competência tributária constituem razões protegidas, porque a razão para a ação que estabelecem é protegida pelas razões excludentes.²¹⁴

Um exemplo permite entender essa distinção. Ao atribuir competência tributária à União, a Constituição Federal, por meio de uma regra, autorizou este ente a instituir imposto sobre a renda (artigo 153, inciso III). A partir de uma leitura sistemática da Constituição, é possível chegar à conclusão de que a renda é acréscimo patrimonial em um determinado lapso temporal.²¹⁵ Essa regra constitui, de um lado, uma razão para que a União possa agir de acordo com a sua determinação, isto é, possa instituir um imposto sobre tudo aquilo que configura acréscimo patrimonial em um determinado lapso temporal. Porém, de outro lado, essa regra também constitui uma razão para que a União não aja com base em razões concorrentes, isto é, para que ela não institua um imposto sobre aquilo que não é renda ainda que outras considerações apontem para a necessidade de instituição do imposto (a necessidade de arrecadação para prestação de serviços essenciais à população, por exemplo). Aqui, a regra atributiva de competência tributária estabelece uma razão excludente, porque proíbe a União de considerar exclusivamente outro elemento, que não a existência de acréscimo patrimonial em um lapso temporal, como relevante para instituição do imposto sobre a renda.

O ponto fundamental para examinar a compatibilidade do consequencialismo judicial com as normas do Direito Tributário brasileiro reside precisamente na compreensão das implicações decorrentes do fato de as regras atributivas de competência tributária estabelecerem, além de razões para ação, razões excludentes. Razões excludentes são razões para não agir de acordo com outras razões que não aquelas estabelecidas pela própria regra.²¹⁶ Razões excludentes não invalidam essas outras razões, mas simplesmente determinam a sua irrelevância para a decisão.²¹⁷ Dito de outro modo: razões excludentes são razões para agir de determinada forma, ignorando outras razões que, se levadas em

²¹³ RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: On the Theory of Law and Practical Reason*. New York: Oxford University Press, 2009. p. 216.

²¹⁴ *Idem*.

²¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 41. ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 33.

²¹⁶ RAZ, Joseph. *Practical reason and norms*. Princeton: Princeton University Press, 1990. p. 184.

²¹⁷ *Idem*.

consideração, poderiam determinar a adoção de uma ação diversa daquela prescrita pela própria regra.²¹⁸

Para examinar este ponto vale a pena considerar, em caráter meramente ilustrativo, uma decisão do Supremo Tribunal Federal. Na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.389/DF, o Tribunal teve que decidir se seria devido ISS ou ICMS sobre a produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização. O Tribunal deferiu a medida cautelar “para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadorias”.²¹⁹ Dentre os argumentos utilizados pelos Ministros para concluir nesse sentido, foi apontado que como 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação do ICMS deve ser repassado aos Municípios, então estes não sofreriam nenhum prejuízo caso fosse afastada a incidência do ISS. A incidência do ICMS garantiria que tanto os Estados quanto os Municípios teriam uma parcela da arrecadação. É o que evidencia a seguinte passagem:

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É das embalagens. Eu só queria trazer mais um argumento de reforço dessa tese capitaneada pelo Ministro Joaquim Barbosa que é muito interessante pelo seguinte – quer dizer, primeiro temos que tomar um pouco de cuidado porque isso vem vigorando desde 2003, então temos que fazer uma modulação porque os municípios estão contando com isso desde 2003 -, mas eu estava concluindo, quer dizer, até em termos de justiça tributária a incidência do ICMS é mais proveitosa porque o ICMS permite o creditamento em função do princípio da não cumulatividade, **ao passo que o ISS ficaria, apenas, para os municípios**. Então, a solução é justa sob o ângulo tributário nessa primeira ação.

(...) O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – (...) **É que os municípios, em tese, não sofrerão nenhum prejuízo porque eles têm uma participação de vinte e cinco por cento na arrecadação do ICMS. Portanto, já estão aquinhoados - digamos assim - com parte deste imposto.**

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO (PRESIDENTE) - **Há um condomínio financeiro entre Estados e Municípios.**

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - **Há um condomínio dentro do federalismo cooperativo** ao qual Vossa Excelência fez alusão numa sessão passada recente. Com o Relator.²²⁰ (Grifou-se)

Nesse caso, a questão posta diante do Supremo Tribunal Federal poderia ser reformulada nos seguintes termos: as operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de

²¹⁸ RAZ, Joseph. *Practical reason and norms*. Princeton: Princeton University Press, 1990. p. 185.

²¹⁹ STF, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4389/DF, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2011.

²²⁰ *Ibidem*, p. 23-24 do acórdão.

industrialização ou de circulação de mercadorias constituem serviço para fins de incidência do ISS? O relevante, para a solução do caso, seria responder se nessa hipótese estar-se-ia diante de uma obrigação de fazer ou, em sentido diverso, diante de operações que comporiam apenas uma etapa do processo de produção de uma mercadoria a ser posteriormente posta no mercado. A consideração de que os Municípios não seriam prejudicados por uma decisão que declara que o ICMS, e não o ISS, é devido, é irrelevante para determinar qual é a natureza das operações de industrialização por encomenda. Para visualizar como o argumento utilizado é fraco, basta apontar que se adotada essa mesma premissa, então todo conflito de competência envolvendo a competência da União para instituição de impostos teria de ser decidido de modo a ela favorável, na medida em que a arrecadação destes é compartilhada com os Estados e os Municípios.

Ao atribuir competência tributária aos Municípios, a Constituição Federal delimitou, por meio de uma regra, quais fatos poderiam ser alcançados pelo imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (artigo 156, inciso III). Ao assim proceder, referida regra estabeleceu, de um lado, uma razão para ação que autoriza, no sentido de que se houver prestação de serviços de qualquer natureza, então os Municípios têm permissão para instituir o ISS. Isso significa que é suficiente a um Município demonstrar que a situação que pretende tributar enquadra-se no conceito de “prestação de serviços de qualquer natureza” para que tal tributação seja justificada. A regra de competência tributária justifica a tributação.

De outro lado, a referida regra constitucional estabeleceu uma razão excludente, que obriga não apenas os Municípios, mas também os julgadores, a desconsiderarem quaisquer outras razões que poderiam ser potencialmente relevantes para determinar a solução do caso concreto. Isso quer dizer que a consideração dos impactos da decisão sobre as finanças dos Municípios, ainda que pudesse ser uma razão relevante para determinar a solução do caso, é uma razão excluída pela própria regra constitucional que estabeleceu como condição necessária e suficiente para a sua aplicação o fato de haver prestação de serviços de qualquer natureza.

A observância a uma regra de competência tributária necessariamente exige que o julgador utilize tal regra não apenas como razão para ação que ela estabelece, mas também como razão excludente, que proíbe a ação baseada em razões concorrentes. Não cabe ao julgador, portanto, escolher entre seguir ou não as razões excluídas pela regra atributiva de

competência tributária, sob a alegação de que outra razão mais forte determinaria a adoção de uma conduta diversa daquela por ela prevista.

De modo mais analítico, é possível afirmar que razões excludentes situam-se em nível acima das demais razões para ação, o que significa que elas simplesmente não competem com razões que justificam a adoção de determinada ação.²²¹ Por isso, diz-se que razões excludentes são razões de segunda ordem. Elas determinam quais razões são relevantes para uma decisão por meio da exclusão de todas as demais razões. Isso quer dizer que razões excludentes evitam o conflito entre razões concorrentes que seriam, à primeira vista, igualmente relevantes para solucionar determinado caso concreto.²²² E, ao assim proceder, proíbem o julgador de alegar que uma razão mais forte determina a adoção de uma conduta diversa daquela prevista pela regra aplicável ao caso concreto.

Essas considerações permitem concluir que o fato de a Constituição Federal ter estabelecido competências tributárias por meio de regras que constituem um conjunto de razões (razão protegida e razão excludente) é suficiente para afastar qualquer consideração do julgador acerca de outras razões que poderiam ser relevantes para a tomada de decisão. O aumento do número de ações propostas perante o Poder Judiciário, a quebra dos Estados decorrente da perda de arrecadação, a necessidade de assegurar a prestação do serviço de saúde à população, a manutenção da arrecadação para fazer frente à crise financeira, dentre outras considerações, embora pudessem, à primeira vista, constituir razões igualmente válidas para ação no âmbito tributário, foram afastadas pelas regras atributivas de competência tributária. Por meio dos conceitos a que fazem referência, as regras de competência tributária delimitaram o que pode ser legitimamente objeto de tributação pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Não cabe ao julgador expandir as hipóteses tributárias, desconsiderando os conceitos nelas especificados sob o pretexto de agir com base em razões concorrente afastadas pela própria Constituição Federal. O julgador observa as regras de competência tributária não apenas quando adota as ações por elas prescritas, mas, mais importante, quando não adota ações justificadas pelas razões excluídas pela própria regra.

A visão de que as regras atributivas de competência tributária poderiam ou ser aplicadas a um caso concreto a despeito de não estabelecerem uma razão para ação, ou ainda,

²²¹ RAZ, Joseph. *Practical reason and norms*. Princeton: Princeton University Press, 1990. p. 189.

²²² *Ibidem*, p. 190.

ser reconstruídas, no momento da aplicação, de modo a refletir razões para ação que estariam inicialmente por elas excluídas, conduz ao colapso da própria regra atributiva de competência tributária. Se o julgador tivesse liberdade para desconsiderar a prescrição da regra atributiva de competência tributária nas situações em que a aplicação da sua consequência interna lhe parecesse inadequada, então tal regra não seria uma razão para ação, mas apenas uma sugestão para ação.²²³ Enquanto mera sugestão para ação, a regra atributiva de competência tributária não teria qualquer força normativa para justificar decisões.²²⁴ Ela seria supérflua e não se prestaria a evitar conflitos entre razões concorrentes igualmente relevantes para determinar a solução do caso posto diante do julgador.²²⁵ Em termos mais singelos: a consideração das razões excluídas pela regra faria com que, a pretexto de concretizar princípios constitucionais ou mesmo outros valores que reputa dignos de proteção, o julgador negasse a força normativa das regras constitucionais.

A força normativa das regras atributivas de competência tributária não é determinada por elas mesmas. Como notado por Schauer, “algo sobre uma regra, e não a própria regra, determina não apenas qual é o peso da regra, mas se ela é uma regra afinal de contas”.²²⁶ No Direito Tributário brasileiro, a força normativa das regras atributivas de competência tributária é determinada pelos princípios constitucionais do Estado de Direito, da segurança jurídica, da legalidade, da separação de poderes e da igualdade. Todos esses princípios guardam uma vinculação necessária com regras rígidas, cuja força normativa afasta a consideração das razões por elas excluídas. Significa dizer que o julgador está proibido de adotar uma ação diversa daquela para a qual as regras atributivas de competência tributária são uma razão. A consideração de elementos externos às normas é, portanto, proibida pela força normativa das regras atributivas de competência tributária. Além disso, os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social não permitem ao julgador desconsiderar as consequências internas das regras atributivas de competência tributária a pretexto de concretizar as consequências internas desses princípios.

²²³ SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, vol. 97, n.º 4. The Yale Law Journal Company, Inc., 1988. p. 509-548 (535).

²²⁴ *Idem.*

²²⁵ *Idem.*

²²⁶ SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. New York: Oxford University Press, 1998. p. 128.

2.3.1.3 Os princípios fundamentais do Direito brasileiro asseguram a força normativa das regras atributivas de competência tributária

Poder-se-ia perguntar por que as regras atributivas de competência tributária devem ser tratadas como regras rígidas pelo julgador. A força normativa das regras atributivas de competência tributária decorre da eficácia dos princípios do Estado de Direito, da separação de poderes, da segurança jurídica, da legalidade e da igualdade. Referidos princípios estabelecem a proibição de o julgador tratar tais regras constitucionais como meras sugestões para decisão. Por essa razão, não bastasse a proibição decorrente das próprias regras atributivas de competência tributária, o recurso às consequências externas às regras atributivas de competência tributária também é proibido pelos princípios do Estado de Direito, da separação de poderes, da legalidade, e da igualdade. Dito de outro modo, o consequentialismo judicial enquanto recurso às consequências externas às normas é proibido no Direito Tributário brasileiro por força desses princípios constitucionais.

2.3.1.3.1 A violação ao Estado de Direito

O princípio do Estado de Direito está previsto expressamente na Constituição Federal no artigo 1º, *caput*, que estabelece que “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”. O Estado de Direito é um princípio que prescreve a concretização de um estado ideal no qual o Estado esteja sujeito ao Direito, atue por meio do Direito e positive normas jurídicas informadas pela ideia do Direito.²²⁷ Conforme Canotilho, a função do princípio do Estado de Direito é eliminar o arbítrio no exercício dos poderes públicos e garantir aos indivíduos direitos perante esses mesmos poderes.²²⁸ Nesse sentido, o Estado de Direito se opõe ao Estado de não Direito, no qual as leis são arbitrárias e a motivação dos governantes confunde-se com a motivação do próprio Estado.²²⁹ O emprego de uma série de antíteses como “Estado de Direito, não dos homens”, “governo das leis, não dos homens”, “Direito é razão, homem é paixão”, “o Direito é não-arbitrário, o homem é arbitrário”, “Direito é objetivo, homem é subjetivo”, contrapõe o Estado de Direito, marcado pelo não arbítrio e submissão de todos ao império do Direito, ao governo dos

²²⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estado de Direito*. Lisboa: Gradiva, 1999. p. 49.

²²⁸ *Ibidem*, p. 9.

²²⁹ *Ibidem*, p. 12.

homens, caracterizado pelo arbítrio e submissão dos cidadãos à vontade dos governantes.²³⁰ Para o objetivo do presente trabalho, é suficiente demonstrar a relação necessária entre Estado de Direito e regras sérias e rígidas, que atuam como limitação à atividade do julgador e não como mera sugestão para a determinação de suas decisões.

O princípio do Estado de Direito exige primeiro, que julgadores atuem dentro do âmbito delimitado pelas normas jurídicas. Isso significa, de um lado, que juízes e tribunais devem necessariamente observar as normas válidas e vigentes do ordenamento jurídico.²³¹ Enquanto tais normas não forem alteradas pelo legislador, autoridade competente para tanto, elas continuam a produzir seus efeitos, vinculando julgadores na sua tomada de decisão. De outro lado, juízes e tribunais não têm liberdade para alterar as normas do ordenamento jurídico conforme suas convicções pessoais e crenças acerca do que seria melhor, mais desejável ou mais eficiente. O ponto fundamental é que o poder dos julgadores é, ele próprio, restringido pelo Direito.²³² Desse modo, o princípio do Estado de Direito sujeita tanto indivíduos quanto agentes do Estado a normas gerais e abstratas, previamente publicadas, e que servem de parâmetro para avaliação da conformidade da conduta adotada ao Direito.²³³

Somente regras sérias, dotadas de uma força normativa que impossibilite a sua fácil desconsideração, concretizam essa exigência. Se juízes e tribunais fossem livres para alterar as regras atributivas de competência tributária, modificando o seu conteúdo ou mesmo restringindo a sua aplicação em determinadas circunstâncias concretas, então eles não estariam constrangidos em sua atuação. Julgadores teriam liberdade para alterar o conteúdo das regras constitucionais conforme suas convicções pessoais, determinando o seu sentido

²³⁰ TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 122. RADIN, Margaret Jane. Reconsidering the Rule of Law. *Boston University Law Review*, vol. 69, n.º 4. Boston: Boston University, 1989. p. 781-819 (781). DICEY, Albert Venn. *Introduction to the study of The Law of the Constitution*. Indianapolis: Liberty Fund, 1982. p. 110. FALLON JR., Richard H. "The Rule of Law" as a Concept in Constitutional Discourse. *Columbia Law Review*, vol. 97, n.º 1. New York: Columbia Law Review Association, Inc., 1997. p. 1-56 (8). ZOLO, Danilo. "The Rule of Law: A Critical Reappraisal". In COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (ed.). *The Rule of Law: History, Theory and Criticism*. Dordrecht: Springer, 2007. p. 3-71 (19, 29 e 53).

²³¹ TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 115. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 408.

²³² FALLON JR., Richard H. "The Rule of Law" as a Concept in Constitutional Discourse. *Columbia Law Review*, vol. 97, n.º 1. New York: Columbia Law Review Association, Inc., 1997. p. 1-56 (8-9).

²³³ HUTCHINSON, Allan C. "The Rule of Law Revisited: Democracy and Courts". In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 196-224 (198). MACCORMICK, Neil. "Rhetoric and the Rule of Law". In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 163-177 (165). SCHEUERMAN, William E. "Globalization and the Fate of Law". In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 243-266 (246).

de acordo com o que julgassem mais desejável no caso concreto. Não só isso: apesar de o Direito prescrever *quem, de que modo, em que circunstâncias, conforme qual procedimento, e quando* pode exercer a competência para alterar as regras constitucionais, essas seriam modificadas pelo *jugador, na sua atividade decisória, em um caso concreto, por outro procedimento e no momento de interpretação do dispositivo e de aplicação da norma.*

O princípio do Estado de Direito exige, segundo, que os cidadãos não fiquem sujeitos à arbitrariedade do Estado.²³⁴ Na perspectiva relevante para este trabalho, essa exigência implica a proibição de submeter um indivíduo aos caprichos de qualquer outro indivíduo ou mesmo do Estado. Cidadãos devem ser protegidos contra vieses, paixões, preconceitos, erros e ignorâncias de outros indivíduos, dentre eles dos julgadores.²³⁵ Novamente, somente regras sérias são capazes de satisfazer essa exigência, uma vez que asseguram que os elementos relevantes para a tomada de decisão serão direcionados a casos gerais e abstratos e não construídos individualmente, pelo julgador, no momento de aplicação da norma.²³⁶ Se as regras atributivas de competência tributária pudessem ser facilmente desconsideradas por juízes e tribunais, então os cidadãos não seriam protegidos contra os vieses dos julgadores, que teriam liberdade para decidir com base em suas próprias convicções, considerando apenas os elementos que pessoalmente julgassem relevantes para a tomada de decisão, em detrimento daqueles previstos pelo ordenamento jurídico.

Essas considerações quanto à vinculação necessária entre Estado de Direito e regras sérias, permitem afirmar que o consequencialismo judicial no âmbito tributário viola não apenas as regras constitucionais que atribuem competência tributária, como também o princípio do Estado de Direito. Isso porque a consideração das consequências externas às normas faz com que, embora a regra atributiva de competência tributária seja válida e vigente, ela seja posta de lado para que valores de outra natureza – alguns dos quais sequer são reconduzíveis a qualquer norma do ordenamento jurídico – sejam pretensamente concretizados pelo julgador no caso concreto. O risco de o Estado quebrar, o país entrar em crise, o número de processos aumentar drasticamente, os contribuintes repetirem o valor do tributo pago indevidamente, dentre outros tipos de considerações, são situações que não dizem respeito à estrutura interna das regras atributivas de competência tributária, e sujeitam

²³⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estado de Direito*. Lisboa: Gradiva, 1999. p. 13.

²³⁵ TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 122.

²³⁶ SYPNOWICH, Christine. “Utopia and the Rule of Law”. In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 178-195 (179 e 181).

o contribuinte não ao Direito posto, mas ao Direito criado e imposto pelo julgador no momento de aplicação da norma ao caso concreto.

Justamente porque as consequências utilizadas pelo julgador divergem das consequências prescritas pelo próprio Direito, não é possível afirmar que a decisão que adota o consequentialismo judicial na acepção empregada neste trabalho, se pauta pelo Direito, é limitada pelo Direito, e sujeita o julgador e as partes ao Direito. Desse modo, o consequentialismo judicial, enquanto recurso às consequências externas às regras atributivas de competência tributária viola, também, o Estado de Direito, princípio fundamental da República Federativa, de acordo com a Constituição Federal.

2.3.1.3.2 A violação à segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica é protegido diretamente pela Constituição Federal. O artigo 5º, *caput*, estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito (...), à segurança, (...)”. Como sustentado por Ávila, a segurança a que se refere esse dispositivo é a segurança jurídica. Primeiro, porque a proteção desse princípio em paralelo aos princípios da liberdade e da igualdade evidencia que o constituinte pretendeu proteger a segurança enquanto valor social objetivo, e não como mero estado psicológico individual.²³⁷ Segundo, porque os incisos do artigo 5º preveem direitos relativos tanto à segurança física quanto à segurança individual, de modo que para o *caput* ter algum sentido ele deve fazer referência à segurança em toda a sua abrangência.²³⁸ Além disso, o artigo 103-A, §1º, da Constituição Federal também trata diretamente da segurança jurídica ao conferir ao Supremo Tribunal Federal competência para aprovar súmulas vinculantes.

O princípio da segurança jurídica também é protegido indiretamente pela Constituição Federal, por meio dos princípios do Estado de Direito (artigo 1º, *caput*), da divisão funcional dos Poderes (artigo 2º), democrático (artigo 1º, *caput*), da proteção da propriedade (artigo 5º, *caput*, incisos XII, XXIII e artigo 170, incisos II e III), da liberdade de exercício de profissão e de atividade econômica (artigo 1º, inciso IV, artigo 5º, inciso

²³⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 221.

²³⁸ *Idem*. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 170.

XIII, artigo 150, inciso II, artigo 170, *caput*), da proteção da liberdade (artigo 5º, *caput*), da proteção da família (artigo 226), da igualdade (artigo 5º, *caput* e inciso I), da dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III), da moralidade (artigo 37, *caput*), da publicidade (artigo 37, *caput*), dos princípios procedimentais (artigo 5º, incisos XXXV, LIII, LIV, LV), e por meio das regras de proibição de modificação constitucional (artigo 60, §4º), da legalidade (artigo 5º, inciso II, artigo 150, inciso I), da anterioridade (artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c*), da irretroatividade (artigo 150, inciso III, alínea *a*), da proibição de tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV), da reserva de lei complementar (artigo 146), da atividade financeira do Estado (artigo 165 e seguintes), da atividade interventiva do Estado (artigo 174), da legitimação para ações diretas (artigo 103).²³⁹

Exatamente porque a Constituição Federal foi insistente em proteger, direta e indiretamente, ao longo de todo o seu texto o princípio da segurança jurídica, é que se pode dizer que ele decorre da Constituição como um todo.²⁴⁰ Além disso, não bastassem os dispositivos a partir dos quais se reconstrói esse princípio, direta e indiretamente, a própria estrutura da Constituição Federal serve-lhe de fundamento. O fato de a Constituição Federal ser formada preponderantemente por regras que visam a explicitar *o que, como, quando e em que medida* pode ser feito indica que “um dos fundamentos [da segurança jurídica] não está contido na Constituição; ele é a própria Constituição”.²⁴¹ Além disso, a forma como a Constituição tratou da segurança jurídica evidencia que essa destina-se a proteger o contribuinte contra os abusos do Estado.²⁴²

Para os fins do presente trabalho, é suficiente apontar a relação entre os estados ideais prescritos pelo princípio da segurança jurídica e a existência de regras rígidas e sérias, que não possam ser facilmente afastadas pelo julgador em um caso concreto.

Em primeiro lugar, o princípio da segurança jurídica prevê a concretização de um estado ideal de cognoscibilidade, no sentido de que os cidadãos, de modo geral, e os

²³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 224-258.

²⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 11. Salvador: Centro de Atualização Jurídica, 2002. p. 1-6 (2). Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 28/10/2018.

²⁴¹ *Ibidem*, p. 218.

²⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição São Paulo: Malheiros, 2011. p. 452. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 604 e seguintes. NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 104.

contribuintes, em particular, devem ter capacidade material e intelectual de compreender os sentidos possíveis e limitados a serem atribuídos a um dispositivo, bem como os critérios e métodos interpretativos utilizados para tanto.²⁴³ O contribuinte deve saber, antes de praticar um ato ou realizar um negócio, qual será a consequência atribuída pelo Direito a suas próprias ações.²⁴⁴ Isso, por sua vez, somente é possível se as normas forem acessíveis e inteligíveis.²⁴⁵ Assim, se as regras atributivas de competência tributária pudessem ser afastadas ou reconstruídas pelo julgador livre de amarras no momento da aplicação, então esse estado ideal não seria concretizado. De um lado, contribuintes não saberiam quais são os sentidos passíveis de serem atribuídos aos dispositivos porque a despeito dos sentidos já fixados intersubjetivamente, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, o julgador teria a liberdade para atribuir o sentido que julgasse mais adequado diante de um caso concreto. De outro lado, os contribuintes não saberiam os critérios a serem considerados pelo julgador para delimitar o sentido dos dispositivos uma vez que esses poderiam variar de julgador para julgador e conforme o caso objeto de decisão.

Em segundo lugar, o princípio da segurança jurídica prevê a concretização de um estado ideal de confiabilidade, que assegure a estabilidade e continuidade normativas.²⁴⁶ Conforme Calmes, a segurança jurídica, enquanto proteção da confiança depositada nas normas do ordenamento jurídico, permite ao cidadão tomar como um dado as normas jurídicas e, a partir delas, plasmar sua liberdade.²⁴⁷ Daí a afirmativa segundo a qual “a segurança jurídica garante a não surpresa na boa execução das obrigações e exclui a incerteza na realização do direito”.²⁴⁸ Nesse sentido, a segurança jurídica busca concretizar um estado ideal no qual o Estado não adotará medidas em contradição com aquelas previamente impostas aos contribuintes, surpreendendo aqueles que acreditaram nos atos do Poder Público.²⁴⁹ Novamente, esse ideal somente pode ser concretizado por meio de regras rígidas

²⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 269.

²⁴⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, ano 5, n.º 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 51-56 (51). CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 200. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 456.

²⁴⁵ RACINE, Jean-Baptiste; SIIRIAINEN, Fabrice. “Sécurité juridique et droit économique: propos introductifs”. In BOY, Laurence; RACINE, Jean-Baptiste; SIIRIAINEN, Fabrice. *Sécurité juridique et droit économique*. Bruxelles: Larcier, 2008. p. 5-21 (13). NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 76-77.

²⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 269.

²⁴⁷ CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001. p. 157.

²⁴⁸ *Idem*.

²⁴⁹ SILVA, Almiro do Couto e. “O princípio da segurança jurídica no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do

e sérias. Se as regras prescritas pela Constituição Federal funcionassem como meras sugestões para juízes e tribunais, então os cidadãos não poderiam nelas confiar. Os contribuintes não teriam como saber se a liberdade exercida ontem, com fundamento nas regras vigentes no tempo de sua ação, seria hoje protegida. Como julgadores teriam discricionariedade para relativizar ou mesmo alterar as regras previstas pelo próprio ordenamento, então todo ato realizado no passado somente teria seu status jurídico definido no momento da decisão. O Direito não teria nenhum conteúdo determinável previamente, já que esse seria estabelecido somente no momento da aplicação. E, por isso, o cidadão jamais poderia confiar que a ação realizada ontem seria, hoje ou amanhã, carecedora de proteção.

Em terceiro lugar, o princípio da segurança jurídica prevê a concretização de um estado ideal de calculabilidade, no qual o cidadão tenha elevada capacidade de prever o espectro reduzido e pouco variável das consequências jurídicas atribuíveis aos seus atos.²⁵⁰ Como aponta Gometz, “o direito é certo não apenas quando podemos prever com sucesso as (várias possíveis) consequências jurídicas de nossas ações, mas ainda quando podemos prever com sucesso que nossa ação não produzirá qualquer consequência jurídica”.²⁵¹ Uma vez mais, somente regras sérias, impassíveis de desconsideração por subjetivismos dos julgadores, são capazes de concretizar esse ideal. Se um juiz ou tribunal pudesse desconsiderar ou relativizar as regras atributivas de competência tributária, então as consequências internas dessas poderiam ser ou não aplicadas a uma determinada situação de fato, conforme o entendimento subjetivo do julgador. A irrelevância das regras para determinação das consequências jurídicas as tornaria incapazes de guiar a conduta dos contribuintes. Dito de outro modo, em vez de sinalizarem as várias consequências jurídicas que poderiam ser abstratamente conectadas a cada uma das qualificações possíveis dos atos dos contribuintes, as regras, por serem meros conselhos, não teriam qualquer influência positiva sobre a aptidão do contribuinte de determinar os efeitos da sua conduta no futuro.²⁵²

Essas considerações quanto à vinculação necessária entre segurança jurídica e regras sérias, permitem afirmar que o consequencialismo judicial no âmbito tributário viola não apenas as regras constitucionais que atribuem competência tributária, como também o

processo administrativo da União (Lei 9.784/1999)”. In SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 43-90 (49).

²⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 270. NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 73.

²⁵¹ GOMETZ, Gianmarco. *La certezza giuridica come prevedibilità*. Torino: G Giappichelli Editore, 2005. p. 225.

²⁵² *Ibidem*, p. 211.

princípio da segurança jurídica. Ao preterir as consequências internas das regras em favor de suas consequências externas, o julgador afeta a segurança jurídica em todos os ideais acima mencionados. Primeiro, o consequencialismo judicial enquanto recurso às consequências externas da norma viola o ideal de cognoscibilidade. O contribuinte é incapaz de compreender os sentidos possíveis e limitados a serem atribuídos ao dispositivo aplicável no seu caso concreto. Como o julgador não é limitado pelas regras atributivas de competência tributária, então qualquer elemento que ele repute relevante é utilizado para determinar o conteúdo e a aplicação da regra a uma determinada situação. O impacto financeiro, a necessidade de promover o bem-estar social, o suposto dever fundamental de pagar tributos, dentre outras considerações consequencialistas, representam apenas alguns dos infundáveis elementos não previstos na norma e que, no momento da decisão, são utilizados para determinar o seu conteúdo. Exatamente porque o contribuinte não tem acesso a essas razões e nem tem como determina-las minimamente, o consequencialismo judicial no âmbito tributário viola o ideal de cognoscibilidade da segurança jurídica.

Segundo, o consequencialismo judicial, enquanto recurso às consequências externas da norma, viola o ideal de confiabilidade. Como os contribuintes plasmaram sua liberdade confiando que eventual violação às regras constitucionais atributivas de competência tributária seria prontamente rechaçada pelo julgador, há surpresa quando juízes e tribunais mantêm a constitucionalidade da exação em decorrência das supostas consequências negativas que adviriam da declaração de sua invalidade. Mesmo diante de inconstitucionalidades claras, se as consequências forem alegadamente muito desastrosas, então maiores são as chances de o Direito passado ser reformado, via interpretativa, no momento da aplicação.²⁵³ Isso significa que os contribuintes nunca têm certeza de que a liberdade exercida no passado, com base nas normas vigentes no momento de sua atuação, será protegida pelo Poder Judiciário diante de um caso concreto.

Terceiro, o consequencialismo judicial, enquanto recurso às consequências externas da norma, viola o ideal de calculabilidade. Como o julgador tem liberdade para determinar quais são os elementos que deveriam ser considerados para solução de um determinado caso concreto, então qualquer certeza quanto ao conteúdo das normas é dissipada. O contribuinte é incapaz de determinar, com razoável grau de certeza, qual será a norma considerada no futuro: se aquela geral e abstrata, reconstruída diretamente a partir da Constituição Federal,

²⁵³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 577.

ou aquela individual e concreta, que o julgador criará no momento da aplicação. O fato de as consequências externas às normas serem capazes de afastar totalmente a aplicação das consequências internas das normas faz com que o contribuinte sequer esteja na posição de prever se sua ação produzirá qualquer consequência jurídica.

2.3.1.3.3 A violação à separação de Poderes

O princípio da separação de Poderes é protegido diretamente pela Constituição Federal. O artigo 2º, da Constituição Federal estabelece que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Além disso, o artigo 60, §4º, inciso III, da Constituição Federal proíbe a deliberação de proposta de emenda tendente a abolir a separação de Poderes.

O princípio da separação de Poderes prescreve um ideal de moderação do poder estatal e de proteção da liberdade dos indivíduos por meio da repartição das funções do Estado em diferentes Poderes.²⁵⁴ O princípio da separação de Poderes exige não apenas que um Poder limite a atuação dos demais, mas também que cada Poder exerça suas funções em harmonia com os outros Poderes, de modo que esses, em conjunto, representem a unidade do poder estatal.²⁵⁵ O princípio da separação de Poderes visa a garantir que cada Poder atuará antes de um indivíduo poder ter seus direitos restringidos.²⁵⁶ Por isso, referido princípio estabelece que a integridade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário é afetada quando um desses Poderes influencia o exercício das funções típicas dos demais.²⁵⁷ A Constituição Federal, a fim de concretizar esse ideal, repartiu as funções estatais entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Nesse sentido, remete-se o leitor ao item 1.2.2 do presente trabalho, onde se tratou das funções típicas e atípicas do Poder Judiciário.

Para o escopo deste trabalho, é suficiente demonstrar a relação necessária entre o princípio da separação de Poderes e a existência de regras sérias, não sujeitas a alteração conforme as vontades do julgador. Se as regras atributivas de competência tributária

²⁵⁴ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 366.

²⁵⁵ *Ibidem*, p. 369.

²⁵⁶ WALDRON, Jeremy. Separation of Powers in Thought and Practice?. *Boston College Law Review*, vol. 54, issue 2. Boston College, 2013. p. 433- 468 (459).

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 460. MACCORMICK, Neil. Rhetoric and the Rule of Law. In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 163-177 (176).

pudessem ser tratadas como meros guias para julgadores decidirem casos concretos, então elas poderiam ter seu conteúdo facilmente modificado pelo Poder Judiciário no momento da aplicação. Entretanto, o Poder Judiciário não tem competência para substituir a vontade do legislador. Como a função de elaborar normas gerais e abstratas foi conferida ao Poder Legislativo, o Poder Judiciário não tem liberdade para, diante de casos concretos, prescrever soluções diversas daquelas suportadas pelas normas elaboradas pelo Poder Legislativo. A função do Poder Judiciário é solucionar casos individuais e concretos, e não elaborar políticas públicas.²⁵⁸ Ao desconsiderar as regras do Poder Legislativo, o Poder Judiciário, de um lado, ignora as limitações que lhe haviam sido impostas pelo legislador e que deveriam funcionar como controle à sua atuação e, de outro, substitui a vontade do legislador, exercendo função incompatível com aquela que lhe foi atribuída pela Constituição Federal.

Essas considerações quanto à relação necessária entre regras sérias e o princípio da separação de Poderes, permitem afirmar que o consequencialismo judicial no âmbito tributário viola não apenas as regras constitucionais que atribuem competência tributária, como também o princípio da separação de Poderes. Ao considerar elementos diversos daqueles previstos nas regras atributivas de competência tributária como determinantes para a solução do caso concreto, o julgador se coloca na posição de legislador e reescreve a regra jurídica aplicável à situação de fato. Ao considerar o impacto financeiro, o aumento do número de demandas perante o Poder Judiciário, as repercussões econômicas e sociais, dentre outras consequências, como fatores capazes de determinar o conteúdo da norma ou, ainda, a sua aplicação a uma determinada situação, o Poder Judiciário atua como legislador positivo. Em detrimento do Poder Legislativo, o Poder Judiciário procede à avaliação de razões morais acerca de quais direitos devem prevalecer contra interesses do Estado.²⁵⁹ Como resultado, os membros do Poder Judiciário deixam de atuar de modo neutro e imparcial e impõem a sua visão sobre os demais Poderes.²⁶⁰ Exatamente porque o Poder Judiciário exerce, ao mesmo tempo, a função de solucionar conflitos e de criar as normas que servem de fundamento para a sua própria decisão, seu poder se torna ilimitado. O Direito passa a ser aquilo que o julgador crê, e não aquilo que o legislador estabeleceu.

²⁵⁸ AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 150. PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008. p. 274.

²⁵⁹ MENDES, Conrado Hübner. *Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 103.

²⁶⁰ ZOLO, Danilo. "The Rule of Law: A Critical Reappraisal". In COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (ed.). *The Rule of Law: History, Theory and Criticism*. Dordrecht: Springer, 2007. p. 3-71 (29).

2.3.1.3.4 A violação à legalidade

A legalidade está prevista expressamente em diferentes partes do texto da Constituição Federal. O artigo 5º, ao elencar os direitos e garantias individuais, estabelece no inciso II que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O artigo 37, *caput*, determina que “a administração pública direta e indireta e qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade moralidade, publicidade e eficiência (...)”. No âmbito tributário, especificamente, o artigo 150, inciso I, proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de exigirem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça.

A partir desses dispositivos constitucionais é possível reconstruir mais de uma norma relativa à legalidade no âmbito tributário.²⁶¹ Em primeiro lugar, é possível reconstruir uma regra que permite o Poder Legislativo (e proíbe os demais Poderes) a editar um diploma normativo específico (lei) para instituição e aumento de tributos. A legalidade, enquanto regra, proíbe a delegação para instituição ou majoração de tributos, na medida em que somente o legislador pode definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária.²⁶² Compete ao legislador fixar os elementos necessários e suficientes para o desencadeamento da obrigação tributária, estabelecendo os destinatários e pressupostos do tributo, bem como a relação que decorrerá da satisfação do antecedente normativo.²⁶³ Isso significa que a legalidade-regra proíbe a criação ou modificação do tributo por qualquer outra via que não a lei.²⁶⁴ Igualmente, a legalidade-regra exige que os atos do Poder Executivo e do Poder Judiciário sejam disciplinados pela lei, no sentido de nela encontrarem seu fundamento.²⁶⁵ Em segundo lugar, é possível reconstruir um princípio que prescreve a concretização de um estado ideal de segurança, estabilidade e previsibilidade da atuação estatal, bem como de

²⁶¹ ÁVILA, Humberto. “Legalidade Tributária Multidimensional”. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291.

²⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 302. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 181.

²⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 270.

²⁶⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974. p. 24.

²⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 265.

representatividade para instituição e aumento de tributos.²⁶⁶ Sobre este último ideal, como aponta Schoueri, “é o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados serão empregados”.²⁶⁷ A lei, aqui, é vista como expressão da vontade geral e a função legislativa como o exercício da soberania.²⁶⁸ E, em terceiro lugar, a legalidade pode ser reconstruída enquanto um postulado, que estabelece critérios para a aplicação das demais normas do ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, a legalidade exige que a atividade do julgador possa ser reconduzida à lei e ao Direito. Conforme Ávila, “a exigência de que a obrigação tributária seja determinável com base na lei traz consequências para a atividade do intérprete porquanto proíbe de criar outras hipóteses de tributação não previstas, bem como proíbe de ampliar as obrigações já previstas”.²⁶⁹

Uma vez mais, é suficiente para o objeto do presente trabalho demonstrar a relação necessária entre regras sérias e a legalidade. Se as regras atributivas de competência tributária fossem meras sugestões que o julgador pudesse livremente desconsiderar, então haveria violação à legalidade, em todas as suas dimensões. Primeiro, regras como meras sugestões são incompatíveis com a legalidade enquanto regra. Se o Poder Judiciário pudesse desconsiderar as especificações das regras atributivas de competência tributária, então os fatos relevantes e as consequências internas das normas não seriam definidos pelo Poder Legislativo, mas pelo próprio Poder Judiciário diante de um caso concreto. A lei não predeterminaria qualquer conteúdo da decisão do Poder Judiciário, já que ela poderia ser por ele relativizada ou alterada diante de uma circunstância concreta.²⁷⁰ Decisões judiciais seriam fundadas em razões de conveniência social ou anseios da opinião pública, por exemplo, e não na lei.²⁷¹

Segundo, regras como meras sugestões são incompatíveis com a legalidade enquanto princípio. A relativização ou afastamento das regras de competência tributária afeta negativamente a busca por um estado de estabilidade, segurança e previsibilidade, bem como de representatividade. Como o julgador teria liberdade para, diante de um caso concreto,

²⁶⁶ ÁVILA, Humberto. “Legalidade Tributária Multidimensional”. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291 (286-287).

²⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 292.

²⁶⁸ GUASTINI, Riccardo. *Filosofia del diritto positivo*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017. p. 187-188.

²⁶⁹ ÁVILA, Humberto. “Legalidade Tributária Multidimensional”. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291 (289).

²⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 73.

²⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 272.

modificar os elementos previstos geral e abstratamente na norma, as obrigações dos contribuintes não seriam determinadas pela lei prévia editada pelo Poder Legislativo, mas pela decisão concreta proferida pelo Poder Judiciário.

Terceiro, regras como meras sugestões são incompatíveis com a legalidade enquanto postulado. A atuação do Poder Judiciário não é reconduzível à lei e ao Direito na medida em que o conteúdo destes é determinado apenas no momento da aplicação. Como as regras podem ser ou não relevantes para a decisão, então não se tem como avaliar por meio de critérios objetivos e claros se a decisão do julgador foi feita em conformidade com as normas do ordenamento jurídico.²⁷²

Essas considerações quanto à relação necessária entre regras sérias e legalidade, permitem afirmar que o consequencialismo judicial no âmbito tributário viola não apenas as regras constitucionais que atribuem competência tributária, como também a legalidade enquanto regra, princípio e postulado. A consideração das consequências externas às normas em detrimento de suas consequências internas conduz, primeiro, à violação da legalidade enquanto regra, na medida em que as consequências desastrosas, e não mais a lei, passam a servir de fundamento para a instituição e exigência do tributo.

Segundo, a consideração das consequências externas às normas em detrimento de suas consequências internas conduz à violação da legalidade enquanto princípio. O Direito se torna instável e imprevisível, na medida em que o julgador atua com base em critérios subjetivos e impassíveis de qualquer controle pelas partes e pela sociedade. Se em um caso o impacto financeiro é relevante, em outro ele não é. Se um caso é importante evitar a quebra das empresas, em outro isso não é. A infinidade de considerações possíveis e a ausência de qualquer aplicação segura dessa infinidade de considerações faz com que o Direito se torne instável e imprevisível.

Terceiro, a consideração das consequências externas às normas em detrimento de suas consequências internas conduz à violação da legalidade enquanto postulado. A legalidade deixa de exercer a função de mediação entre as justiças individuais e o Direito passa a se identificar com as convicções pessoais do julgador.²⁷³ É o próprio julgador quem determina quais são as consequências relevantes para a tomada de decisão, conforme suas

²⁷² LAPORTA, Francisco J. *El imperio de la ley: una visión actual*. Madrid: Trotta, 2007. p. 88.

²⁷³ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 17.

crenças e vieses. A Constituição e a lei que deveriam fornecer os parâmetros para a sua decisão são postos de lado em favor da pretensa concretização de ideais relevantes para a sociedade.

2.3.1.3.5 A violação à igualdade

O princípio da igualdade é protegido expressamente pela Constituição Federal. O artigo 5º, caput, da Constituição Federal estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito (...), à igualdade, (...)” e o inciso I desse dispositivo prescreve que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”. Além disso, a Constituição também declara, no artigo 3º, inciso IV, que constitui um dos objetivos fundamentais da República “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Na seara tributária, especificamente, a norma reconstruída a partir do artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

A partir dos dispositivos acima citados, é possível reconstruir o princípio da igualdade em uma dupla dimensão.²⁷⁴ A primeira delas diz respeito à igualdade *perante a lei* (igualdade formal), relativa à aplicação das normas. A dimensão formal do princípio da igualdade exige que os indivíduos que se encontrem na mesma situação, sejam submetidos ao mesmo tratamento jurídico.²⁷⁵ Proíbe-se, portanto, a concessão de privilégios odiosos e de exceções não fundamentadas.²⁷⁶ A lei, independente do seu conteúdo, deve ser aplicada de modo uniforme a todos os contribuintes.²⁷⁷ Noutro dizer: indivíduos semelhantes com relação às propriedades relevantes para uma norma devem ser tratados de modo semelhante

²⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 77.

²⁷⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974. p. 25.

²⁷⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 99.

²⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 77.

para fins dessa mesma norma.²⁷⁸ Note-se, aqui, que igualdade não se confunde com identidade.²⁷⁹ São as próprias normas do ordenamento jurídico que estabelecem, por meio de generalizações, quais são as propriedades relevantes para que se possa reputar que dois indivíduos estão em condições semelhantes para a finalidade perseguida pela norma. Significa dizer que o princípio da igualdade determina que contribuintes à primeira vista diferentes em inúmeros aspectos sejam tratados como iguais porque compartilham uma propriedade relevante para fins da incidência normativa.²⁸⁰ Desse modo, o princípio da igualdade torna certas diferenças irrelevantes e certas semelhanças relevantes para fins de aplicação das normas.²⁸¹

A segunda dimensão do princípio da igualdade diz respeito à igualdade *na* lei (igualdade material). Muito embora uma lei seja aplicada de modo uniforme, é possível que ela diferencie os cidadãos, em geral, e os contribuintes, em particular, de modo arbitrário.²⁸² Por essa razão, a dimensão material da igualdade proíbe a instituição de leis discriminatórias, que diferenciem injustificadamente os contribuintes.

Para o escopo deste trabalho, é suficiente demonstrar a relação necessária entre o princípio da igualdade e a existência de regras sérias, não sujeitas à alteração conforme os interesses do julgador. De um lado, a aplicação uniforme das regras pressupõe que o julgador não tem liberdade para escolher entre aplicar ou não a regra a um caso concreto. Do contrário, indivíduos iguais para fins da regra aplicável seriam submetidos a tratamento jurídico diferente, na medida em que somente alguns se sujeitariam às consequências prescritas pelas normas, conforme as convicções de justiça do julgador. De outro lado, somente regras sérias impedem juízes e tribunais de criar distinções arbitrárias entre contribuintes semelhantes. Se um julgador pudesse alterar o conteúdo da regra aplicável a uma situação concreta no momento da decisão, então ele teria liberdade para determinar tratamentos casuísticos com base em suas crenças e vieses pessoais.

Essas considerações quanto à relação necessária entre regras sérias e igualdade, permitem afirmar que o consequencialismo judicial no âmbito tributário viola não apenas as

²⁷⁸ WESTEN, Peter. *Speaking of equality: an analysis of the rhetorical force of "equality" in moral and in legal discourse*. Princeton: Princeton University Press, 1990. p. 188.

²⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 345.

²⁸⁰ SCHAUER, Frederick. *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2003. p. 221.

²⁸¹ *Idem*.

²⁸² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 78.

regras constitucionais que atribuem competência tributária, como também pode violar o princípio da igualdade. A consideração das consequências externas às normas em detrimento das consequências internas pode fazer com que os contribuintes sejam tratados de modo desigual perante a lei. De um lado, porque a aplicação das consequências internas da norma a uma situação concreta pode variar conforme a percepção e preferência do julgador acerca das consequências desejáveis e indesejáveis supostamente decorrentes da decisão. De outro lado, porque diferentes consequências podem ser utilizadas pelo julgador para solucionar casos envolvendo situações fáticas semelhantes ou, em sentido contrário, casos diferentes podem ser tratados como se fossem equivalentes devido à semelhança das consequências externas decorrentes de uma possível decisão.

A consideração das consequências externas às normas em detrimento das consequências internas também pode fazer com que os contribuintes sejam tratados de modo desigual na lei. Embora a lei não tenha feito qualquer distinção entre os contribuintes, o julgador, no momento da decisão, reputa necessário diferenciar o caso do contribuinte dos demais casos disciplinados pela lei. Por meio da técnica da dissociação, o julgador cria uma diferenciação na classe de fatos prevista abstratamente pela norma, sob a alegação de que o legislador (ou o constituinte) não teria quisto regular determinada subclasse como as demais subclasses.²⁸³ A título meramente exemplificativo, o julgador verifica que, apesar de determinado fato não se conformar a qualquer hipótese tributária, a sua não tributação levaria à falta de recursos do Estado para arcar com gastos essenciais em benefício da sociedade. Assim, o julgador distingue esse caso, que comprometeria os recursos do Estado, daqueles que não o comprometeriam, criando uma nova norma. Onde se lia: “se o fato não se conformar a qualquer hipótese tributária, então não deve ser tributado”, passa-se a ler “se o fato não se conformar a qualquer hipótese tributária e sua não tributação não afetar significativamente os recursos do Estado, então não deve ser tributado”. Esse exemplo, conquanto singelo, permite perceber que no momento da aplicação, o julgador recorre às consequências externas da norma para justificar uma diferenciação sem qualquer respaldo nas normas do ordenamento jurídico e, por isso mesmo, arbitrária e impassível de controle intersubjetivo.

²⁸³ GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004. p. 164.

2.3.1.4 Igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social não são fundamentos para desconsideração das consequências internas das regras atributivas de competência tributária

Nos itens precedentes, chegou-se à conclusão de que as regras atributivas de competência tributária, em conjunto com os princípios fundamentais do Direito brasileiro, restringem o âmbito de liberdade do intérprete para considerar as consequências externas a essas normas nas atividades de interpretação e aplicação no Direito Tributário. Neste item, é necessário endereçar as principais críticas feitas a essa conclusão.

A argumentação apresentada por aqueles que sustentam que o Direito Tributário brasileiro permitiria a adoção do consequentialismo judicial pode ser descrita, de modo simplificado, da seguinte forma. A Constituição Federal, ao lado dos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da separação de Poderes e da legalidade, também previu outros princípios como igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social.²⁸⁴ Os dispositivos constitucionais não podem ser interpretados isoladamente; ao revés, devem ser interpretados em conjunto, e de modo que os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social informem todo o sistema tributário, como forma de garantir a sua máxima eficácia possível.²⁸⁵ No âmbito tributário, a atribuição da máxima eficácia possível aos princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social significa que, na atividade de interpretação dos dispositivos, deve-se analisar “não apenas a existência de competência específica que autorize a emanção de determinado preceito, mas *principalmente o sentido prático do dispositivo e os efeitos que apresenta em relação à hipótese de cooperação social que esteja presente no caso concreto*”.²⁸⁶

Em termos analíticos, portanto, esta argumentação pode ser assim decomposta:

Premissa 1: “O sistema tributário não é bastante em si, não existe isolado do contexto, não é o núcleo da Constituição. É parte inegavelmente relevante que encontra seu

²⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189 (172).

²⁸⁵ GODOI, Marciano Seabra de. “Tributo e Solidariedade Social”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167 (160).

²⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189 (177-178).

significado quando visto de fora (à luz dos valores constitucionais) e da repercussão que a Constituição como um todo traz para este campo específico”.²⁸⁷

Premissa 2: o Estado deve assegurar, além da liberdade, outros valores supremos, como justiça e solidariedade.²⁸⁸

Premissa 3: “(...) devemos reconhecer a máxima eficácia possível aos dispositivos constitucionais, especialmente os que consagram seus princípios”.²⁸⁹

Premissa 4: os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social em sua máxima eficácia, devem “[servir] como critério de interpretação utilizado para buscar o sentido integral das normas positivas, ao apontar uma direção iluminada por esse[s] valor[es]”.²⁹⁰

Conclusão: cabe ao julgador interpretar a lei não apenas à luz do desenho formal, mas também de acordo os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social,²⁹¹ de modo que “o resultado prático gerado pelos preceitos tributários torna-se (...) parâmetro para determinar a própria constitucionalidade das exigências”.²⁹²

Como a decomposição do argumento deixa claro, para essa visão, as consequências decorrentes da atribuição de um ou outro sentido a um dispositivo normativo, bem como as consequências decorrentes da aplicação ou não da norma a um caso concreto, seriam reconduzíveis ao ordenamento jurídico por meio dos princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social. O que antes era tratado como “prejuízo financeiro do Estado”, por exemplo, passa a ser tratado como “dever de manutenção do equilíbrio orçamentário”, tornando-se relevante para a concretização do estado de coisas que a justiça social busca alcançar. Diante de um caso concreto, a consequência extrajurídica é reconstruída pelo julgador como se fosse uma consequência interna de um princípio constitucional que ele supostamente teria a obrigação de concretizar, passando a justificar sua escolha por um outro sentido normativo ou outra aplicação da norma. Tal consequência

²⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2011. p. 322-323.

²⁸⁸ *Ibidem*, p. 323.

²⁸⁹ *Ibidem*, p. 324.

²⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189 (169).

²⁹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2011. p. 341.

²⁹² GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189 (178).

é utilizada para afastar a consequência interna da regra atributiva de competência tributária no caso concreto.

Portanto, a questão a ser respondida é se, no âmbito tributário, ainda que o julgador estivesse autorizado a reconstruir uma norma dessa forma, poderia ela ser utilizada para justificar o afastamento da consequência interna de uma regra atributiva de competência tributária. Dito de outro modo, a pergunta a ser respondida diz respeito à possibilidade de as consequências internas dos princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social serem utilizadas pelo julgador para modificar ou afastar a consequência interna de uma regra atributiva de competência tributária. A resposta a essa questão é negativa. As consequências relevantes para a tomada de decisão são aquelas imediatamente aplicáveis ao caso concreto, decorrentes da norma imediatamente incidente. No Direito Tributário, tais consequências são as consequências internas das regras atributivas de competência tributária, e não as consequências internas dos princípios constitucionais. A essa conclusão se chega por duas razões diferentes.

Primeiro, porque embora a Constituição tenha tratado dos princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social, a interpretação sistemática dos seus dispositivos revela que ela visa a assegurar, em seu conjunto, um estado de previsibilidade, no qual o contribuinte possa saber, desde já, as consequências decorrentes da sua ação.²⁹³ Por meio de regras, a Constituição conferiu ao legislador infraconstitucional competências específicas, delimitadas e circunscritas, e atribuiu direitos e garantias aos contribuintes visando a protegê-los contra o Estado.²⁹⁴ Isso significa que, embora a Constituição tenha previsto os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social, esses não podem ser utilizados pelo julgador para contrariar a própria finalidade almejada pela Constituição no âmbito tributário, qual seja, garantir a previsibilidade no exercício do poder do Estado. Por essa razão, a consideração das consequências relativas a esses princípios em detrimento das consequências previstas pelas regras atributivas de

²⁹³ LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 185. ÁVILA, Humberto. “Solidariedade Social e Tributação”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88 (87). BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 82.

²⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 38. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 160.

competência tributária é contrária à Constituição, já que torna imprevisível a solução a ser atribuída ao caso concreto (se aquela determinada pela regra atributiva de competência tributária ou aquela decorrente da aplicação de um dos inúmeros princípios que potencialmente poderiam ser aplicados no caso concreto).

Segundo, porque as normas reconstruídas a partir dos dispositivos constitucionais exercem diferentes funções, de modo que é errado assumir que os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social exercem a mesma função das regras atributivas de competência tributária ou dos princípios fundamentais do Direito Tributário brasileiro (Estado de Direito, segurança jurídica, legalidade, separação de Poderes, por exemplo).²⁹⁵ A Constituição previu que os tributos somente podem ser exigidos ou aumentados por lei (artigo 150, inciso I), estabelecendo expressamente as exceções a essa regra (artigo 153, § 1º). Isso já seria suficiente para concluir no sentido de que os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social não podem, eles próprios, servir de fundamento para a exigência do tributo, na medida em que a Constituição atribuiu à lei essa função.²⁹⁶ No entanto, ainda que esse argumento fosse posto de lado, vê-se que a função desses princípios no Direito Tributário brasileiro também não autoriza o julgador a desconsiderar as consequências internas das regras atributivas de competência tributária para supostamente concretizar os ideais por eles previstos.

A Constituição tratou da igualdade tributária no artigo 150, inciso II, na seção relativa às limitações do poder de tributar. O princípio da igualdade visa a proteger o contribuinte contra discriminações arbitrárias feitas pelo Estado, motivo pelo qual não pode servir de instrumento para o Estado limitar os direitos dos próprios contribuintes. Já a capacidade contributiva foi tratada pela Constituição no artigo 145, § 1º, na seção relativa aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional. A capacidade contributiva foi prevista como critério para a graduação dos impostos, razão pela qual também não pode ser considerada fundamento suficiente para a sua instituição. Quanto à solidariedade social, o artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal prevê que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. No âmbito tributário especificamente, a Constituição refere-se indiretamente à solidariedade ao prever

²⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 625.

²⁹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário, este Incompreendido”. In SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018. p. 27-38 (31 e 33).

a competência para instituição das contribuições sociais (artigo 149) e ao estabelecer que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta (artigo 195). É relevante destacar que, nesses dois casos, os próprios dispositivos são expressos em mencionar que tanto a instituição das contribuições sociais quanto o financiamento da seguridade social deverão se dar na forma da lei, motivo pelo qual não se pode dizer que o princípio da solidariedade poderia servir de fundamento para a exigência do tributo. Quanto à justiça social, a Constituição Federal prevê no artigo 170 que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. No âmbito tributário especificamente, o capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional não trata diretamente desse princípio e, por isso, não se pode concluir que ele serviria de fundamento para a exigência de tributos, em detrimento daquilo que estabelecem as regras atributivas de competência tributária.²⁹⁷ Por esses motivos, os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social “não têm o condão de criar poderes restritivos já regulados por outras normas”.²⁹⁸ Eles se prestam a definir parâmetros para o exercício do poder de tributar, não para ampliá-lo. Justamente por isso, não podem ser utilizados pelo julgador para afastar as consequências das regras atributivas de competência tributária em um caso concreto.

Todas essas considerações permitem afirmar que as regras atributivas de competência tributária têm eficácia decisiva, no sentido de que se incidentes, sua consequência é imediatamente aplicável.²⁹⁹ Isso, por sua vez, proíbe o julgador de afastar as consequências internas das regras a pretexto de concretizar princípios supostamente aplicáveis ao caso concreto.³⁰⁰

²⁹⁷ Para uma análise aprofundada sobre a impossibilidade de a igualdade, capacidade contributiva e solidariedade social serem utilizadas como fundamento para a exigência de tributos, ver: LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. Capítulo 2.

²⁹⁸ ÁVILA, Humberto. “Solidariedade Social e Tributação”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88 (72).

²⁹⁹ *Ibidem*, p. 70.

³⁰⁰ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Competência tributária regulamentar*. Dissertação de mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito, USP, 2017. p. 101.

2.3.2 O Direito Tributário brasileiro proíbe o consequencialismo judicial enquanto recurso às consequências extrajurídicas

No tópico precedente sustentou-se que as normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro proíbem o consequencialismo judicial enquanto recurso às consequências externas às regras atributivas de competência tributária para justificar uma decisão. Tal conclusão já seria suficiente para afastar por completo qualquer argumento consequencialista utilizado por juízes e tribunais para atribuir um sentido incompatível com aquele suportado por uma regra atributiva de competência tributária. No entanto, para fins meramente argumentativos, é necessário analisar se, ainda que fosse admitido o recurso às consequências externas às normas, o julgador teria liberdade para considerar as consequências extrajurídicas para atribuição de sentido a um dispositivo ou determinação da aplicação de uma norma a um caso concreto. A resposta a essa questão é negativa, porque o recurso às consequências extrajurídicas viola, além de todas as normas constitucionais acima examinadas, o dever de justificar as decisões judiciais com base no Direito.

Segundo Ferraz Jr., “[n]ão aceitamos apenas o mundo, mas pedimos sua justificação”.³⁰¹ No Direito Tributário especificamente, a justificação das decisões não é apenas um anseio dos indivíduos, mas uma imposição das próprias normas do ordenamento jurídico na medida em que o princípio do Estado de Direito e o princípio da segurança jurídica exigem que as decisões judiciais não sejam decorrência de arbitrariedades e caprichos do julgador. Essa é uma das principais diferenças entre a justificação jurídica e outras espécies de justificação. Na justificação jurídica, o intérprete e aplicador deve justificar uma decisão com base nas normas do ordenamento, vinculando-se, deste modo, ao Direito vigente.³⁰² Isso quer dizer que juízes, independentemente de suas convicções pessoais e ideológicas, devem decidir de modo não arbitrário e de acordo com o Direito, permitindo aos cidadãos exercerem controle sobre o seu poder.³⁰³ Daí a afirmativa no sentido

³⁰¹ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Direito, Retórica e Comunicação*. Subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 3ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015. p. 13.

³⁰² ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica*: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 34 e 210. ATIENZA Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013. p. 285-286. HUTCHINSON, Allan C. “The Rule of Law Revisited: Democracy and Courts”. In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 196-224 (213).

³⁰³ AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable*. A Treatise on Legal Justification. D. Reidel Publishing Company: Dordrecht, 1987. p. 3.

de que “juízes decidem (= devem decidir) não subjetivamente, de acordo com o seu senso de justiça, mas aplicando o direito (a Constituição e as leis)”.³⁰⁴

Justificar uma decisão e explicá-la são duas coisas distintas. De um lado, justificar é fornecer argumentos que permitam considerar que uma decisão é razoável.³⁰⁵ De outro lado, explicar é expor os motivos, dos tipos mais diversos que possam ser, que levaram um juiz ou um tribunal a adotar uma decisão.³⁰⁶ Na justificação, argumenta-se das premissas à conclusão.³⁰⁷ Na explicação, em sentido contrário, parte-se de um fato para se chegar à sua causa.³⁰⁸ O artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal, ao prever que todas as decisões dos órgãos do Poder Judiciário devem ser fundamentadas, sob pena de nulidade, impõe aos órgãos judicantes o dever de justificar expressamente as suas decisões e não de explicá-las.³⁰⁹ É por meio da justificação que se permite aos cidadãos controlarem os procedimentos intelectuais que conduziram o juiz ou o tribunal a determinada decisão.³¹⁰ A questão passa a ser saber se decisões que apelam a argumentos pautados nas consequências extrajurídicas são suficientemente justificadas.

Uma sentença judicial é justificada se, e somente se, três condições necessárias e suficientes forem satisfeitas.³¹¹ Em primeiro lugar, a decisão deve ser justificada do ponto de vista lógico-dedutivo, isto é, a conclusão deve decorrer das premissas adotadas, de tal sorte que a inferência realizada seja válida.³¹² Em segundo lugar, a decisão deve ser justificada relativamente à escolha de suas premissas normativas.³¹³ E, em terceiro lugar, a decisão deve ser justificada relativamente às suas premissas fatuais.³¹⁴

³⁰⁴ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 19.

³⁰⁵ ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013. p. 114-115.

³⁰⁶ *Idem*.

³⁰⁷ BERGHOLTZ, Gunnar. “Reasons and causes in connection with judicial decisions”. In PECZENIK, Aleksander; LINDAHL, Lars; VAN ROERMUND, Bert (ed.) *Theory of legal science: Proceedings on the Conference on Legal Theory and Philosophy of Science*, Lund, Sweden, December 11-14, 1983. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company, 1984. p. 307-314 (308-309).

³⁰⁸ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 91; THOMSON, Anne. *Critical reasoning: a practical introduction*. 3rd edition. Abingdon: Routledge, 2009. p. 11; KAHANE, Howard; CAVENDER, Nancy. *Logic and Contemporary Rhetoric*. The use of reason in everyday life. 10th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. p. 41.

³⁰⁹ BULYGIN, Eugenio. *Essays in Legal Philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015. p. 75.

³¹⁰ TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Vol. I, t. 2. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1980, p. 342.

³¹¹ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: il Mulino, 2007. p. 14.

³¹² *Idem*.

³¹³ *Idem*.

³¹⁴ *Idem*.

Para o ponto ora analisado é suficiente tratar da justificação das premissas normativas adotadas, que diz respeito à avaliação dos “argumentos empregados para decidir por uma interpretação em detrimento de outras”.³¹⁵ A fim de demonstrar como a adoção de consequências extrajurídicas conduz à violação do dever de justificar decisões, vale a pena analisar, a título meramente exemplificativo, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.628/DF. Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21. Por meio da celebração de protocolo, os Estados signatários alteraram a sistemática jurídico-constitucional do ICMS, estabelecendo que o imposto incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial seria devido pelo consumidor final, não contribuinte, ao Estado destinatário. Justamente por entenderem que o Protocolo não estaria apto a modificar as regras constitucionais que repartem a competência entre os Estados, o Supremo Tribunal Federal declarou a sua inconstitucionalidade.

O relevante é que, ao decidir esse caso, o Tribunal também teve que analisar se era devida a atribuição de efeitos prospectivos à decisão. Um dos argumentos favoráveis à modulação dos efeitos da decisão, sustentada pelo Procurador do Estado do Pará, era de que se essa não fosse realizada haveria uma multiplicidade de demandas e, aquelas em curso, progrediriam de forma multifacetada em vinte unidades da Federação.³¹⁶ O argumento foi expressamente rechaçado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, que afirmou ter “a impressão que o Pará tem um bom corpo de procuradores e saberá dar conta dessas ações”.³¹⁷ Apesar disso, houve a modulação dos efeitos da decisão com base na alegação genérica de um suposto caos que seria instaurado se isso não fosse feito.³¹⁸

O que chama a atenção nesse caso é que dois argumentos distintos pautados nas consequências extrajurídicas foram levantados para justificar a manutenção dos efeitos do Protocolo ICMS n.º 21 (quais sejam, multiplicidade de demandas e caos), mas apenas a alegação genérica de “caos” foi utilizada pelos Ministros como justificativa para modulação. Conquanto trivial, de um lado, essa constatação evidencia que as partes e a sociedade não têm como controlar quais são as consequências extrajurídicas que eventualmente serão

³¹⁵ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, n.º 79. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 163-183 (164).

³¹⁶ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4628/DF, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014. p. 35.

³¹⁷ *Idem*.

³¹⁸ *Ibidem*, p. 37.

reputadas relevantes pelo julgador e, desse modo, utilizadas como justificativa para uma decisão. Isso porque a escolha acerca de qual consequência extrajurídica deve ser levada em consideração não é pautada por nenhum critério objetivo, prévio, acessível às partes e à sociedade. À primeira vista, se os Ministros estão considerando as consequências extrajurídicas da sua decisão, não haveria porque rechaçar a multiplicidade de demandas e considerar relevante uma alegação genérica de “caos”. *Caos para quem? Por quê? Quando? Em que medida?* Nenhuma dessas questões foi respondida pelos Ministros. De outro lado, a decisão evidencia que exatamente porque as consequências extrajurídicas não são reconduzíveis a qualquer norma do ordenamento jurídico, elas são manipuláveis e determinadas arbitrariamente pelo julgador, conforme seus interesses e os interesses em jogo.³¹⁹ Essa forma de proceder coloca em xeque o próprio Direito, pois o que é considerado moralmente correto na visão de um julgador é reputado relevante para determinar a solução jurídica de um caso concreto, em detrimento das próprias normas do ordenamento.³²⁰

Todas essas considerações permitem concluir que a consideração das consequências extrajurídicas é proibida no Direito Tributário brasileiro. Conforme defendido por Aarnio, “o pensamento jurídico deve ser dissociado de aspectos morais e sociais”.³²¹ No ordenamento jurídico-tributário brasileiro, essa afirmação é verdadeira na medida que a consideração das consequências extrajurídicas permite ao julgador atuar de modo arbitrário e desvinculado do próprio Direito. Em última instância, isso significa que falta à decisão judicial o fundamento jurídico, condição necessária para a sua validade.

2.4 CONCLUSÕES PARCIAIS (OU POR QUE O ORDENAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PROÍBE O CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL?)

Ao longo deste capítulo, buscou-se examinar se a adoção do consequencialismo judicial, relativamente à interpretação dos dispositivos e aplicação das normas que atribuem competência tributária, encontrava suporte nas normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro. A resposta é negativa. Não bastasse o fato de que a norma reconstruída a

³¹⁹ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, n.º 79. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 163-183 (174).

³²⁰ Embora referindo-se à argumentação fundada no princípio da dignidade humana no Direito Civil brasileiro, a afirmação é plenamente aplicável aqui. LEAL, Fernando. Seis objeções ao Direito Civil Constitucional. *Direitos Fundamentais & Justiça*, ano 9, n.º 33. Porto Alegre: HS Editora, 2015. p. 123-165(155).

³²¹ AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 117.

partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro não obrigou juízes e tribunais a adotarem o consequencialismo judicial no âmbito tributário, as regras atributivas de competência tributária bem como as regras e princípios basilares do Direito Tributário brasileiro proíbem a adoção do consequencialismo judicial nessa seara. Da mesma forma, os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social não podem ser utilizados pelo julgador como fundamento para justificar o afastamento das consequências internas das regras atributivas de competência tributária em um caso concreto.

Isso quer dizer que no âmbito tributário, o julgador está proibido de se valer das consequências externas às regras atributivas de competência tributária em detrimento das suas consequências internas, a pretexto de promover o bem-estar da sociedade, evitar um cenário caótico, prevenir prejuízos financeiros, reduzir a multiplicidade de demandas judiciais, ou concretizar qualquer outro suposto interesse ou princípio jurídico. De igual modo, no âmbito tributário, o julgador está proibido de recorrer às consequências extrajurídicas para determinar o conteúdo da sua decisão.

Em que pese essas proibições decorram diretamente das normas constitucionais (regras atributivas de competência tributária, Estado de Direito, segurança jurídica, legalidade, separação de poderes e igualdade), a constante violação dos limites impostos pela própria Constituição Federal à tomada de decisão no âmbito tributário tem resultado na substituição paulatina do Direito pelo não Direito, da vontade da lei pelo arbítrio e convicções pessoais do julgador. O resultado é que “em nome da defesa do Direito Tributário”, juízes e tribunais matam o ‘direito’ e ficam apenas com o tributário”.³²²

³²² Embora utilizada em outro contexto, a afirmativa de Becker é plenamente replicável aqui. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 118.

CAPÍTULO 3. AS FALÁCIAS DA ARGUMENTAÇÃO COM BASE NAS CONSEQUÊNCIAS EXTERNAS ÀS NORMAS

[“(…) But it is one of the characteristics of abuse, that it can only be defended by fallacy. It is therefore the interest of all the confederates of abuse to give the most extensive currency to fallacies, - not only to such as may be serviceable to each individual, but also to such as may be generally useful. It is of the utmost importance to them to keep the human mind in such a state of imbecility, as shall render it incapable of distinguishing truth from error.”] Jeremy Bentham.³²³

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No capítulo anterior demonstrou-se que a adoção do consequencialismo judicial no âmbito tributário é contrária às normas do ordenamento jurídico brasileiro, pois conduz à desconsideração das regras atributivas de competência tributária e à violação dos princípios fundamentais do Direito Tributário brasileiro. Por esse motivo, a adoção do consequencialismo judicial para solucionar casos relativos à interpretação dos dispositivos e à aplicação das regras atributivas de competência tributária é proibida no Direito Tributário brasileiro. Neste capítulo, procura-se demonstrar que ainda que o consequencialismo judicial fosse admitido, a argumentação consequencialista no âmbito tributário incorreria em inúmeras falácias, padecendo de vícios lógicos que a tornariam irracional.

³²³ Tradução livre: “(…) Mas é uma das características do abuso que ele só pode ser defendido por falácias. É, portanto, de interesse de todos os confederados do abuso valer-se extensivamente de falácias, - não apenas para aqueles a quem podem ser individualmente úteis, mas também para aqueles a quem podem ser geralmente úteis. É de extrema importância para eles manter a mente humana em tal estado de imbecilidade que a torne incapaz de distinguir a verdade do erro”. BENTHAM, Jeremy. *The Book of Fallacies from Unfinished papers*. In BOWRING, John. *The Works of Jeremy Bentham*, vol. II. Edinburgh: Simpkin, Marshal, & Co., London, 1843. p. 375-487 (476).

Desse modo, este capítulo tem como objetivo demonstrar que o uso de argumentos consequentialistas como fundamento para justificar uma decisão por vezes viola o dever de justificar racionalmente decisões, na medida em que incorre em inúmeras falácias e, portanto, não fornece razões que permitam afirmar que a conclusão da decisão encontra suporte nas premissas adotadas pelo julgador.³²⁴ Para sustentar este ponto é necessário examinar dois aspectos gerais e um específico. Em relação aos aspectos gerais, deve-se apontar, primeiro, no que consiste o dever de justificar decisões e, segundo, como a utilização de falácias afeta este dever. Em relação ao aspecto específico, é pertinente considerar em que medida o uso de argumentos com base em consequências pode incorrer (e normalmente incorre) em falácias e, portanto, não satisfazer o dever de justificação racional das decisões.

3.2 O EMPREGO DE FALÁCIAS E A VIOLAÇÃO AO DEVER DE JUSTIFICAR DECISÕES

Justificar uma decisão é apresentar argumentos que permitam afirmar que a conclusão decorre das premissas adotadas. Argumentar, por sua vez, é fornecer razões objetivas, passíveis de controle intersubjetivo, para sustentar determinada conclusão. O presente trabalho adota uma concepção tripartite de argumentação. Nesse sentido, um bom argumento para justificar uma decisão é um argumento válido, sólido e persuasivo. E, em sentido contrário, um mau argumento para justificar uma decisão é um argumento inválido, pouco sólido e não persuasivo. Isoladamente consideradas, as três concepções de argumentação são insuficientes para entender a argumentação jurídica. Daí se dizer que referidas concepções devem ser compreendidas como dimensões da argumentação que podem ter um peso maior ou menor dependendo do contexto no qual se esteja inserido ou da perspectiva que se assuma.³²⁵

Em primeiro lugar, a “argumentação” pode ser entendida como uma série de enunciados em que se analisa se as premissas adotadas servem ou não de suporte à conclusão.³²⁶ A esse conceito, que foca na lógica dos argumentos, corresponde uma *concepção formal* da argumentação, segundo a qual a argumentação não é uma atividade, mas um resultado: a partir da lógica clássica, estabelecem-se condições que devem ser

³²⁴ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 155.

³²⁵ ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013. p. 114.

³²⁶ *Ibidem*, p. 110.

satisfeitas para que se possa sustentar validamente que a conclusão decorre das premissas. Validade, na acepção aqui empregada, não guarda qualquer relação com a veracidade ou correção das premissas adotadas, mas apenas indica que, se há razões para acreditar nas premissas, então também há razões para acreditar na conclusão.³²⁷ Para esta concepção, a correção das premissas e da conclusão relativamente aos fatos naturais ou institucionais é irrelevante. Assim, se “toda a restituição de tributo cobrado inconstitucionalmente quebra o Estado”, e “o tributo X cobrado inconstitucionalmente tem que ser restituído”, então “a restituição do tributo X cobrado inconstitucionalmente quebra o Estado”. Pouco interessa que a premissa adotada seja falsa, isto é, que ao menos uma restituição de tributo não quebre o Estado. Basta que o argumento assuma uma forma lógica correta para que ele seja considerado um argumento apto a justificar uma decisão.³²⁸ Aqui, os argumentos são examinados como válidos ou inválidos, conforme obedecem ou não aos critérios lógicos.³²⁹

Em segundo lugar, a “argumentação” pode ser entendida não como a forma dos enunciados, mas sim como aquilo que faz com que as premissas e a conclusão sejam verdadeiras relativamente aos fatos naturais ou institucionais. A esse conceito, que incorpora certas condições de caráter substantivo para avaliar os argumentos, tais como uma determinada teoria da interpretação dos dispositivos, uma determinada teoria da interpretação dos fatos, e uma determinada teoria da força normativa, dentre outras, corresponde a *concepção material* da argumentação, segundo a qual a argumentação, apesar de pressupor a correção lógica nela não se esgota.³³⁰ Assim, se “toda a restituição de tributo cobrado inconstitucionalmente quebra o Estado”, e “o tributo X cobrado inconstitucionalmente tem que ser restituído”, então “a restituição do tributo X cobrado inconstitucionalmente quebra o Estado” não é um bom argumento. Aqui, não basta afirmar que a conclusão decorre das premissas adotadas, pois a premissa maior é evidentemente falsa, de forma que o argumento não é sólido o suficiente para justificar uma decisão. Para esta concepção, os argumentos são mais ou menos sólidos, conforme as razões utilizadas para justificar determinada conclusão encontrem maior ou menor suporte em razões substantivas.³³¹

³²⁷ KAHANE, Howard; CAVENDER, Nancy. *Logic and Contemporary Rhetoric*. The use of reason in everyday life. 10th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. p. 8; ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013. p. 110.

³²⁸ ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013. p. 110.

³²⁹ *Idem*.

³³⁰ *Idem*.

³³¹ *Idem*.

Em terceiro lugar, a “argumentação” pode ser entendida como uma atividade composta por uma série de atos de linguagem cujo objetivo é persuadir o auditório.³³² A esse conceito, que foca na argumentação como uma atividade de interação corresponde uma *concepção pragmática* de argumentação, segundo a qual o êxito desta depende da sua capacidade de convencimento. Para esta concepção, os argumentos não são válidos ou inválidos ou mais ou menos sólidos. Aqui, os argumentos são apenas mais ou menos persuasivos, conforme seus enunciados sejam aceitos e possibilitem chegar a certos pontos de acordo relativamente a um problema teórico ou prático.³³³

É evidente que em muitas situações um único argumento não será simultaneamente válido, sólido e persuasivo. Exatamente aqui ganha relevo o estudo das falácias porque é possível que um argumento inválido e pouco sólido, ainda assim, seja bastante persuasivo.³³⁴ Por isso, Aristóteles, que adotava uma aceção mais restrita de argumento do que a do presente trabalho, defendia que, enquanto alguns argumentos são argumentos, outros apenas o aparentam ser, e isto decorre da semelhança entre o que é falso e o que é verdadeiro.³³⁵

Nesse contexto, em uma aceção ampla, falácia é qualquer erro na argumentação.³³⁶ Em uma aceção mais estrita, falácias pretendem sustentar uma conclusão a partir de elementos irrazoáveis, irrelevantes e insuficientes. Irrazoáveis porque não há evidências de veracidade e há evidências de falsidade.³³⁷ Irrelevantes porque as premissas não conduzem logicamente à conclusão.³³⁸ Insuficientes porque as premissas, mesmo analisadas em conjunto, não servem de suporte à conclusão.³³⁹ Uma falácia pode ser cometida de propósito, com a finalidade de persuadir determinado interlocutor, ou por engano, sem se saber.³⁴⁰ Falácias são contrárias ao Direito porque, em um argumento falacioso, a conclusão não encontra suporte nas premissas adotadas, de tal sorte que não é possível dizer que uma

³³² ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013. p. 111.

³³³ *Idem*.

³³⁴ RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 303.

³³⁵ ARISTOTLE. *On Sophistical refutations*. Translated by E. S. Forster. London: William Heinemann Ltd.; Cambridge: Harvard University Press, 1955. p. 11.

³³⁶ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 125; p. FISHER, Alec. *Critical Thinking*. An Introduction. 2nd edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2011. p. 280.

³³⁷ ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista de Direito Tributário Atual*, n.º 32. São Paulo: Dialética, 2014. p. 159-197 (161-162).

³³⁸ *Idem*.

³³⁹ *Idem*.

³⁴⁰ ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013. p. 117. WALTON, Douglas. Defeasible reasoning and informal fallacies. *Synthese*, vol. 179, nº 3. Springer, 2011. p. 380.

decisão foi racionalmente justificada. Vale destacar, também, que inúmeras falácias (embora não todas) se valem de uma linguagem emotiva com a finalidade de manipular o intérprete e aplicador, fazendo com que os argumentos deixem de ser elementos da justificação racional da interpretação jurídica.³⁴¹ Deste modo, várias falácias acabam por violar, diretamente, também o dever de objetividade na interpretação dos dispositivos normativos e aplicação das normas.

Em primeiro lugar, algumas falácias violam o dever de objetividade semântica. Um enunciado é objetivo semanticamente se trata sobre um determinado objeto do mundo.³⁴² Em sentido oposto, um enunciado é subjetivo semanticamente se ele estiver relacionado aos sentimentos, atitudes, desejos, percepções, etc., do sujeito que emite o enunciado ou do sujeito a que se pretende convencer.³⁴³ Quando um Ministro do Supremo Tribunal Federal afirma, ao analisar a constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, que “por convicção antiga, eu não produziria, por temor ao horror econômico, o horror jurídico”³⁴⁴, seu enunciado é desprovido de objetividade semântica. De um lado, porque esse argumento apela às próprias convicções pessoais, que não são passíveis de verificação por aqueles que pretendem controlar as arbitrariedades nos julgamentos do Tribunal. De outro lado, porque se trata de um enunciado a respeito de uma reação ou atitude específica do Ministro que o afirma. Se este tipo de enunciado fosse admitido *no e pelo* Direito, não seria possível questionar as decisões tomadas pelos intérpretes e aplicadores, já que essas não seriam comensuráveis e nem teriam como ser objeto de uma controvérsia: aquele que discordasse da opinião do Ministro estaria meramente se opondo ao seu sentimento e, com isso, também expressando a sua atitude ou reação àquilo que foi afirmado.³⁴⁵

Em segundo lugar, algumas falácias violam o dever de objetividade discursiva ou metodológica, na medida em que a justificação das decisões é feita com base em vieses, caprichos e intuições do julgador.³⁴⁶ A decisão não observa o dever de imparcialidade,

³⁴¹ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, n.º 79. São Paulo: Malheiros. p. 163-183 (164).

³⁴² MARMOR, Andrei. “An Essay on The Objectivity of Law”. In BIX, Brian (ed.). *Analyzing Law: New Essays in Legal Theory*. Oxford: Clarendon Press, 1998. p. 3-31 (4).

³⁴³ *Idem*.

³⁴⁴ STF, trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso no Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017. p. 48.

³⁴⁵ MARMOR, Andrei. *Positive Law and Objective Values*. Oxford: Clarendon Press, 2001. p. 125-126.

³⁴⁶ KRAMER, Matthew. *Objectivity and the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press, 2007. p. 64.

neutralidade e igualdade na interpretação dos dispositivos e aplicação das normas porque é tomada não em conformidade com as normas do ordenamento jurídico, mas sim de acordo com as convicções pessoais do julgador.³⁴⁷ Retomando o exemplo da frase acima citada, a mera menção de que não se deve produzir o horror jurídico quando este levar ao horror econômico, diz respeito ao posicionamento pessoal do Ministro quanto à desejabilidade ou não da adoção de determinada decisão. Referida afirmativa, no entanto, desconsidera que o Direito, por meio de suas normas, seleciona os fatos relevantes para a tomada de decisão e, por este motivo, viola o dever de objetividade discursiva ou metodológica.

Em terceiro lugar, algumas falácias violam o dever de objetividade enquanto independência de pensamento, no sentido de que a existência e as características de um fato independem do que uma pessoa em particular pensa sobre ele, de tal sorte que estas transcendem as crenças e atitudes de um determinado indivíduo.³⁴⁸ Ao se valer de uma falácia para chegar a uma conclusão, o julgador desconsidera que a qualificação dos fatos depende das normas do ordenamento e não guarda qualquer relação, portanto, com a sua opinião em particular.

As considerações acima permitem afirmar que alguns argumentos, mesmo quando inválidos e pouco sólidos, graças à utilização de falácias, tornam-se bastante persuasivos. Ocorre que falácias são contrárias às normas do ordenamento jurídico pois implicam a violação do dever de justificar racionalmente as decisões e, em alguns casos, do dever de objetividade na interpretação dos dispositivos e na aplicação das normas. Por esse motivo, o uso de argumentos consequencialistas, ao incorrer em inúmeras falácias, é contrário ao Direito.

3.3 AS FALÁCIAS MAIS COMUNS NA ARGUMENTAÇÃO COM BASE EM CONSEQUÊNCIAS

O estudo das falácias mais comuns quando se apela a consequências como argumentos para justificar decisões permite, de um lado, evitá-las e, de outro lado, reconhecê-las em uma decisão. Para examinar as falácias da argumentação com base em consequências, é pertinente analisar um caso paradigmático no qual essa argumentação foi empregada. A análise de um único caso é suficiente, para este trabalho, uma vez que o

³⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 132.

³⁴⁸ KRAMER, Matthew. *Objectivity and the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press, 2007. p. 3.

objetivo é meramente apontar como o uso falacioso de argumentos consequencialistas não permite considerar uma decisão como racionalmente justificativa. Deste modo, não se pretende apresentar uma lista taxativa e exaustiva de todas as possíveis falácias nas quais este tipo de argumento pode incorrer, mas tão somente indicar as falácias mais comuns quando se utiliza de um argumento consequencialista para justificar decisões. Para tanto, o caso escolhido para exame é o Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, no qual o Supremo Tribunal Federal teve que decidir acerca da constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Duas razões justificam a escolha deste caso. Primeiro, porque o argumento consequencialista relativo ao “impacto fiscal” foi acatado por alguns Ministros, em conjunto com outros argumentos, para justificar a própria constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, e não apenas para discutir a possibilidade de atribuição de efeitos prospectivos à decisão declaratória de inconstitucionalidade. Segundo, porque o argumento consequencialista relativo ao “impacto fiscal” gerou grande repercussão à época do julgamento, devido à incerteza acerca do seu montante. De um lado, de acordo com o Anexo V da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016 (Lei n.º 13.242/2015), eventual derrota da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional afetaria negativamente o orçamento da União reduzindo-o em R\$ 250,3 bilhões. Um ex-secretário da Receita Federal chegou a sustentar que eventual decisão declaratória de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal seria “maluquice nacional, uma coisa completamente absurda”, e que “o contribuinte terá de pagar por isso. Não há outro jeito”³⁴⁹. De outro lado, pesquisas de fontes diversas indicaram valores diferentes: enquanto uma apontou que os prejuízos para os cofres da União girariam em torno de R\$ 20 bilhões/ano, além de R\$ 100 bilhões caso fossem atribuídos efeitos *ex tunc* à decisão do Tribunal,³⁵⁰ para outra o valor total da perda seria de aproximadamente R\$ 80 bilhões.³⁵¹ Assim, ainda que adotada a premissa de que haveria um “impacto fiscal”, era possível discutir *em que medida* ele se concretizaria.

³⁴⁹ Agência O Globo. União vai recorrer de decisão do STF sobre cálculo do PIS/Cofins. Governo pedirá modulação da medida, para reduzir seus efeitos nos cofres públicos. *Revista Época Negócios*, versão digital, disponibilizada no dia 15/03/2017, às 20h55.

³⁵⁰ OLIVON, Beatriz. União perderá R\$ 20 bi por ano com decisão do STF sobre cálculo da Cofins. *Revista Valor Econômico*, versão digital, disponibilizada no dia 16/03/2017, às 5h.

³⁵¹ BAETA, Zínia. Estudo aponta prejuízo de R\$ 51 bi para União com derrota do PIS/Cofins. *Revista Valor Econômico*, versão digital, disponibilizada no dia 02/05/2017, às 5h.

Com base nesse método, é possível analisar quais são as falácias mais comuns quando se recorre a argumentos consequencialistas.

3.3.1 Falácias subjetivas na argumentação com base em consequências

Como já apontado, algumas falácias violam o dever de objetividade na argumentação e, deste modo, o dever de interpretar os dispositivos normativos e os fatos de modo lógico, sem viés ou preconceito.³⁵² Essas falácias são chamadas de falácias subjetivas e buscam, a partir de elementos irrelevantes, suportar uma conclusão. O uso de argumentos consequencialistas como justificativa para decisão, por vezes, incorre em alguma espécie de falácias desse gênero, dentre as quais se destacam a falácia do subjetivismo, a falácia do apelo à maioria, a falácia do apelo à emoção, a falácia do apelo à força e a falácia dos epítetos carregados.

3.3.1.1 Falácia do subjetivismo

O uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões pode incorrer na falácia do subjetivismo. Nessa falácia, o mero fato de que alguém tem uma crença em relação a alguma coisa, ou manifesta em relação a ela uma atitude específica, é utilizado como evidência para suportar uma conclusão.³⁵³ No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, diferentes Ministros, ao usarem argumentos consequencialistas, apelaram a esta falácia, como evidenciam, em caráter exemplificativo, as seguintes passagens:

Porém, Presidente – e aqui já definindo a minha posição, pedindo vênias a Vossa Excelência, para desalento dos ilustres Advogados –, devo dizer que, ao estudar a matéria, ao estudar o histórico legislativo e jurisprudencial, e ao olhar o sistema como ele é praticado, **convenci-me** de que, apesar de o senso comum sugerir o contrário, é assim mesmo que tem sido de longa data, e **acho que essa mudança produziria um impacto sistêmico que não envolveria apenas a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.** (trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, p. 51 do acórdão) (Grifou-se)

Só que, agora, diante da decisão do Supremo no Recurso Extraordinário nº 240.785, os tribunais inferiores e o próprio STJ já estão mudando essa orientação e excluindo, da base de cálculo, outros tributos, inclusive o ISS. **Portanto, uma decisão como a nossa pode produzir um efeito sistêmico que eu, neste**

³⁵² KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 126.

³⁵³ *Idem*.

momento, consideraria imprevisível. (trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, p. 56 do acórdão) (Grifou-se)

Não tenho dúvidas em afirmar que esta decisão servirá de grande estímulo à criação de inúmeras outras teses tributárias a ocuparem a pauta dos Tribunais nos próximos anos. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 170 do acórdão) (Grifou-se)

Nos três trechos acima a conclusão diz respeito ao suposto efeito indesejável que decorreria da adoção de uma determinada decisão em detrimento de outra possível. Mais precisamente, tanto o Ministro Luís Roberto Barroso quanto o Ministro Gilmar Mendes estavam preocupados com as consequências decorrentes da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Enquanto o Ministro Luís Roberto Barroso limitou-se a afirmar que haveria um “impacto sistêmico”, sem apontar efetivamente no que ele consistiria, em que medida ele ocorreria e de que forma a decisão do Supremo Tribunal Federal levaria a este impacto, o Ministro Gilmar Mendes limitou-se a afirmar que a decisão do Supremo Tribunal Federal contribuiria para a “criação de inúmeras outras teses tributárias”, sem fornecer, igualmente, nenhuma evidência que permitisse corroborar esta afirmativa. O que os discursos dos dois Ministros têm em comum é o fato de que a conclusão a que cada um chega (“efeito sistêmico imprevisível” e “criação de inúmeras teses tributárias”) não é corroborada com nenhuma evidência, mas decorre da mera crença do Ministro. O argumento do Ministro Luís Roberto Barroso pode ser reconstruído, para fins analíticos, da seguinte forma: “Eu me convenci de que a decisão produzirá um impacto sistêmico imprevisível, então a decisão produzirá um impacto sistêmico imprevisível”. E, em sentido semelhante, assim pode ser reconstruído o argumento do Ministro Gilmar Mendes: “Eu não tenho dúvidas de que esta decisão estimulará a criação de inúmeras outras teses tributárias, então esta decisão estimulará a criação de inúmeras outras teses tributárias”.

O problema desta argumentação é que os dois Ministros assumem que o mero fato de emitirem a sua opinião é evidência suficiente para demonstrar de modo claro e convincente a alta probabilidade de as consequências por eles alegadas ocorrerem no mundo real. Isso fica ainda mais claro quando se analisa os termos e expressões utilizados nos discursos dos Ministros: os enunciados são proferidos na primeira pessoa do singular e as expressões “convenci-me”, “acho que”, “eu (...) consideraria”, e “não tenho dúvidas” evidenciam que os Ministros estão analisando a consequência da sua decisão não a partir de provas produzidas no processo, mas a partir de suas inclinações pessoais. Não haveria nenhum problema lógico se os Ministros se valessem dessas expressões e apontassem

evidências que corroborassem a conclusão a que eles chegaram, de modo a tornarem os seus argumentos objetivos. No entanto, como isto não é feito, o argumento dos Ministros se transforma em um enunciado subjetivo cujo valor de verdade depende das características particulares do conhecimento, crença, ou experiência dos próprios Ministros.³⁵⁴

Neste caso, é relativamente fácil perceber porque a argumentação dos Ministros é falaciosa: para que a conclusão decorresse logicamente das premissas adotadas seria necessário adicionar uma premissa implícita segundo a qual tudo o que o Ministro acredita, convence-se, ou não tem dúvidas em afirmar é verdadeiro. A falácia do subjetivismo, portanto, assume que aquele que profere o discurso é infalível, o que não é verdade de acordo com as máximas da experiência humana que indicam que indivíduos erram.³⁵⁵

3.3.1.2 Falácia do apelo à maioria

O uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões pode incorrer na falácia do apelo à maioria, de acordo com a qual se uma maioria (da população do país, dos eleitores, dos afetados por determinada decisão, etc.) acreditar em algo, então este é verdadeiro.³⁵⁶ Ao se afirmar, por exemplo que “é preciso interpretar a Constituição em sintonia com o sentimento social”,³⁵⁷ apela-se ao sentimento de uma maioria não identificada para atribuir sentido aos dispositivos normativos da Constituição. O argumento pode ser reconstruído, para fins analíticos, da seguinte forma: “A maioria acredita que o dispositivo X da Constituição Federal tem o sentido Y, então o dispositivo X da Constituição Federal tem o sentido Y”.

Este tipo de argumento é problemático por pelo menos duas razões distintas. Primeiro, há um problema conceitual relativo à definição de maioria, ao modo e aos critérios com base nos quais ela é identificada, bem como de que modo e com base em que critérios a sua opinião pode ser determinada. Segundo, para que se pudesse afirmar que, nesses casos, a conclusão decorre das premissas, seria necessário acrescentar uma premissa implícita de

³⁵⁴ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 57.

³⁵⁵ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 126.

³⁵⁶ *Ibidem*, p. 129.

³⁵⁷ ROXO, Sérgio. “Barroso diz que Constituição deve ser interpretada em “sintonia com o sentimento social”. Ministro não quis comentar julgamento de habeas corpus de Lula.” *Jornal O Globo*. Publicado online no dia 02/04/2018. Disponível em: < <https://oglobo.globo.com/brasil/barroso-diz-que-constituicao-deve-ser-interpretada-em-sintonia-com-sentimento-social-22549589>>. Acesso em 07/05/2018.

acordo com a qual tudo o que a maioria acredita é verdade.³⁵⁸ No entanto, mais uma vez, máximas da experiência humana indicam que a maioria erra, de tal sorte que esta premissa, se fosse acrescentada, seria evidentemente falsa e, conseqüentemente, a conclusão que nela encontra suporte de validade.

No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, o Ministro Gilmar Mendes, ao tratar do impacto fiscal que decorreria da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS afirmou que “[e]m primeiro lugar, há o evidente e vultuoso impacto fiscal da decisão que se está a adotar. Diziam os jornais da semana passada que nós estaríamos a lidar com a maior questão tributária da última década”.³⁵⁹ De acordo com o princípio da caridade hermenêutica, deve-se atribuir sentido a um texto de forma a preservar, na maior medida possível, a coerência e a intenção do autor. Neste caso, seria errado entender a afirmativa do Ministro no sentido de que *todos* os jornais do país teriam alegado que o Supremo Tribunal Federal estaria a lidar com a maior questão tributária da última década. No máximo, poder-se-ia sustentar que a maioria dos jornais do país teriam apontado que o Tribunal teria diante de si a maior questão tributária da última década. Deste modo, o argumento do Ministro, no fundo, pretende sustentar que haveria um evidente e vultuoso impacto fiscal da decisão porque a maioria dos jornais do país assim o teriam dito.

Não é claro, porém, a que maioria o argumento do Ministro diz respeito. Seria a maioria de jornais em relação ao número total de jornais em circulação, a maioria dos jornais mais renomados do país, a maioria dos jornais mais lidos, ou a maioria determinada com base em qualquer outro critério? O argumento do Ministro não é claro neste ponto. Além disso, não só o Ministro é incapaz de apontar, ainda que em notas de rodapé, os jornais que corroborariam esta afirmativa, como também de fornecer qualquer razão que permita concluir que o mero fato de um jornal publicar que algo acontecerá serve de evidência para comprovar que este de fato ocorrerá.

³⁵⁸ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 129-130.

³⁵⁹ STF, trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no Extraordinário n.º 574.706/PR, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017. p. 165.

3.3.1.3 Falácia do apelo à emoção

O uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões pode incorrer na falácia do apelo à emoção (ou argumento *ad populum*) que consiste na tentativa de persuadir aquele a quem se pretende convencer apelando às suas emoções, crenças e valores e não a evidências.³⁶⁰ Na realidade, quando um indivíduo apela a esta falácia, ele busca fazer com que aquele a quem pretende convencer incorra na falácia do subjetivismo, de modo a adotar uma conclusão em função do sentimento que foi levado a ter.³⁶¹ No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, a utilização de argumentos consequencialistas para justificar a decisão também levou o Ministro Gilmar Mendes a cometer a falácia do apelo à emoção, como ilustram, a título exemplificativo, os seguintes trechos:

No entanto, mais do que a impressionante cifra como perda de arrecadação em virtude da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo da COFINS, preocupame **a ruptura do próprio sistema tributário**. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 138 do acórdão) (Grifou-se)

Tudo leva a crer que as consequências deste julgamento serão **desastrosas para o País**. Não me refiro apenas ao impacto orçamentário imediato. Digo também das implicações para o sistema tributário brasileiro. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 165 do acórdão) (Grifou-se)

(...), na prática, a decisão encadeia uma reforma tributária judicial, sem medir exatamente as consequências dessa iniciativa. **Implode-se o sistema tributário brasileiro tal como hoje conhecemos**. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 170 do acórdão) (Grifou-se)

Nos três trechos acima, o Ministro Gilmar Mendes pretende, de um lado, convencer os outros Ministros e, de outro lado, justificar a sua decisão, a partir da alegação de que não haveria outra alternativa que não a declaração de constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS: a declaração de inconstitucionalidade levaria a um cenário de “ruptura” e mesmo de “implosão” do sistema tributário brasileiro cujas consequências seriam “desastrosas” para o País como um todo e não se restringiriam apenas ao impacto no orçamento da União. Os termos “ruptura” e “implosão”, bem como a expressão “consequências desastrosas”, são utilizados para transmitir emoções específicas, particularmente: medo, aflição e desassossego, em razão do suposto quadro de instabilidade que seria instaurado se o Tribunal não declarasse a constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da

³⁶⁰ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 130; SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 136.

³⁶¹ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 130.

COFINS. O intuito é fazer com que, com base nesses sentimentos, os outros Ministros, especificamente, e os indivíduos, de modo geral, cheguem à mesma conclusão que o Ministro.

Novamente, não haveria problemas se o Ministro Gilmar Mendes apelasse a emoções, mas fornecesse razões que conduzissem logicamente à sua conclusão. No entanto, quando se tenta reconstruir o discurso consequencialista do Ministro omitindo os termos e expressões que visam a influenciar os sentimentos do seu auditório, percebe-se que nenhuma premissa conduz à conclusão de que, se não declarada a constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o sistema tributário brasileiro ou mesmo o país entraria em crise. Nenhuma prova produzida ao longo do processo é utilizada para corroborar esta alegação e os sentimentos de um indivíduo ou dos outros Ministros são simplesmente irrelevantes para a conclusão a que pretende chegar o Ministro Gilmar Mendes.³⁶²

3.3.1.4 Falácia do apelo à força

O uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões pode incorrer na falácia do apelo à força (ou *argumentum ad baculum*), que consiste na utilização de ameaças ou força, de qualquer espécie, como forma de conduzir a determinada conclusão aquele a quem se pretende convencer.³⁶³ Frequentemente, o *argumentum ad baculum* reveste-se da aparência de uma advertência quando, na realidade, o indivíduo que profere o discurso e o outro que o escuta sabem que uma ameaça está sendo feita.³⁶⁴ É, no singelo exemplo de Walton, como um gângster que oferece proteção a seus vizinhos, alegando que a vizinhança é muito perigosa e que o último morador que se recusou a pagar por proteção teve sua loja saqueada e destruída: ambas as partes sabem que, a pretexto de avisar o residente dos perigos da vizinhança, o gângster está, de fato, ameaçando saquear e destruir as lojas daqueles que não lhe pagarem.³⁶⁵ Entretanto, nem sempre a ameaça é feita de modo tão evidente.

³⁶² RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 337.

³⁶³ KAHANE, Howard; CAVENDER, Nancy. *Logic and Contemporary Rhetoric*. The use of reason in everyday life. 10th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. p. 106. VATE JR., Dwight Van de. The appeal to force. *Philosophy and Rhetoric*, vol. 8, n^o 1. Penn State University Press, 1975. p. 43.

³⁶⁴ WALTON, Douglas. Practical Reasoning and the Structure of Fear Appeal Arguments. *Philosophy & Rhetoric*, vol. 29, n.º 4. Penn State University Press, 1996. p. 302.

³⁶⁵ *Idem*.

No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, o uso de argumentos consequencialistas para justificar a decisão acabou por levar ao cometimento da falácia do *argumentum ad baculum*, como evidencia, em caráter meramente exemplificativo, o seguinte trecho:

Portanto, a **consequência inevitável** da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições será o **aumento de alíquota, ou a instituição/majoração de outras fontes de receita, sem que isso acarrete melhoria na eficiência ou equidade do sistema tributário**. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 143 do acórdão) (Grifou-se)

O argumento do Ministro Gilmar Mendes pode ser reconstruído como uma ameaça aos contribuintes, da seguinte forma: “se nós declararmos a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, então vocês, contribuintes, terão que arcar com outros tributos ou com o aumento de tributos já existentes e que podem ser tão eficientes ou justos quanto o que ora se discute”. O argumento, além de não apresentar qualquer evidência que corrobore a prognose elaborada, coloca o contribuinte diante de um falso dilema (e, por esse motivo, também comete a falácia da falsa alternativa, adiante analisada): suportar a injustiça atual, uma vez que a exigência é contrária à Constituição Federal, mas cujos efeitos são conhecidos; ou suportar uma injustiça ou ineficiência futura, decorrente da “instituição/majoração de outras fontes de receita”, cujos efeitos são desconhecidos. Em termos mais simples, o argumento do Ministro consiste em uma ameaça ao contribuinte: escolha entre o mal presente e conhecido porque, inevitavelmente, se isto não for feito, haverá um mal futuro e desconhecido.

3.3.1.5 Falácia dos epítetos carregados

Também é possível que o uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões incorra na falácia dos epítetos carregados, que consiste na utilização de rótulos questionáveis com o propósito de convencer alguém a adotar determinada conclusão.³⁶⁶ Um epíteto é uma palavra ou expressão que se atribui a um objeto para qualificá-lo. Sob a perspectiva gramatical, um epíteto normalmente é um adjetivo.³⁶⁷ Deste modo, na falácia dos epítetos carregados, a linguagem, e não argumentos, é utilizada para distorcer a

³⁶⁶ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 154.

³⁶⁷ *Idem*.

discussão e conduzir a uma conclusão.³⁶⁸ Um exemplo trivial pode ajudar a entender este ponto. Um mesmo indivíduo pode ser descrito como “firme”, “obstinado” ou “cabeça dura”. Os dois termos e a expressão têm o mesmo sentido: alguém que age conforme as suas próprias convicções sem se influenciar pela opinião alheia. No entanto, esses mesmos termos e expressão podem apresentar diferentes sentidos emocionais: “firme” tende a indicar a aprovação, ao passo que “obstinado” uma leve crítica e “cabeça dura” uma crítica mais enfática daquele que fala a respeito do indivíduo que não se deixa influenciar pela opinião alheia.³⁶⁹

No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, o uso de argumentos consequentialistas para justificar a decisão levou ao cometimento da falácia dos epítetos carregados, como atestam, em caráter meramente exemplificativo, os seguintes trechos:

A tentativa de reduzir a carga dos impostos por meio de **engenharias sofisticadas** e **preciosismos técnicos** é inócua, justamente porque mantidos os custos com que o Estado deve arcar para a seguridade social. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 144 do acórdão) (Grifou-se)

Posto isto, o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua, como o acolhimento de **exceções imprecisas e sofisticadas**, é apenas um **paliativo** que, muitas vezes, torna ainda mais **complexo** e **oneroso** nosso sistema tributário. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 147 do acórdão) (Grifou-se)

Nos dois trechos acima, o Ministro Gilmar Mendes pretendeu justificar a decisão pela constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS não a partir de argumentos, mas a partir da linguagem. A discussão travada entre contribuintes, de um lado, e Fazenda Nacional, de outro, quanto ao significado dos conceitos constitucionais de receita e faturamento, termos que limitam a atuação do legislador infraconstitucional e que, ao assim fazerem, asseguram a rigidez e supremacia da Constituição, diz respeito, na linguagem do Ministro, a “preciosismos técnicos”. O contribuinte, ao buscar não incluir nas bases de cálculo das contribuições o valor que nelas não deveria estar incluído, estaria, conforme os trechos acima, se valendo de “engenharias sofisticadas” para encontrar “exceções imprecisas e sofisticadas”. Se o ICMS fosse excluído das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o sistema tributário tornar-se-ia, segundo as palavras do Ministro, mais “complexo” e “oneroso”, e não mais seguro ou legal.

³⁶⁸ RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 318.

³⁶⁹ THOULESS, R. H.; THOULESS, C. R. *Straight & Crooked Thinking*. 5th edition. London: Hodder Education, 2011. p. 3.

Esses trechos apenas ilustram que, em vez de argumentar, fornecendo razões que corroborassem a sua conclusão, o Ministro se valeu de uma linguagem carregada de forte carga valorativa para concluir pela constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições. O problema é que o recurso a termos e expressões tais como “preciosismos técnicos” e “engenharias sofisticadas”, quando utilizados para qualificar de modo pejorativo os argumentos do contribuinte ou da Fazenda Nacional, impede o debate racional e, conseqüentemente, a justificação racional das decisões, porque rejeita, de antemão, a possibilidade de qualquer discussão.

As considerações acima permitem afirmar que o argumento consequencialista, quando incorre em uma das cinco falácias aqui examinadas – falácia do subjetivismo, falácia do apelo à maioria, falácia do apelo à emoção, falácia do apelo à força e falácia dos epítetos carregados – e não apresenta qualquer evidência que vise a corroborar as prognoses elaboradas pelo julgador, torna-se um argumento imprestável, no sentido de que não fornece qualquer razão que permita considerar a decisão judicial como racionalmente justificada. O recurso a opiniões, vieses e crenças daquele que julga, ou daquele a quem se pretende convencer por meio do discurso, são contrários ao próprio Direito. Nesses casos, as premissas que deveriam ser adicionadas para que se pudesse chegar à conclusão pretendida são evidentemente falsas, de acordo com máximas da experiência e, portanto, violam não apenas o disposto no artigo 375, do Código de Processo Civil, como também o dever de julgar de modo coerente as decisões, já que um argumento é tão forte quanto o seu componente mais fraco.³⁷⁰

3.3.2 Falácias envolvendo credibilidade na argumentação com base em conseqüências: a falácia do apelo à autoridade

O uso de argumentos com base em conseqüências para justificar decisões também pode incorrer em falácias que envolvem a credibilidade daquele que formula um enunciado. Para os fins do presente trabalho, ganha relevo o estudo concernente à falácia do apelo à autoridade, que consiste na utilização de um argumento de autoridade quando não satisfeitas as condições para tanto. O artigo 465, do Código de Processo Civil, por exemplo, autoriza o juiz a nomear um perito especializado no objeto da perícia para produção de provas técnicas.

³⁷⁰ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 116.

Neste caso, e em outros que recorrem à figura de uma autoridade, o argumento utilizado na justificação da decisão tende a apresentar a seguinte estrutura: “X afirma p, então p é verdadeiro”.³⁷¹ Para que este argumento não seja falacioso, três condições necessariamente devem ser satisfeitas.

Em primeiro lugar, X deve ter conhecimentos específicos que lhe permitam afirmar p.³⁷² Trata-se aqui de assegurar que aquele que afirma p de fato tem conhecimentos suficientes que permitam distingui-lo dos demais e qualificar-lhe como um expert em assuntos pertinentes a p.³⁷³ Trata-se de certificar-se que X de fato é uma autoridade no campo em que atua e, por este motivo, é capaz de formular enunciados que um indivíduo comum não seria.³⁷⁴ Relativamente ao uso de argumentos consequencialistas, isto significa que X deve ser alguém com capacidades epistêmicas para avaliar a probabilidade de as prognoses típicas desta argumentação ocorrerem. Assim, o fato de a Fazenda Nacional sustentar que um tributo deve ser declarado constitucional pois, do contrário, haverá enormes prejuízos aos cofres da União, podendo impactar a prestação de serviços públicos, não é suficiente para a satisfação desta condição. Isso porque a Fazenda Nacional e os seus representantes não têm, necessariamente, conhecimentos técnicos ou expertise para avaliar todos os possíveis impactos decorrentes da adoção de determinada decisão pelo juiz ou tribunal. No máximo, poder-se-ia conceder que a Fazenda Nacional e os seus representantes teriam capacidade para avaliar os impactos econômicos que diretamente afetassem o orçamento da União. Isto, no entanto, diz respeito a apenas um dos efeitos práticos possíveis decorrentes da adoção de determinada decisão pelo juiz ou tribunal. O mesmo pode ser dito em relação a um contribuinte que afirme, por exemplo, que se não declarada a inconstitucionalidade de determinada exigência, então a consequência será a sua falência. Também o contribuinte não tem expertise para avaliar todos os efeitos práticos decorrentes da adoção de uma determinada decisão pelo juiz ou tribunal, tendo, no máximo, a capacidade de determinar quais seriam esses efeitos práticos em relação a si mesmo. Nem a Fazenda Nacional nem o contribuinte, deste modo, têm capacidade para avaliar o espectro possível das consequências advindas do julgamento de uma determinada questão e da adoção de uma determinada

³⁷¹ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 135.

³⁷² *Idem*.

³⁷³ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 55.

³⁷⁴ FISHER, Alec. *Critical Thinking. An Introduction*. 2nd edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2011. p. 69-70.

decisão. A análise de ambos é restrita às consequências que direta ou indiretamente lhe dizem respeito.

Em segundo lugar, X deve ser capaz de afirmar p de modo objetivo, isto é, sem viés, preconceitos ou distorções.³⁷⁵ Também por este motivo, a mera alegação, por parte da Fazenda Nacional ou do contribuinte, de que se adotada determinada decisão as consequências produzidas serão indesejáveis não se amolda a esta condição. Enquanto partes do processo judicial com interesse direto no seu resultado final, tanto a Fazenda Nacional quanto o contribuinte têm incentivos para supervalorizar as consequências do julgamento se estas forem aumentar as chances de uma decisão que lhe seja favorável.³⁷⁶ Deste modo, ambos os lados têm tendência a afirmar como provável uma consequência remota, ou mesmo fazer crer que as consequências serão mais drásticas do que eventualmente indicam as provas aduzidas ao longo do processo. A incapacidade de as partes que têm interesse direto no resultado do processo emitirem um juízo sem viés, preconceitos ou distorções, portanto, indica que o uso de argumentos consequencialistas para justificar uma decisão, quando não corroborado com nenhuma prova, mas pautado na mera alegação da parte afetada pela decisão, frequentemente incorrerá em alguma falácia envolvendo a credibilidade daquele que formula o enunciado e, por este motivo, não será capaz de fornecer razões suficientemente robustas para suportar uma conclusão.

Em terceiro lugar, o enunciado formulado por X deve ser passível, ao menos teoricamente, de verificação por qualquer indivíduo, no sentido de que a sua correção pode ser aferida por todo aquele que se dispõe a confirmar que o método e os critérios utilizados pelo expert conduzem à conclusão à qual ele chegou.³⁷⁷ Neste ponto, é relevante ressaltar que o fato de existir uma autoridade qualificada para afirmar p não significa a inexistência de uma autoridade igualmente qualificada para afirmar não-p. Essa observação, conquanto óbvia, deve ser destacada pela seguinte razão: é possível que haja (e frequentemente há) diferentes autoridades qualificadas em um determinado campo, que adotam diferentes critérios e métodos e, por este motivo, chegam a diferentes conclusões. Isso quer dizer que a utilização de um argumento consequencialista de modo desatento pode levar o juiz ou

³⁷⁵ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 135.

³⁷⁶ KAHANE, Howard; CAVENDER, Nancy. *Logic and Contemporary Rhetoric*. The use of reason in everyday life. 10th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. p. 49; RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 344.

³⁷⁷ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 71.

tribunal a considerar a opinião de apenas uma autoridade e olvidar-se das demais. O fato de se concordar com uma autoridade não lhe confere maior grau de objetividade ou correção comparativamente a uma autoridade com a qual não se concorda. Daí a necessidade de que o juiz ou tribunal, ao recorrer à figura de uma autoridade, considere, se existentes, igualmente os argumentos e conclusões de outras autoridades no campo. Nestes casos, caberá ao juiz ou tribunal fornecer as razões que lhe levaram a adotar a conclusão de uma autoridade em detrimento das demais, de modo a permitir que a sua decisão seja passível de controle intersubjetivo. As credenciais de um *expert* e as suas afiliações, por exemplo, podem indicar que em um determinado caso concreto a sua afirmação deve ser mais ou menos relevante.

Se o juiz ou tribunal assim não proceder, além de incorrer na falácia do apelo à autoridade porque não satisfeitas as condições que o autorizam a tanto, também incorrerá na falácia da divisão de opiniões de autoridades, que consiste na desconsideração apressada da opinião de autoridades a princípio igualmente qualificadas para afirmar algo sobre p.³⁷⁸

Se essas três condições não forem observadas, comete-se a falácia do apelo à autoridade. No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, o uso de argumentos consequencialistas para justificar a decisão incorreu nesta falácia, como demonstra, exemplificativamente, o seguinte trecho:

Nesta linha, Andrei Pitten Velloso, **Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)**, conclui que:

“Se prevalecer a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, teremos de reconhecer que o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, (...).

Essas insólitas consequências jurídicas bastariam para evidenciar a incorreção dos argumentos que sustentam a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS”.

Em artigo sob o título “O Brasil não necessita de mais problemas”, publicado hoje no blog “Poder 360”, do Jornalista Fernando Rodrigues, o **ex-Secretário da Receita Federal** Everardo Maciel sintetiza o que estou a falar:

(...) Qual será o tamanho do desastre fiscal se a pretensão de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins alcançar os tributos que integram a base de cálculo do próprio ICMS?”.

Ao que parece, essas e muitas outras questões tributárias haverão de emergir deste julgamento. Afinal, na prática, a decisão encadeia uma reforma tributária judicial, sem medir exatamente as consequências dessa iniciativa.

³⁷⁸ RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 344.

Implode-se o sistema tributário brasileiro tal como hoje conhecemos. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 166-170 do acórdão) (Grifou-se)

Nesta passagem, o Ministro Gilmar Mendes recorreu aos argumentos do Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e do ex-Secretário da Receita Federal para corroborar as conclusões de que “muitas questões tributárias haverão de emergir do julgamento”, e de que a decisão levará à “implosão do sistema tributário brasileiro”. Tanto a afirmativa do Professor quanto a afirmativa do ex-Secretário são tidas como suficientes para justificar as conclusões, na medida em que nenhum outro argumento adicional é fornecido pelo Ministro. Nesse exemplo, as afirmações do Professor e do ex-Secretário foram utilizadas como argumentos de autoridade, de tal sorte que o argumento do Ministro Gilmar Mendes poderia ser assim reconstruído: “o Professor concluiu que se prevalecer a tese de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, então haverá a implosão do sistema tributário brasileiro tal como hoje conhecemos”; ou ainda “o ex-Secretário concluiu que haverá um desastre fiscal se a pretensão de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS alcançar os tributos que integram a base de cálculo do próprio ICMS, então haverá a implosão do sistema tributário brasileiro tal como hoje conhecemos”. Duas considerações são relevantes.

Em primeiro lugar, as conclusões do Ministro Gilmar Mendes apresentam um salto, se adotadas como premissas apenas as afirmações do Professor e do ex-Secretário. Do argumento do Professor de que “se prevalecer a tese de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, então o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas” não há nada que permita concluir pela “implosão do sistema tributário brasileiro” ou mesmo pela “emergência de muitas questões posteriormente ao julgamento”. Para que o Ministro Gilmar Mendes pudesse sustentar essas conclusões, adotando o argumento do Professor, seria necessária a adição da premissa implícita segundo a qual “se o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, então haverá a implosão do sistema tributário brasileiro”; ou ainda a adição da premissa implícita segundo a qual “se o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, então muitas outras questões tributárias haverão de emergir do julgamento”.

O mesmo pode ser dito em relação ao argumento do ex-Secretário: para que a conclusão do Ministro Gilmar Mendes decorresse desta afirmativa seria necessária a

inclusão de uma premissa implícita segundo a qual “se houver um desastre fiscal, então haverá a implosão do sistema tributário brasileiro” ou ainda “se houver um desastre fiscal, então muitas outras questões tributárias haverão de emergir do julgamento”. Em qualquer desses casos, no entanto, verifica-se que as conclusões do Ministro Gilmar Mendes não decorrem das premissas adotadas. Estas considerações são necessárias porque evidenciam que, ainda que adotados os argumentos de autoridade, seria necessária a adoção de premissas implícitas para que as conclusões do Ministro Gilmar Mendes pudessem ser logicamente válidas. Tais premissas, no entanto, precisariam ser, elas mesmas, comprovadas, o que não ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR.

Em segundo lugar, embora o Professor e o ex-Secretário possam ser considerados autoridades na área jurídica, isto não quer dizer que eles o sejam para analisar as possíveis consequências da adoção de uma ou outra decisão pelo Supremo Tribunal Federal. Ainda que trivial, esta afirmação é relevante porque evidencia que, se o argumento consequencialista utilizado por um juiz ou tribunal disser respeito às consequências econômico-financeiras de uma alternativa decisória, por exemplo, então será necessário se recorrer a um expert em finanças ou economia e não a um expert jurídico.³⁷⁹ São os primeiros que detêm capacidades epistêmicas que lhes permitem afirmar algo sobre esta questão e não os segundos. Entender de forma diversa é confiar na conclusão de uma autoridade irrelevante e, por este motivo, cometer a falácia do apelo à autoridade.

Neste sentido, as conclusões do Ministro Gilmar Mendes, relativas ao aumento do número de questões tributárias que emergirão como resultado do julgamento e à implosão do sistema tributário brasileiro, não são questões jurídicas e, precisamente por esta razão, não podem ser suportadas por afirmações de juristas. De um lado, o aumento de número de questões tributárias poderia ser corroborado, ao menos em tese, por estudos estatísticos, de tal modo que os profissionais desta área seriam as autoridades com capacidades epistêmicas para afirmar algo sobre o eventual aumento desse tipo de questões. De outro lado, a implosão do sistema tributário brasileiro é uma expressão equívoca e genérica, que parece, na melhor das hipóteses, caracterizar uma especulação pessoal do Ministro. A implosão do sistema tributário brasileiro seria a mesma coisa que perda de arrecadação? A implosão do sistema tributário brasileiro equivaleria ao seu “fim”? A implosão do sistema tributário significaria

³⁷⁹ RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 344; KAHANE, Howard; CAVENDER, Nancy. *Logic and Contemporary Rhetoric*. The use of reason in everyday life. 10th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. p. 50.

que inúmeras incidências teriam que ser declaradas inconstitucionais se adotadas as mesmas razões de decidir do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR? A depender do sentido dessa expressão, a autoridade capaz de afirmar algo para corroborar esta conclusão pertenceria a uma ou outra área do conhecimento. O crucial, no entanto, é perceber que a expressão “implosão do sistema tributário brasileiro” pode-se revelar tão vazia de conteúdo que sequer existiria uma autoridade competente capaz de afirmar algo que pudesse servir de suporte a esta conclusão: como referido no item 3.3.1.3, é possível que o uso da expressão tenha como objetivo único apelar às emoções do auditório do Ministro.

Assim como ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, é possível que o uso de argumentos consequencialistas para justificar uma decisão conduza ao cometimento de uma falácia que envolva a credibilidade daquele que formula um enunciado. Especificamente como analisado neste trabalho, é possível que se cometa a falácia do apelo à autoridade. Quando isto ocorrer, o juiz ou tribunal estará decidindo com base em uma premissa irrelevante e, por esta razão, a sua conclusão não será por ela suportada. Nestas situações, não será possível dizer, portanto, que o uso de argumentos consequencialistas satisfaz o dever de o juiz ou tribunal justificar racionalmente as decisões.

3.3.3 Falácias de contexto na argumentação com base em consequências

O uso de argumentos com base em consequências para justificar decisões também pode incorrer em falácias de contexto, que consistem na utilização de argumentos que “pulam a uma conclusão” porque se valem de evidências inadequadas ou incompletas.³⁸⁰ É possível, desta forma, que argumentos consequencialistas apresentem premissas relevantes para a conclusão, mas falhem porque desconsiderem outras informações e evidências que seriam igualmente relevantes. O uso de argumentos consequencialistas para justificar uma decisão pode incorrer (e por vezes incorre) em alguma espécie do gênero das falácias de contexto.

³⁸⁰ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 141.

3.3.3.1 Falácia do falso dilema

O uso de argumentos consequencialistas para justificar uma decisão pode incorrer na falácia do falso dilema (ou falácia da falsa alternativa) na qual chega-se a uma conclusão sem que todas as possibilidades relevantes sejam levadas em consideração.³⁸¹ Um dilema apresenta a seguinte estrutura: “ou p ou q”; “se p, então r”; “se q, então s”; “então, ou r ou s”.³⁸² Um falso dilema, portanto, é um dilema cuja falsidade pode ser demonstrada, quer por meio da demonstração de que a premissa “ou p ou q” é falsa, porque há alguma alternativa viável que está sendo desconsiderada, quer por meio da demonstração de que ao menos uma das demais premissas (“se p, então r”, ou “se q, então s”) é falsa.

A título meramente exemplificativo, o uso de argumentos consequencialistas para atribuição de efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária por vezes pode ser reconstruído, em termos mais singelos, do seguinte modo: “ou se modulam os efeitos da decisão, ou não se modulam os efeitos da decisão”; “se modularem-se os efeitos da decisão, então o Estado não entrará em crise financeira”; “se não se modularem os efeitos da decisão, então o Estado entrará em crise financeira”; “então ou o Estado não entrará em crise financeira, ou o Estado entrará em crise financeira”. Nesse exemplo, modular-se os efeitos da decisão ou não se modular os efeitos da decisão são alternativas complementares e exaustivas e, por isso, tornam esta premissa verdadeira. No entanto, é possível questionar a correção das seguintes premissas: “se modularem-se os efeitos da decisão, então o Estado não entrará em crise financeira” e “se não se modularem os efeitos da decisão, então o Estado entrará em crise financeira”, já que mais de uma vez juízes e tribunais declararam um tributo inconstitucional e isto não levou o Estado a uma crise financeira – como comprovam a decisão no Recurso Extraordinário n.º 116.121/SP, em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre a locação de bem móvel,³⁸³ e a decisão no Recurso Extraordinário n.º 559.937/RS, em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da inclusão do valor pago a título de ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS na importação³⁸⁴—.

³⁸¹ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 141.

³⁸² KAHANE, Howard; CAVENDER, Nancy. *Logic and Contemporary Rhetoric*. The use of reason in everyday life. 10th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. p. 58.

³⁸³ STF, Recurso Extraordinário n.º 116.121/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000.

³⁸⁴ STF, Recurso Extraordinário n.º 559.937/RS, Relatora Ministra Ellen Gracie, Relator para acórdão Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013.

No Recurso Extraordinário n.º 574.706//PR, o uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões incorreu na falácia do falso dilema, como ilustra a seguinte passagem:

Os riscos envolvidos no afazer legislativo exigem peculiar cautela de todos aqueles que se ocupam do difícil processo de elaboração normativa. A análise não se limita aos aspectos ditos “estritamente jurídicos”, colhe também variada gama de informações sobre a matéria que deve ser regulada, no âmbito legislativo, doutrinário e jurisprudencial, e não pode nunca desconsiderar a repercussão econômica, social e política do ato legislativo.

As mesmas considerações valem para a jurisdição constitucional. **Também não podemos deixar de lado os riscos das decisões judiciais dessa Corte Suprema, isto é, as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos nossos julgados.** (...). (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 174 do acórdão) (Grifou-se)

Embora à primeira vista este trecho não pareça apresentar um dilema, quando se reconstrói analiticamente o voto do Ministro Gilmar Mendes fica evidente o recurso à falácia do falso dilema:

Premissa 1: “ou se decide que o ICMS está incluído nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS ou se decide que o ICMS *não* está incluído nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”;

Premissa 2: “se se decidir que o ICMS está incluído nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, então o Supremo Tribunal Federal *não* estará deixando de lado as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos seus julgados”;

Premissa 3: “se se decidir que o ICMS *não* está incluído nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, então o Supremo Tribunal Federal estará deixando de lado as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos seus julgados”;

Conclusão: “então ou o Supremo Tribunal Federal *não* estará deixando de lado as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos seus julgados ou o Supremo Tribunal Federal estará deixando de lado as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos seus julgados”.

Para que o raciocínio do Ministro possa ser logicamente válido, também é necessária a inserção da premissa implícita de acordo com a qual “o Supremo Tribunal Federal não pode deixar de lado as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos seus

julgados”. Os problemas relativos à adoção desta última premissa serão analisados adiante, quando se examinar a falácia da petição de princípio.

O falso dilema no voto do Ministro Gilmar Mendes pode ser percebido pelo fato de que duas das premissas do raciocínio são falsas. Primeiro, é falsa a premissa de que “se se decidir que o ICMS está incluído nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, então o Supremo Tribunal Federal *não* estará deixando de lado as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos seus julgados”. Seria possível, ao menos em tese, que o Tribunal tivesse decidido que o imposto se enquadrava nos conceitos de “receita” e “faturamento” e, por este motivo, nas bases de cálculo das contribuições. Neste caso, a decisão teria deixado de lado as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos seus julgados e declarado a inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições. Neste cenário, a premissa seria evidentemente falsa.

Também é falsa a premissa de que “se se decidir que o ICMS *não* está incluído nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, então o Supremo Tribunal Federal estará deixando de lado as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos seus julgados”. O Ministro Gilmar Mendes parece ignorar que as consequências dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal não dizem respeito apenas ao Estado, mas também aos contribuintes. Seria possível, portanto, que se declarasse a não inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS sob a alegação de que as consequências econômicas e financeiras desta exigência sobre os contribuintes impediriam o desenvolvimento de suas atividades econômicas ou implicariam em um “rombo” de 250 bilhões no patrimônio destes e não no do Estado.³⁸⁵ Neste cenário, a premissa seria evidentemente falsa, porque o Tribunal declararia a não inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições e não deixaria de lado as consequências do julgamento. Em suma, ambas as premissas são falsas porque a decisão quanto à inclusão do ICMS nas bases de cálculo das referidas contribuições não guarda qualquer relação necessária com o fato de o Supremo Tribunal Federal estar ou não deixando de lado as consequências do julgamento.

³⁸⁵ ÁVILA, Humberto. “A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS”. In ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda - estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 9-33 (30).

3.3.3.2 Falácias relativas à causalidade

O uso de argumentos consequencialistas para justificar uma decisão pode incorrer em diversas falácias relativas à causalidade. Nestas, um argumento pretende sustentar que um determinado evento é a causa de um outro evento qualquer, embora não haja evidências suficientes para corroborar esta conclusão.³⁸⁶ A utilização de argumentos consequencialistas para justificar decisões pode incorrer em pelo menos três falácias relativas à causalidade.

Primeiro, é possível que o uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões incorra na espécie da falácia *post hoc ergo propter hoc*, segundo a qual “depois disso, então por causa disso”.³⁸⁷ Esta falácia, reconstruída em termos analíticos, apresenta a seguinte estrutura: “A ocorreu antes de B, então A causou B”.³⁸⁸ Este argumento é falacioso na medida em que assume que o mero fato de A ter ocorrido em um momento temporal anterior à B é evidência suficiente de que A causou B.³⁸⁹ No entanto, a ocorrência de B pode não guardar qualquer relação com a ocorrência de A, ou ainda, a ocorrência de B pode depender de uma série de eventos, sendo A apenas um deles. Deste modo, para que se pudesse afirmar que A causou B seria necessária a apresentação de evidências suficientemente robustas que permitissem afirmar que entre esses eventos há uma conexão mais forte do que o mero aspecto temporal, ou, em termos mais singelos, que o fato de A ter precedido B.³⁹⁰ No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, o uso de argumentos consequencialistas para justificar a decisão levou ao cometimento desta falácia, como ilustra o seguinte trecho, parcialmente citado anteriormente:

Em primeiro lugar, **há o evidente e vultoso impacto fiscal da decisão que se está a adotar.** (...).

Em 2014, a Fazenda Nacional nos informou que **esta decisão custaria ao Erário Federal algo em torno de R\$ 27 bilhões anuais**, em perda de arrecadação em 2015, sem levar em conta as ações de repetição de indébito (vide Nota PGFN/CASTF/Nº 1232/2014).

Por sua vez, no Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2017, **consta a estimativa de impacto de R\$ 250,3 bilhões de reais.** (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 165 do acórdão) (Grifou-se)

³⁸⁶ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 346.

³⁸⁷ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 142.

³⁸⁸ *Ibidem*, p. 143.

³⁸⁹ RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 366; SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 347.

³⁹⁰ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 143.

O argumento do Ministro Gilmar Mendes pode ser reconstruído da seguinte forma: “a decisão do Supremo Tribunal Federal de declarar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS ocorrerá antes do impacto fiscal de R\$ 250,3 bilhões de reais, então a decisão do Supremo Tribunal Federal causará um impacto de R\$ 250,3 bilhões de reais”. O argumento incorre na falácia *post hoc ergo propter hoc* porque assume que o mero fato de a decisão do Supremo Tribunal Federal anteceder a ocorrência do impacto fiscal estimado pela Fazenda Nacional significaria que esta é a sua causa. No entanto, seria possível argumentar que a causa do impacto fiscal não é a decisão do Supremo Tribunal Federal, mas sim a própria atuação inconstitucional do Estado: se o Estado não tivesse agido de modo inconstitucional, exigindo um tributo além dos limites autorizados pelas regras de competência, porque contrários aos conceitos de “receita” e “faturamento”, então não haveria nenhum valor a ser restituído ao contribuinte e, deste modo, qualquer impacto no orçamento da União.

Segundo, é possível que o uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões incorra na espécie da falácia da simplificação excessiva. Nesta, assume-se que um fenômeno foi causado por apenas um ou alguns eventos quando, na realidade, diversos eventos contribuíram para a sua ocorrência.³⁹¹ Em outras palavras: assume-se que aquilo que apenas contribui para a ocorrência de um fenômeno é suficiente para explicá-lo totalmente.³⁹² Utilizando-se o mesmo exemplo acima mencionado, caso se entendesse, ao contrário do que defendido neste trabalho, que a decisão do Supremo Tribunal Federal seria a causa do impacto de R\$ 250,3 bilhões de reais ao orçamento da União, ainda assim seria possível alegar que esta não é a sua única causa. Outros eventos, tais como a aprovação de uma lei permitindo a cobrança das contribuições sobre uma base inconstitucional e a efetiva cobrança das contribuições sobre uma base inconstitucional durante muitos anos, por exemplo, também foram causas do impacto fiscal. Ausente qualquer um desses eventos, não haveria um impacto fiscal desta dimensão.

Terceiro, é possível que o uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões incorra na espécie da falácia da bola de neve (*slippery slope fallacy*). Nesta, opõe-se a uma decisão com base na suposição injustificada de que se ela for adotada, então levará

³⁹¹ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 349.

³⁹² RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 367.

a um resultado indesejável que, por sua vez, levará a outro resultado indesejável, e assim sucessivamente até chegar-se a um resultado tão desastroso que implica a necessidade de não se adotar a decisão.³⁹³ A falácia da bola de neve opõe-se a uma decisão sob a crença infundada de que uma cadeia de eventos desencadeada por determinada alternativa decisória necessariamente levará a um resultado desastroso.³⁹⁴ No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, o uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões levou ao cometimento desta falácia como evidência, em caráter meramente exemplificativo, o seguinte trecho:

Em outras palavras, a ruptura do sistema das contribuições ao PIS/COFINS **estimulará o dispêndio de recursos e o esforço na busca de novas exceções ao faturamento de cada contribuinte**, além de **mais recursos públicos para solucionar controvérsias administrativas e judiciais sobre a determinação do faturamento**.

Inevitavelmente, a complexidade da determinação da base de cálculo da contribuição ensejará **aumento no custo de arrecadação e fiscalização, além das declarações e prestações de contas dos próprios contribuintes** (cf. POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 7ª ed. New York: Aspen, 2007. p. 512-513). (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 138 do acórdão) (Grifou-se)

Nesta passagem, o Ministro Gilmar Mendes pretendeu sustentar a conclusão de que deveria ser declarada a constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS com base nas consequências indesejáveis que decorreriam da decisão alternativa, mais especificamente, da declaração de inconstitucionalidade da referida inclusão. A utilização de argumentos consequencialistas, neste caso, foi feita de forma a compor uma cadeia de consequências, de tal sorte que uma consequência seria simultaneamente o resultado e a causa de outra.³⁹⁵ Em termos analíticos, a decisão D1, levaria à consequência C1 que, por sua vez, levaria à consequência C2 e assim sucessivamente, até chegar-se à última consequência visionada pelo Ministro. O argumento apresenta a seguinte estrutura: “Se D1, então C1; se C1, então C2; (...); Se Cn, então Cn+1; Se D1, então C1, C2, (...), Cn, Cn+1”.

O argumento do Ministro Gilmar Mendes pode ser reconstruído da seguinte forma: se declarada a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (D1), os contribuintes serão estimulados a dispender

³⁹³ RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 367-368.

³⁹⁴ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 348.

³⁹⁵ THOMAS, D. A. Lloyd. Consequences. *Analysis*, vol 28, n.º 4. Oxford: Oxford University Press on behalf of the Analysis Committee, março/1968. p. 137.

recursos e esforços na busca de novas exceções ao faturamento (C1), o que causará o aumento da quantidade de recursos públicos para solucionar controvérsias administrativas e judiciais sobre a determinação de faturamento (C2), e isso, por sua vez, causará o aumento do custo de arrecadação e fiscalização das referidas contribuições (C3). A declaração de inconstitucionalidade seria a causa da consequência C1, e esta, seria a causa da consequência C2, que, por sua vez, seria a causa da consequência C3. Como não apenas a consequência C1 seria indesejável, mas também as consequências C2 e C3, o argumento do Ministro seria, alegadamente, ainda mais persuasivo, pois a partir da declaração de constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS as consequências C1, C2 e C3, e não apenas a consequência C1, seriam evitadas.

O Ministro Gilmar Mendes já havia utilizado argumento semelhante, com a diferença de que a conclusão a que chegou seria favorável ao contribuinte, no Recurso Extraordinário n.º 405.579/PR. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal teve que decidir quanto à possibilidade de extensão do benefício fiscal de imposto de importação, que reduziu em 40% (quarenta por cento) o valor devido nas operações realizadas por montadoras, à empresa da área de reposição de pneumáticos. O Tribunal decidiu que “sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica”³⁹⁶. No entanto, o Ministro Gilmar Mendes, vencido no julgamento, declarou em seu voto que a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* levaria à distorção do sistema do imposto de importação e, por esta razão, a solução mais adequada seria a extensão do benefício fiscal à empresa:

A declaração de nulidade total da referida expressão, com eficácia ex tunc, resultará, invariavelmente, em distorção do sistema do imposto de importação concebido para a produção de veículos e do estímulo pretendido à indústria automobilística.

Ademais, tal distorção repercute na oferta dos produtos no mercado de reposição, com impacto relevante no equilíbrio do mercado, no consumo interno e na inflação.

(...) No presente caso, a ponderação da solução para a evidente quebra do princípio da isonomia deve ser solucionada, no ponto, pela extensão do benefício tributário aos demais contribuintes em situação equivalente, pois **sua completa eliminação repercutiria de forma bem mais ampla no consumo, na inflação e no próprio equilíbrio do mercado de reposição.**

(...) Nesse contexto, a extensão do benefício fiscal à Recorrida – por meio de decisão de manipulativa de efeitos aditivos – revela-se como solução mais

³⁹⁶ STF, Recurso Extraordinário n.º 405.579/PR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010.

adequada ao ordenamento constitucional. (trechos do voto do Ministro Gilmar Mendes, p.10-32 do voto do Ministro Gilmar Mendes) (Grifou-se)

Pode-se reconstruir o voto do Ministro Gilmar Mendes do seguinte modo: a decisão de declaração de inconstitucionalidade da expressão “incluídos os destinados ao mercado de reposição” (D1) levaria a uma cadeia de consequências indesejáveis porque repercutiria na oferta dos produtos no mercado de reposição (C1). Essa consequência, por sua vez, causaria outras consequências igualmente indesejáveis, como desequilíbrio do mercado (C2), redução do consumo interno (C3), e inflação (C4). A decisão alternativa seria a extensão do benefício fiscal àqueles indevidamente excluídos pelo legislador (D2). Como D2 não produzira as consequências C1, C2, C3 e C4, ela seria preferível à declaração de inconstitucionalidade (D1).

Tanto no Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR quanto no Recurso Extraordinário n.º 405.579/PR, a argumentação com base em consequências é falaciosa porque não apresenta qualquer prova que sirva de respaldo às alegações feita pelo Ministro. Não há provas produzidas ao longo dos processos que forneçam elementos robustos capazes de corroborar, em primeiro lugar, a alta probabilidade de as cadeias de consequências se materializarem e, em segundo lugar, a relação de causalidade entre duas consequências. É relevante destacar a possibilidade de que duas consequências sejam correlacionadas, embora entre elas não exista relação de causalidade. Daí a necessidade de que as provas produzidas comprovem tal relação. Do contrário, também cometer-se-á a falácia da causa questionável, que consiste em inferir uma relação de causalidade de uma correlação, de forma a atribuir uma consequência como causa de outra com a qual está apenas associada.³⁹⁷

As considerações acima conduzem à conclusão de que, assim como analisado nos itens precedentes, quando o uso de argumentos consequencialistas na justificativa de decisões incorrer em alguma falácia de contexto, não será possível afirmar que a decisão é racionalmente justificada. Nessas hipóteses, o argumento consequencialista falhará porque, a partir de evidências inadequadas e incompletas, “pulará a uma conclusão”.

³⁹⁷ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 346.

3.3.4 Falácias da estrutura lógica na argumentação com base em consequências

Para encerrar o exame das falácias mais comuns nas quais se pode incorrer quando se apela a argumentos com base em consequências para justificar decisões, é pertinente analisar uma última categoria de falácias, aqui denominadas de falácias da estrutura lógica. Ao contrário das demais falácias, que ora introduziam elementos irrelevantes para a conclusão, ora ignoravam um contexto amplo o suficiente de elementos que lhe permitissem suportar a conclusão, as falácias da estrutura lógica dizem respeito a erros lógicos na estrutura dos argumentos.³⁹⁸ As mais relevantes para o objeto do presente trabalho são: petição de princípio, falácia da dispersão, falácia da afirmação do conseqüente e falácia da negação do antecedente.

3.3.4.1 Falácia da petição de princípio

O uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões pode incorrer na falácia da petição de princípio (argumento circular ou *begging the question*) que consiste no emprego de uma mesma proposição como premissa e como conclusão de um argumento. Nesta falácia, a conclusão é pressuposta, direta ou indiretamente, nas premissas adotadas.³⁹⁹ Como um dos objetivos da argumentação é determinar a veracidade ou falsidade de uma conclusão a partir da sua relação com premissas que se acredita ou se sabe serem verdadeiras, este argumento é inútil na medida em que a conclusão simplesmente asseve a premissa.⁴⁰⁰ De forma simplificada, o argumento que incorre na falácia da petição de princípio pode ser assim reconstruído: “Se p, então p”. No entanto, é possível que se inclua uma ou mais proposições no círculo do argumento, de forma que uma proposição p seja suportada pela proposição q, e esta, por sua vez, seja suportada pela proposição p.⁴⁰¹ A falácia da petição de princípio também pode ocorrer quando uma conclusão afirma aquilo que já foi afirmado em uma premissa valendo-se de termos diferentes, porém em uma acepção sinônima.⁴⁰²

³⁹⁸ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 147.

³⁹⁹ HAMBLIN, C. L. *Fallacies*. London: Methuen & Co. Ltd., 1970. p. 74-75; RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 306.

⁴⁰⁰ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 148.

⁴⁰¹ *Idem*.

⁴⁰² KAHANE, Howard; CAVENDER, Nancy. *Logic and Contemporary Rhetoric*. The use of reason in everyday life. 10th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006. p. 60.

Novamente, adotando como caso paradigmático o Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, é possível visualizar como o uso de argumentos consequencialistas para justificar a decisão pode levar ao apelo à falácia da petição de princípio:

Os números impressionam e, embora não possam ser nossa única razão de decidir, também não devem ser simplesmente ignorados. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 165 do acórdão) (Grifou-se)

(...). Também não podemos deixar de lado os riscos das decisões judiciais dessa Corte Suprema, isto é, as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos nossos julgados. **Devemos considerá-los com ainda mais razão em relação àquelas decisões cujos efeitos transcendem os limites subjetivos da causa.** (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 174 do acórdão) (Grifou-se)

O primeiro argumento acima transcrito pode ser reconstruído da seguinte forma: “se os números não devem ser a única razão de decidir do Supremo Tribunal Federal, então eles não devem ser ignorados”. O argumento do Ministro Gilmar Mendes assere na premissa que “os números” (em referência ao impacto fiscal) não devem ser uma razão decisiva, no sentido de determinar a decisão do julgamento.⁴⁰³ No entanto, assume que eles devem ser uma razão de decidir. Na conclusão, o Ministro sustenta que “os números” não devem ser ignorados precisamente porque devem ser uma razão de decidir. Ocorre que o Ministro Gilmar Mendes não fornece, ao contrário do que deveria, qualquer base normativa para sustentar que “os números” devem constituir razões de decidir. Inclusive, se, como sustentado anteriormente neste trabalho, o que diferencia a argumentação jurídica dos demais tipos de argumentação é precisamente a sua vinculação ao texto jurídico, então é questionável a correção da premissa do Ministro, de modo que ainda mais relevante se torna a sua demonstração. Ao fim, tanto a premissa quanto a conclusão afirmam a mesma coisa: os números devem ser razões de decidir.

O segundo argumento acima transcrito pode ser reconstruído da seguinte forma: “se não se deve deixar de lado as consequências das decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal, então as consequências relacionadas às decisões que transcendem os limites subjetivos da causa devem ser consideradas”. Assim como no argumento acima, também aqui a mesma proposição é asserida na premissa e na conclusão: as consequências das decisões do Supremo Tribunal Federal devem ser levadas em consideração pelos Ministros no momento de decidir. Novamente, o Ministro Gilmar Mendes não indica o fundamento

⁴⁰³ PECZENIK, Aleksander. *Scientia Juris: Legal Doctrine as Knowledge of Law and as a Source of Law*. Springer: Dordrecht, 2005. p. 121.

deste posicionamento, limitando-se a afirmar na conclusão, aquilo que já tinha afirmado na premissa, embora com a utilização de outros termos e expressões.

O que os dois argumentos têm em comum é o fato de asserirem na premissa e na conclusão a mesma proposição, ainda que isto seja feito com recurso a outros termos e expressões. Nos dois casos, reputa-se como provado precisamente aquilo que deveria ter sido provado: tanto que os números *devem* ser razões de decidir, quanto que as consequências das decisões do Supremo Tribunal Federal *devem* ser levadas em consideração. Não foram apresentados quaisquer fundamentos normativos que pudessem conduzir a essas conclusões, de tal sorte que o Ministro Gilmar Mendes pareceu sustentar que “deve ser assim porque deve ser assim”. Ao assim proceder, no entanto, o uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões levou ao cometimento da falácia da petição de princípio e, deste modo, não forneceu razões suficientes para que se pudesse considerar a decisão racionalmente justificada.

3.3.4.2 Falácia da dispersão

O uso de argumentos consequencialistas para justificar decisões pode incorrer na falácia da dispersão (*diversion fallacy*), que consiste na utilização de um argumento logicamente irrelevante para a conclusão a que se pretende chegar.⁴⁰⁴ Nesta falácia, o argumento irrelevante é utilizado para distrair aquele a quem se pretende convencer, de modo a impedi-lo de examinar as questões realmente relevantes para que se pudesse considerar demonstrada a conclusão.⁴⁰⁵ No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, a utilização de argumentos consequencialistas para justificar decisões levou ao cometimento desta falácia, como indica, de modo ilustrativo, a seguinte passagem:

Chamo a atenção para as consequências dos nossos julgados, porque a história está repleta de casos de julgados com consequências desastrosas.

A experiência da jurisdição norte-americana, notadamente no contexto político e jurídico do caso Dred Scott x Sanford [sic], suscita relevantes reflexões acerca do papel do Judiciário vis-à-vis o efeito de suas decisões no âmbito de deliberações políticas a respeito de questões sensíveis.

Como é de conhecimento comum, o caso Dred Scott x Sanford [sic] decorreu do pleito de Dred e Harriet Scott, então submetidos ao regime de escravidão por parte

⁴⁰⁴ KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998. p. 152.

⁴⁰⁵ SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998. p. 145. RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008. p. 325.

da família Emerson, de obtenção do reconhecimento judicial do direito à liberdade. (...).

Muito embora o pleito de Dred Scott tenha sido rejeitado, como se sabe, o caso teve relevante impacto nos rumos políticos que o sucederam. De fato, a legitimidade da decisão tomada pela Suprema Corte americana foi, à exaustão, explorada nos debates políticos imediatamente subsequentes. E há quem sustente tenha sido esta decisão uma das causas remotas da deflagração da Guerra Civil Americana entre 1861 e 1865.

(...) Faço todas essas considerações, com todo o respeito, por temer que o caso em julgamento venha a nos apresentar uma reedição do conhecido – e desastroso – caso dos precatórios judiciais, o nosso caso Dred Scott, que, felizmente, por aqui não gerou uma guerra civil. (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 170-171 do acórdão) (Grifou-se)

O argumento do Ministro Gilmar Mendes pode ser reconstruído, para fins analíticos, da seguinte forma: “o Supremo Tribunal Federal deve declarar a constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS porque se assim não o fizer as consequências serão desastrosas. Tanto é assim, que a história está ‘repleta de casos de julgados com consequências desastrosas’, dos quais o caso *Dred Scott v. Sandford* é um exemplo”. Há, implícita na argumentação do Ministro, a premissa de que o Supremo Tribunal Federal *deve* evitar a ocorrência de consequências desastrosas, mas este ponto não é o mais relevante para a presente análise. O mais importante é perceber que o Ministro introduz na discussão um exemplo irrelevante para, a partir de uma falsa analogia, induzir os outros Ministros e o público a aceitarem a sua conclusão, qual seja, a declaração de constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

O argumento do Ministro Gilmar Mendes utiliza uma falsa analogia e, portanto, um argumento irrelevante para a sua conclusão. O caso *Dred Scott v. Sandford* não se assemelha, em seus aspectos essenciais, ao caso do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, de modo que as conclusões relativamente ao primeiro não podem ser transportadas para o segundo. Em termos mais singelos: o fato de o caso *Dred Scott v. Sandford* ter levado a consequências desastrosas (o que, a rigor, também deveria ter sido demonstrado pelo Ministro e não simplesmente afirmado), é irrelevante para a conclusão de que, se declarada a constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição e da COFINS, também as consequências serão desastrosas.

Nesse sentido, é possível apontar uma série de *diferenças* relevantes entre os dois casos. Em relação à jurisdição e ao órgão competente para analisar a questão: *Dred Scott v. Sandford* dizia respeito a fatos ocorridos nos Estados Unidos, sendo a Suprema Corte dos

Estados Unidos o órgão competente para decidi-lo, enquanto que o Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR dizia respeito a fatos ocorridos no Brasil, sendo o Supremo Tribunal Federal o órgão competente para decidi-lo. Em relação aos dispositivos a serem interpretados e às normas a serem aplicadas: *Dred Scott v. Sandford* deveria ser decidido a partir da interpretação dos dispositivos e de acordo com as normas da Constituição dos Estados Unidos, enquanto que o Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR deveria ser decidido a partir da interpretação dos dispositivos e de acordo com as normas da Constituição Federal de 1988. Em relação ao contexto temporal e histórico: *Dred Scott v. Sandford* foi decidido em 1857, em um cenário pouco democrático, na medida em que a escravidão ainda era legal nos Estados Unidos. O Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR foi decidido em 2017, em um cenário democrático. Em relação ao objeto da discussão: em *Dred Scott v. Sandford* o que estava em jogo era se um indivíduo livre cujos ancestrais eram escravos africanos poderia ser considerado um cidadão de acordo com as normas da Constituição dos Estados Unidos, e logo, ter direito de acesso às cortes federais. Discutia-se, portanto, como interpretar dispositivos que conferem direitos ao cidadão. No Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR o que estava em jogo era o enquadramento de um imposto no conceito constitucional de receita ou faturamento. Discutia-se, assim, como interpretar dispositivos que conferem competência a um Ente tributante e que, portanto, limitam os direitos dos cidadãos.

As diferenças entre o caso de *Dred Scott v. Sandford* e o Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR relativas à jurisdição e ao órgão competente para decidir, aos dispositivos a serem interpretados e às normas a serem aplicadas, aos contextos temporal e histórico, e ao próprio objeto de discussão, evidenciam a irrelevância do argumento do Ministro Gilmar Mendes. Não há nada que permita concluir, em termos lógicos, que porque a decisão em *Dred Scott v. Sandford* levou a consequências desastrosas, também a não inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS produziria consequências desastrosas. Ao fim, o Ministro se valeu de uma decisão criticável de outra jurisdição, para distrair os demais Ministros e o público a respeito das questões realmente relevantes para que se pudesse considerar demonstrada a conclusão de que as consequências do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR de fato seriam desastrosas para o país. Ao assim proceder, no entanto, o Ministro cometeu a falácia da dispersão e, por este motivo, não forneceu razões relevantes que servissem de suporte à sua conclusão.

As considerações acima permitem afirmar que se o uso de argumentos consequencialistas na justificativa de decisões incorrer em alguma falácia que afete a sua estrutura lógica, então não será possível afirmar que a decisão é racionalmente justificada. Também nesses casos, a conclusão não será suportada pelas premissas adotadas, como evidenciou o exame das falácias da petição de princípio e da dispersão.

3.4 CONCLUSÕES PARCIAIS (OU OS MITOS DA ARGUMENTAÇÃO COM BASE NAS CONSEQUÊNCIAS EXTERNAS ÀS NORMAS)

O objetivo do presente capítulo foi demonstrar que ao utilizar argumentos consequencialistas para justificar decisões judiciais, julgadores recorrem a falácias com a finalidade de conduzir os demais julgadores, as partes, ou mesmo aqueles que no futuro serão guiados pela decisão, às conclusões pretendidas. A adoção de uma retórica consequencialista somente é possível se se estiver disposto a adotar dois mitos. O primeiro deles é de que haveria uma grande concordância entre os indivíduos a respeito de quais são os princípios que merecem ser concretizados em detrimento das regras previstas pela Constituição Federal. Esse mito permite aos julgadores chegarem a uma conclusão parcial, que não encontra suporte nas regras atributivas de competência tributária, muito pelo contrário, é diretamente invalidada por elas. Tal conclusão ainda é mascarada pela alegação de que princípios fundamentais do ordenamento jurídico serão mais bem promovidos se as regras constitucionais atributivas de competência tributária forem flexibilizadas.

O segundo mito é que princípios constitucionais gerais serviriam de fundamento direto para justificação de decisões específicas. De acordo com esse mito, como todos indivíduos buscariam concretizar os ideais de justiça, igualdade, bem-estar social, dignidade da pessoa humana, desenvolvimento nacional, dentre outros, então todos estariam de acordo a respeito do que deve ser feito em uma situação concreta.⁴⁰⁶ Assim, as discordâncias entre os indivíduos seriam apenas quanto a questões de fato, relativas à escolha das políticas mais eficientes para alcançar os fins desejados. Ocorre que, na realidade, grande parte da discordância entre os indivíduos quanto aos fins mais específicos a serem alcançados e ao conteúdo de normas gerais diz respeito a diferenças morais que não podem ser simplesmente

⁴⁰⁶ RAZ, Joseph. "Legal Principles and the Limits of Law". *The Yale Law Journal*, vol. 81, issue 5. New Haven: Yale Law School Legal Scholarship Repository, 1972. p. 823-854 (850).

solucionadas por meio de um apelo a formulações vagas e abstratas com as quais todos concordam.⁴⁰⁷ Ao afastar ou flexibilizar as regras atributivas de competência tributária com base na consideração das consequências externas às normas, os julgadores afastam ou flexibilizam justamente as soluções pensadas pelo constituinte para apaziguar possíveis conflitos entre indivíduos ou entre indivíduos e o Estado.

Por meio do apelo às consequências, juízes e tribunais justificam políticas específicas como se elas fossem determinadas diretamente por princípios constitucionais. Mas mais grave do que isso: julgadores deixam-se de pautar pelo discurso objetivo do Direito para considerar convicções pessoais acerca do que é justo ser feito em um caso concreto. Atendem “ao [que] grita a multidão enfurecida, porretes nas mãos”, mas não à força das normas constitucionais.⁴⁰⁸ Ao assim procederem, juízes e tribunais deixam de verdadeiramente justificar suas decisões, na medida em que mantêm a retórica de fins comuns e adotam convicções pessoais (ainda que sem admitir).⁴⁰⁹ Nas palavras de Raz:

(...) alguns juízes podem ser cativos dos mitos que ajudam a perpetuar. Mas o fato de serem enganados não deve nos enganar. Desvios ocasionais dos cânones de uma boa argumentação podem ser considerados equívocos, mas quando é feito uso constante de um padrão completamente desprovido de validade lógica, é hora de distinguir entre mito e retórica, de um lado, e realidade, do outro. E o Direito deve ser compreendido como abrangendo a realidade, não a retórica.⁴¹⁰

⁴⁰⁷ RAZ, Joseph. “Legal Principles and the Limits of Law”. *The Yale Law Journal*, vol. 81, issue 5. New Haven: Yale Law School Legal Scholarship Repository, 1972. p. 823-854 (850).

⁴⁰⁸ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 20.

⁴⁰⁹ RAZ, Joseph. “Legal Principles and the Limits of Law”. *The Yale Law Journal*, vol. 81, issue 5. New Haven: Yale Law School Legal Scholarship Repository, 1972. p. 823-854 (850).

⁴¹⁰ *Ibidem*, p. 850-851.

CONCLUSÕES

[“Toutes choses sont dites déjà; mais comme personne n’écoute, il faut toujours recommencer.”] André Gide.⁴¹¹

A partir da análise das normas que compõem o ordenamento jurídico pátrio, o presente trabalho chegou à conclusão de que o Direito Tributário brasileiro, no tocante à interpretação e aplicação das regras atributivas de competência tributária, é duplamente anti-consequencialista. De um lado, o Direito Tributário brasileiro proíbe a consideração das consequências externas às regras atributivas de competência tributária em detrimento das suas consequências internas. De outro lado, o Direito Tributário brasileiro proíbe a consideração das consequências extrajurídicas como justificativa para decisão. Essa conclusão principal é suportada por uma série de conclusões desenvolvidas ao longo do trabalho e a seguir sumarizadas:

1. O termo “consequencialismo” é equívoco, sendo utilizado em diferentes contextos com diferentes sentidos. No âmbito moral, o consequencialismo comporta uma série de teorias que sustentam, primeiro, que a ação moralmente correta é uma função das consequências por ela produzidas e, segundo, que é com referência às consequências produzidas por determinada ação que tal ação deve ser moralmente justificada. Não há qualquer relação necessária entre a adoção do consequencialismo no âmbito moral e a adoção do consequencialismo no âmbito jurídico. No âmbito jurídico, o termo “consequencialismo” pode ser utilizado para fazer referência a um método de interpretação e aplicação

⁴¹¹ Tradução livre: “Todas as coisas já foram ditas; mas como ninguém escuta, é preciso sempre recomeçar”. GIDE, André. *Le traité du narcissisme. Théorie du symbole. Entretiens*, vol. 4, n.º 22, 1892. p. 20-28 (20).

(consequencialismo de primeira ordem) ou a uma postura do julgador acerca de como decidir (consequencialismo de segunda ordem).

2. O significado do termo “judicial” pode ser delimitado, de um lado, com base no aspecto subjetivo, isto é, em função de *quem* decide e, de outro lado, com base no aspecto objetivo, isto é, em função do *que* se decide. Desse modo, na acepção estritíssima, o termo “judicial” refere-se à atuação do Poder Judiciário tão-somente no exercício de sua atividade adjudicante.

3. Quanto à definição do vocábulo “consequências”, relativamente ao aspecto objetivo, duas perspectivas diferentes podem ser adotadas, tanto a da norma jurídica isoladamente considerada quanto a do ordenamento jurídico como um todo. Sob a perspectiva de uma norma jurídica isoladamente considerada, as consequências podem ser internas às normas ou externas às normas. As consequências internas às normas jurídicas dizem respeito às consequências estabelecidas na estrutura das normas, sejam elas regras ou princípios. As consequências externas às normas dizem respeito aos efeitos ou implicações, jurídicos ou extrajurídicos, decorrentes da aplicação do consequente normativo em um determinado caso concreto.

4. Sob a perspectiva do ordenamento jurídico como um todo, as consequências podem ser jurídicas ou extrajurídicas. As consequências jurídicas dizem respeito aos efeitos ou implicações da decisão judicial dentro do ordenamento jurídico. As consequências extrajurídicas dizem respeito aos efeitos ou implicações da decisão judicial fora do ordenamento jurídico. Tais efeitos ou implicações relacionam-se causalmente com a decisão judicial, no sentido de que esta é tida como uma condição necessária e suficiente para o seu desencadeamento.

5. Quanto à definição do vocábulo “consequências”, relativamente ao aspecto subjetivo e no tocante a quem pode ser afetado pela consideração das consequências, o contribuinte (ou grupo de contribuintes), o Estado e a sociedade podem ser influenciados, direta ou indiretamente, pelas consequências da decisão judicial. Quanto à definição do vocábulo “consequências”, relativamente ao aspecto subjetivo e no tocante a quem seria o sujeito competente para examinar as consequências se essas fossem admitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, chegou-se à conclusão de que essas teriam que ser avaliadas por um perito, terceiro imparcial com expertise técnica e distante das partes envolvidas no processo.

6. Quanto à definição do vocábulo “consequências”, relativamente ao aspecto temporal, constatou-se que a consideração das consequências externas às normas resulta em um paradoxo: a decisão judicial, sob o pretexto de alterar o futuro, torna instável o passado, porque modifica as normas fixadas no passado pelo legislador para guiar no futuro a conduta dos destinatários, inclusive do Poder Judiciário. O futuro prescrito pelo legislador é substituído pelo futuro quisto pelo julgador.

7. Quanto à definição do vocábulo “consequências”, relativamente ao aspecto quantitativo, constatou-se que essas podem ser avaliadas com base em diferentes medidas, sob o aspecto quantitativo positivo, quantitativo negativo, qualitativo positivo, qualitativo negativo e probabilístico.

8. No Direito Tributário brasileiro, o consequencialismo judicial, enquanto método de interpretação dos dispositivos e aplicação das normas, não encontra fundamento no ordenamento jurídico. A norma reconstruída a partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, não obriga o julgador a adotar o consequencialismo judicial. O objetivo da introdução da referida norma foi fornecer parâmetros para a aplicação de valores jurídicos abstratos (princípios) em casos concretos, permitindo o controle intersubjetivo das decisões de juízes e tribunais. A consideração das consequências externas às normas viola este objetivo, na medida em que substitui “a fórmula mágica dos princípios” pela “fórmula mágica das consequências”, sem, no entanto, fornecer qualquer critério que restrinja a discricionariedade do julgador.

9. A partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, podem ser reconstruídas duas normas distintas, cujo traço comum é a impossibilidade de desconsideração das consequências internas aos princípios aplicáveis ao caso concreto. A primeira delas diz respeito à aplicação de apenas um princípio a um caso concreto. Nesse sentido, a norma exige que juízes e tribunais avaliem os efeitos da decisão e a sua aptidão para alcançar o estado ideal de coisas prescrito pelo princípio que serviu de fundamento à decisão. Como essa exigência já é uma decorrência da própria natureza normativa dos princípios, então esta norma tem caráter meramente expletivo. Seu mérito reside em explicitar um dever de fundamentação que deveria ser observado por julgadores, embora na prática isso muitas vezes não ocorra.

10. A segunda norma passível de reconstrução a partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro diz respeito à aplicação de dois ou mais princípios em um caso concreto. Nesse caso, a interpretação sistemática obriga a atribuição de sentido ao *caput* do dispositivo em conformidade com o seu parágrafo único. Como o parágrafo único não faz referência a elementos externos do ordenamento jurídico, mas sim a dois subtestes necessários para a aplicação de princípios quando estes entram em colisão, não é possível atribuir sentido ao *caput* como se esse fizesse referência a um elemento externo do ordenamento jurídico. Se assim fosse feito, a discricionariedade do julgador que a norma reconstruída a partir do parágrafo único visa a controlar seria, ela própria, ampliada pela norma reconstruída a partir do *caput*.

11. Caso se assumisse que a norma reconstruída a partir do artigo 20 da LINDB teria obrigado à adoção do consequencialismo judicial, então referida norma seria inconstitucional. Ao estabelecer que juízes e tribunais devem decidir com base nas consequências externas às normas, o Poder Legislativo obriga o Poder Judiciário a decidir de forma inconstitucional, uma vez que a consideração das consequências externas às normas viola os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da legalidade, da igualdade e da Separação de Poderes.

12. Caso se assumisse que a norma reconstruída a partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro além de obrigar o julgador a considerar as consequências externas às normas também é constitucional, seria necessário interpretá-la conforme a Constituição. Como a Constituição estabelece expressamente que somente lei complementar pode instituir normas gerais no Direito Tributário (artigo 146), sendo a norma reconstruída a partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro uma norma geral relativa à interpretação e aplicação, então essa não poderia produzir efeitos no âmbito tributário.

13. Caso se assumisse que a norma reconstruída a partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro além de obrigar o julgador a considerar as consequências externas às normas também é constitucional no âmbito tributário, ainda assim seu âmbito de aplicação seria extremamente reduzido, haja vista a necessidade de que a decisão judicial se baseie em “valores jurídicos abstratos”. Como um dos traços distintivos do Direito Tributário brasileiro é a utilização de regras para limitar o poder do Estado e conferir direitos ao contribuinte, então haverá poucos casos nos quais a decisão do julgador poderá ser baseada

exclusivamente em “valores jurídicos abstratos” e, dessa forma, atrair a aplicação da norma reconstruída a partir do artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

14. Além de inexistir no ordenamento jurídico-brasileiro uma norma que obrigue o julgador a adotar o consequencialismo judicial no âmbito tributário, este é efetivamente proibido pelas normas do Direito pátrio.

15. As normas que compõem o ordenamento jurídico-brasileiro proíbem o julgador de considerar as consequências externas às normas para decidir casos tributários relativos à interpretação dos dispositivos e aplicação das regras atributivas de competência tributária. As regras constitucionais atributivas de competência tributária proíbem o julgador de considerar elementos externos à sua estrutura para solucionar casos tributários. As regras atributivas de competência tributária estabelecem o que deve ser feito sem apontar para aquilo que é bom em sua realização. Justamente por isso, as regras atributivas de competência tributária constituem razões para que, de um lado, seus destinatários diretos (entes federados) e indiretos (juízes, tribunais e contribuintes) ajam de acordo com a sua prescrição e, de outro, não ajam com base em razões concorrentes. Nesse último caso diz-se que as regras atributivas de competência tributária estabelecem razões excludentes.

16. A visão de que as regras atributivas de competência tributária poderiam ser aplicadas a um caso concreto a despeito de não estabelecerem uma razão para ação, ou ser reconstruídas, no momento da aplicação, de modo a refletir razões para ação que estariam inicialmente por elas excluídas, conduz ao colapso da própria regra atributiva de competência tributária. Por isso, o consequencialismo judicial enquanto consideração das consequências externas às normas é proibido no Direito Tributário. A consideração das razões excluídas pela regra faria com que a pretexto de concretizar princípios constitucionais ou mesmo outros valores que reputa dignos de proteção, o julgador negasse a força normativa das regras constitucionais atributivas de competência tributária, colocando em risco a própria supremacia da Constituição Federal.

17. A força normativa das regras atributivas de competência tributária não é determinada por elas mesmas, mas pelos princípios constitucionais do Estado de Direito, da segurança jurídica, da legalidade, da separação de Poderes e da igualdade. Todos esses princípios guardam uma vinculação necessária com regras rígidas, cuja força normativa afasta a consideração das razões por elas excluídas. Por isso, o consequencialismo judicial enquanto

consideração das consequências externas às normas também é proibido pelos princípios e regras basilares do Direito Tributário brasileiro.

18. A consideração das consequências externas às normas viola o princípio do Estado de Direito. Tal consideração sujeita o contribuinte não ao Direito posto, mas ao Direito criado e imposto pelo julgador no momento de aplicação da norma ao caso concreto. Como tais consequências não coincidem com aquelas prescritas pelo próprio Direito, a decisão judicial não se pauta pelo Direito, não é limitada pelo Direito, e nem sujeita o julgador e as partes ao Direito.

19. A consideração das consequências externas às normas viola o princípio da segurança jurídica. O ideal de cognoscibilidade é frustrado porque o contribuinte é incapaz de compreender os sentidos possíveis e limitados a serem atribuídos ao dispositivo relevante para solução do caso, tendo em vista a infinidade de elementos não previstos na norma e que podem, no momento da decisão, ser utilizados pelo julgador para determinar o seu conteúdo. O ideal de confiabilidade é frustrado porque o contribuinte é surpreendido pela atuação do julgador que, com base nas consequências externas à norma, altera o seu conteúdo no momento de aplicação, afastando o fundamento para ação (ou inação) do contribuinte. O ideal de calculabilidade é frustrado porque o contribuinte não sabe qual será a norma adotada no futuro, se a geral e abstrata, reconstruída diretamente a partir da Constituição Federal, ou a individual e concreta, criada pelo julgador no momento de aplicação.

20. A consideração das consequências externas às normas viola o princípio da separação de Poderes. A consideração das consequências externas às normas faz com que o julgador exerça simultaneamente a função de solucionar conflitos e de criar as normas que servem de fundamento para a sua própria decisão. Por essa razão, o Direito passa a ser aquilo que o julgador crê, e não aquilo que o legislador estabeleceu, de modo que o Poder Judiciário se impõe sobre os demais Poderes.

21. A consideração das consequências externas às normas viola o princípio da legalidade. A consideração das consequências externas às normas faz com que o julgador atue de modo instável e imprevisível, com base em critérios subjetivos e impassíveis de qualquer controle pelas partes e pela sociedade. O conteúdo da norma é determinado independentemente daquilo que a lei estabelece.

22. A consideração das consequências externas às normas viola o princípio da igualdade. Por meio da técnica da dissociação, o julgador introduz diferenciações na lei, criando distinções arbitrárias e impedindo a sua aplicação uniforme.

23. Os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e justiça social não autorizam o julgador a considerar as consequências internas desses princípios em detrimento das consequências internas das regras atributivas de competência tributária. As regras atributivas de competência tributária têm eficácia decisiva, de modo que se incidentes, sua consequência é imediatamente aplicável.

24. As normas que compõem o ordenamento jurídico-brasileiro também proíbem o julgador de considerar as consequências extrajurídicas para decidir casos tributários relativos à interpretação dos dispositivos e aplicação das regras atributivas de competência tributária. A consideração das consequências extrajurídicas permite ao julgador atuar de modo arbitrário e desvinculado do próprio Direito. A decisão judicial não adota como premissa decisória uma norma do ordenamento jurídico e, por esse motivo, carece de um fundamento jurídico (condição necessária para a sua validade).

25. Não bastasse a proibição imposta pelas normas do ordenamento jurídico relativamente à adoção do consequentialismo judicial no âmbito tributário, a utilização de argumentos consequentialistas na justificativa de decisões incorre em inúmeros vícios lógicos. Por esse motivo, há violação ao dever de justificar racionalmente as decisões e ao dever de interpretar os dispositivos e aplicar as normas de modo objetivo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011.

_____. Introduction. In PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008.

_____. *The rational as reasonable*. A Treatise on Legal Justification. D. Reidel Publishing Company: Dordrecht, 1987.

ADAMY, Pedro. Voto de Qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 37. São Paulo: IBDT, 2017. p. 358-380.

ALEXANDER, Larry. “With Me, It’s All er Nuthin”: Formalism in Law and Morality. *The University of Chicago Law Review*, vol. 66, n.º 3. The University of Chicago Law Review, 1999. p. 530-565.

_____; MOORE, Michael. “Deontological Ethics”. In ZALTA, Edward N. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Metaphysic Research Lab (Stanford University), 2016. Disponível em: <<https://plato.stanford.edu/archives/win2016/entries/ethics-deontological/>>. Acesso em 27/10/2018.

ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. *Ratio Juris*, vol. 13, n.º 3. Wiley, 2000. p. 294-304.

_____. *Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ARGUELHES, Diego e LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, Estratégias e Implicações. In Daniel Antonio de Moraes Sarmiento. (Org.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ARISTOTLE. *On Sophistical refutations*. Translated by E. S. Forster. London: William Heinemann Ltd.; Cambridge: Harvard University Press, 1955.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATIENZA, Manuel. *Curso de argumentación jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 2013.

ÁVILA, Humberto. “A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS”. In ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda - estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 9-33.

_____. “Legalidade Tributária Multidimensional”. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291.

_____. “Solidariedade Social e Tributação”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

_____. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, n.º 79. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 163-183.

_____. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista de Direito Tributário Atual*, n.º 32. São Paulo: Dialética, 2014. p. 159-197.

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

_____. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Muito mais do que uma simples declaração. *Revista Conselhos*, v. 6. São Paulo, 2015.

_____. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, vol. 98. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 74-85.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

- _____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2018.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: LEJUS, 1999.
- _____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BENGOETXEA, Joxerramon. Una defensa del consecuencialismo en el Derecho. *Telos*, vol. II, n.º 2. SIEU, 1993.
- BENTHAM, Jeremy. The Book of Fallacies from Unfinished papers. In BOWRING, John. *The Works of Jeremy Bentham*, vol. II. Edinburgh: Simpkin, Marshal, & Co., London, 1843. p. 375-487.
- BERGHOLTZ, Gunnar. “Reasons and causes in connection with judicial decisions”. In PECZENIK, Aleksander; LINDAHL, Lars; VAN ROERMUND, Bert (ed.) *Theory of legal science: Proceedings on the Conference on Legal Theory and Philosophy of Science*, Lund, Sweden, December 11-14, 1983. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company, 1984. p. 307-314.
- BLOOM JR., Lockland H. Bad consequences. *SMU Law Review*, vol. 55. Dallas: SMU Law School, 2002. p. 69-8.
- BOBBIO, Norberto. *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011.
- BOGNETTI, Giovanni. *La divisione dei Poteri: saggio di Diritto Comparato*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1994.
- BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 11. Salvador: Centro de Atualização Jurídica, 2002. p. 1-6. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 28/10/2018.
- BULYGIN, Eugenio. *Essays in Legal Philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015.

CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estado de Direito*. Lisboa: Gradiva, 1999.

CARBONELL, Flavia. “Reasoning by Consequences: Applying Different Argumentation Structures to the Analysis of Consequentialist Reasoning in Judicial Decisions”. In DAHLMAN, Christian; FETERIS, Eveline (ed.). *Legal Argumentation Theory: Cross-Disciplinary Perspectives*. Dordrecht: Springer, 2003. p. 1-19.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: il Mulino, 2007.

CINCA, Carlos Diego Martínez. ¿Cómo decidir los “casos difíciles”? Del giro pragmático de la jurisprudencia al consecuencialismo. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, n.º 43. Valparaíso: 2014. p. 703-730.

CSERNE, Péter. “Consequence-Based Arguments in Legal Reasoning: a Jurisprudential Preface to Law and Economics.” In MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 31-54.

_____. Policy arguments before courts: identifying and evaluating consequence-based judicial reasoning. *Humanitas Journal of European Studies*, vol. 3. SAGE Publications, 2009. p. 9-30.

DEL MAR, Maksymilian. The Forward-Looking Requirement of Formal Justice: Neil MacCormick on Consequential Reasoning. *Jurisprudence*, vol. 6, n.º 3. Taylor & Francis Group, 2015. p. 429-450.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DICEY, Albert Venn. *Introduction to the study of The Law of the Constitution*. Indianapolis: Liberty Fund, 1982.

DRIVER, Julia. *Consequentialism*. New York: Routledge, 2012.

FALLON JR., Richard H. "The Rule of Law" as a Concept in Constitutional Discourse. *Columbia Law Review*, vol. 97, n.º 1. New York: Columbia Law Review Association, Inc., 1997. p. 1-56.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Direito, Retórica e Comunicação*. Subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 3ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015.

_____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, ano 5, n.º 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 51-56.

FETERIS, Eveline T. The Rational Reconstruction of Argumentation Referring to Consequences and Purposes in the Application of Legal Rules: a Pragma-Dialectical Perspective. *Argumentation*, vol. 19, n.º 4. Dordrecht: Springer, 2006. p. 459-470.

FISHER, Alec. *Critical Thinking*. An Introduction. 2nd edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2011.

GIDE, André. Le traité du narcissisme. Théorie du symbole. *Entretiens*, vol. 4, n.º 22, 1892. p. 20-28.

GODOI, Marciano Seabra de. "Tributo e Solidariedade Social". In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GOMETZ, Gianmarco. *La certezza giuridica come prevedibilità*. Torino: G Giappichelli Editore, 2005.

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

GRECO, Marco Aurélio. "Solidariedade Social e Tributação". In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

_____. *Planejamento tributário*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2011.

GUASTINI, Riccardo. *Filosofia del diritto positivo*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017.

_____. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía*, n.º 43, octubre 2015.

_____. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

_____. Interpretare e argomentare. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2011.

_____. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004.

_____. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998.

HAMBLIN, C. L. *Fallacies*. London: Methuen & Co. Ltd., 1970.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HUTCHINSON, Allan C. "The Rule of Law Revisited: Democracy and Courts". In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 196-224.

KAHANE, Howard; CAVENDER, Nancy. *Logic and Contemporary Rhetoric*. The use of reason in everyday life. 10th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2006.

KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 1998.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. "A Segurança Jurídico-Tributária no Tempo: um estudo sobre a modulação de efeitos na ADI 4.628". In SOUZA, Pedro Guilherme G. de; DANTAS, Rodrigo N. Dubourcq. (coord.). *Obrigação Tributária e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 141-160.

_____. *Competência tributária regulamentar*. Dissertação de mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito, USP, 2017.

KRAMER, Matthew. *Objectivity and the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press, 2007.

LAPORTA, Francisco J. *El imperio de la ley: una visión actual*. Madrid: Trotta, 2007.

LEAL, Fernando. “Inclinações pragmáticas no direito administrativo: nova agenda, novos problemas. O caso do PL 349/15”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 25-30.

_____. Seis objeções ao Direito Civil Constitucional. *Direitos Fundamentais & Justiça*, ano 9, n.º 33. Porto Alegre: HS Editora, 2015. p. 123-165.

LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

LEBRUN, Jean et al. “La relativité du temps; le temps de politiques, le temps de l’opinion publique, e temps des medias et le temps de la justice”. In GABORIAU, Simone; PAULIAT, Hélène. *Le Temps, la Justice et le Droit: actes du colloque organisé à Limoges les 20 et 21 novembre 2003*. Limoges: Pulim, 2004. p. 271-286.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Barcelona: Editorial Ariel, 1979.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Raciocínio Jurídico e Economia. *Revista de Direito Público da Economia (RDPE)*, ano 2, n.º 8. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 137-170.

LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University Press, 2008.

MACCORMICK, Neil. “Rhetoric and the Rule of Law”. In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 163-177.

_____. “Rhetoric and the Rule of Law”. In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 163-177.

_____. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Oxford: Clarendon Press, 1978.

_____. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*, vol. 58, n.º 2. New York: New York University, 1983. p. 239-258.

_____. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2010.

_____; SUMMERS, Robert. “Interpretation and Justification”. In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (editors). *Interpreting Statutes: A Comparative Study*. Brookfield: Dartmouth, 1991. p. 511-544.

MARMOR, Andrei. “An Essay on The Objectivity of Law”. In BIX, Brian (ed.). *Analyzing Law: New Essays in Legal Theory*. Oxford: Clarendon Press, 1998. p. 3-31.

_____. *Positive Law and Objective Values*. Oxford: Clarendon Press, 2001.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública (FCGP)*, ano 9, n.º 100. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 1-34.

_____; FREITAS, Rafael Vêras. A nova LINDB e o consequentialismo jurídico como mínimo essencial. *Revista Consultor Jurídico*. Publicado em 18 de maio de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-18/opiniaio-lindb-quadrantes-consequencialismo-juridico>>. Acesso em 30/10/2018.

MATHIS, Klaus. “Consequentialism in Law”. In MATHIS, Klaus (ed.). *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 3-29.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MENDES, Conrado Hübner. *Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. “Dois futuros (e meio) para o projeto de lei do Carlos Ari”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequentialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 31-34.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974.

NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário, este Incompreendido”. In SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018. p. 27-38.

_____. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PARGENDLER, Mariana e SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e Consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. *Revista de Direito Administrativo (RDA)*, v. 262, Rio de Janeiro, jan.-abr., 2013.

PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008.

_____. *Scientia Juris: Legal Doctrine as Knowledge of Law and as a Source of Law*. Springer: Dordrecht, 2005.

PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). *Segurança Jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Brasília: Senado Federal, 2015.

PERELMAN, Chaïm. Pragmatic arguments. *Philosophy*, vol. 34, n.º 128. Cambridge: Cambridge University Press on behalf of Royal Institute of Philosophy, 1959.

PETTIT, Philip. Consequentialism and Respect for Persons. *Ethics*, vol. 100, n.º 1. Chicago: The University of Chicago Press, 1989. p. 116-126.

_____. The consequentialist can recognise rights. *The Philosophical Quarterly*, vol. 38, n.º 150. Oxford: Oxford University Press on behalf of the Scots Philosophical Association and the University of St. Andrews, 1988. p. 42-55.

PIROZI, Maurício José Machado. Consequencialismo judicial – Uma realidade ante o impacto socioeconômico das sentenças. *Jurisprudência Mineira*, a. 59, vol. 187. Belo Horizonte: Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, outubro/dezembro 2008.

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

POSCHER, Ralf. “The Principles Theory: how many theories and what is their merit?”. In KLATT, Matthias (ed.). *Institutionalizing reason: Perspectives on the Legal Philosophy of Robert Alexy*. New York: Oxford University Press, 2012.

RACINE, Jean-Baptiste; SIIRIAINEN, Fabrice. “Sécurité juridique et droit économique: propos introductifs”. In BOY, Laurence; RACINE, Jean-Baptiste; SIIRIAINEN, Fabrice. *Sécurité juridique et droit économique*. Bruxelles: Larcier, 2008. p. 5-21.

RADIN, Margaret Jane. Reconsidering the Rule of Law. *Boston University Law Review*, vol. 69, n.º 4. Boston: Boston University, 1989. p. 781-819.

RAWLS, John. Two Concepts of Rules. *The Philosophical Review*, vol. 64, n.º 1. Durham: Duke University Press on behalf of Philosophical Review, 1955. p. 3-32.

RAZ, Joseph. “Legal Principles and the Limits of Law”. *The Yale Law Journal*, vol. 81, issue 5. New Haven: Yale Law School Legal Scholarship Repository, 1972. p. 823-854.

_____. *Between Authority and Interpretation: On the Theory of Law and Practical Reason*. New York: Oxford University Press, 2009.

_____. *Practical reason and norms*. Princeton: Princeton University Press, 1990.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996.

ROTTERDAM, Erasmo de. *Elogio da Loucura*. Ponta Grossa: Atena, 2002. p. 53. E-book disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000026.pdf>>. Acesso em 30/10/2018.

RUDDEN, Bernard. Consequences. *Juridical Review: The Law Journal of Scottish Universities*, n.º 24. Edinburgh: W. Green and Son Limited Law Publishers, 1979. p. 193-201.

RUDINOW, Joel; BARRY, Vincent E. *Invitation to Critical Thinking*. 6th Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2008.

SCHAEFER, Walter V. Prospective Rulings: Two Perspectives. *The Supreme Court Review*, vol. 1982. Chicago: The University of Chicago Press, 1982. p. 1-24.

SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, vol. 97, n.º 4. The Yale Law Journal Company, Inc., 1988. p. 509-548.

_____. Instrumental commensurability. *University of Pennsylvania Law Review*, vol. 146, n.º 5. Philadelphia: University of Pennsylvania, 1998, p. 1215-1233.

_____. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reprinted 2002).

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

_____. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009.

SCHEUERMAN, William E. “Globalization and the Fate of Law”. In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 243-266.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 248. Atlas, 2008. p. 130-158.

SELBY-BIGGE, L.A (ed.). *Hume’s Treatise of Human Nature*. Oxford: Clarendon Press, 1896.

SILVA, Almiro do Couto e. “O princípio da segurança jurídica no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do processo administrativo da União (Lei 9.784/1999)”. In SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 43-90.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

SINNOTT-ARMSTRONG, Walter. “Consequentialism”. In ZALTA, Edward N. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Metaphysic Research Lab (Stanford University), 2015. Disponível em: <<https://plato.stanford.edu/archives/win2015/entries/consequentialism/>>. Acesso em 27/10/2018.

SOCCIO, Douglas J; BARRY, Vincent E. *Practical logic: an antidote for uncritical thinking*. 5th edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 1998.

SOUZA, Henrique Coutinho de. “A Modulação de Efeitos Temporais das Decisões em Matéria Tributária: um Estudo sobre os Argumentos Consequencialistas Econômicos no Direito Tributário”. In SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018. p. 297-318.

SUNDFELD, Carlos Ari. “LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. Qual o âmbito de incidência dos novos dispositivos?”. *Jota*. Publicado em 10/08/2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>>. Acesso em 13/08/2018.

_____. *Direito Administrativo para Céticos*. 2ª edição. São Paulo: Direito GV/Malheiros, 2014.

_____; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. “Uma lei para dar mais segurança jurídica ao direito público e ao controle”. In LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. p. 21-24.

SUNSTEIN, Cass R. If people would be outraged by their rulings, should judges decide?. *Stanford Law Review*, vol. 60, n.º 1. Stanford: Stanford Law Review, 2007.

_____. Must formalism be defended empirically?. *Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics*, Working Paper n.º 70. Chicago: The University of Chicago Law School, 1999. p. 1-37.

_____. There is nothing that interpretation just is. *Constitutional Commentary*, vol. 30, issue 2. The University of Minnesota Law School, 2015. p. 193-212.

_____; ULLMANN-MARGALIT, Edna. Second-Order Decisions. *Ethics*, vol. 110, n.º 1, Chicago: The University of Chicago Press, 1999. p. 5-31.

SYPNOWICH, Christine. "Utopia and the Rule of Law". In DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 1999. p. 178-195.

TAMANAH, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Vol. I, t. 2. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1980.

THOMAS, D. A. Lloyd. Consequences. *Analysis*, vol 28, n.º 4. Oxford: Oxford University Press on behalf of the Analysis Committee, 1968.

THOMSON, Anne. *Critical reasoning: a practical introduction*. 3rd edition. Abingdon: Routledge, 2009.

THOULESS, R. H.; THOULESS, C. R. *Straight & Crooked Thinking*. 5th edition. London: Hodder Education, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. "O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal". In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Direito Tributário: Estudos em tributo ao jurista Ives Gandra da Silva Martins*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VATE JR., Dwight Van de. The appeal to force. *Philosophy and Rhetoric*, vol. 8, nº 1. Penn State University Press, 1975.

VERMEULE, Adrian. *Judging under uncertainty: an institutional theory of legal interpretation*. Cambridge: Harvard University Press, 2006.

_____. Three Strategies of Interpretation. *San Diego Law Review*, vol. 42. San Diego: University of San Diego, 2005. p. 607-628.

WALDRON, Jeremy. Separation of Powers in Thought and Practice?. *Boston College Law Review*, vol. 54, issue 2. Boston College, 2013. p. 433- 468.

WALTON, Douglas. Defeasible reasoning and informal fallacies. *Synthese*, vol. 179, n° 3. Springer, 2011.

_____. Practical Reasoning and the Structure of Fear Appeal Arguments. *Philosophy & Rhetoric*, vol. 29, n.º 4. Penn State University Press, 1996.

WEINBERG, Ota. "Formalism or Anti-formalism: Reconsidering an Important Dispute in Jurisprudence". In KRAWIETZ, Werner; MACCORMICK, Neil; von WRIGHT, Georg Henrik. *Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems: Festschrift for Robert S. Summers*. Berlin: Duncker & Humblot, 1994. p. 683-692 (686).

WESTEN, Peter. *Speaking of equality: an analysis of the rhetorical force of "equality" in moral and in legal discourse*. Princeton: Princeton University Press, 1990.

WILLIAMS, Bernard. "A critique of utilitarianism". In SMART, J. J. C; WILLIAMS, Bernard. *Utilitarianism: For and Against*. 27th printing. New York: Cambridge University Press, 2008. p. 77-108.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZOLO, Danilo. "The Rule of Law: A Critical Reappraisal". In COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (ed.). *The Rule of Law: History, Theory and Criticism*. Dordrecht: Springer, 2007.