

JULGAMENTOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O ARTIGO 20 DA LINDB: UMA PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO

José Galbio de Oliveira Junior¹

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. O artigo 20 da LINDB, a linguagem do direito e a linguagem da ciência do direito; 2.1. Uma proposta de interpretação do artigo 20 da LINDB; 2.1. De valores jurídicos abstratos para princípios jurídicos; 2.2. De consequências práticas para consequências juridicamente relevantes admitidas pelo ordenamento; 3. Casos difíceis em matéria tributária; 3.1. A teoria dos valores; 3.2. Suspensão de liminar nas ações de mora judicial do recolhimento de ICMS no estado de São Paulo; 4. Conclusões; Referências bibliográficas.

RESUMO: Analisa-se o conteúdo semântico possível referente ao conceito de valores jurídicos abstratos e consequências práticas mencionadas no artigo 20 da LINDB, tendo como referencial teórico o constructivismo lógico-semântico. Propõe-se uma nova interpretação, considerando os problemas decorrentes das escolhas do legislador na redação da lei, no sentido da verificação das consequências jurídicas decorrentes de decisões fundamentadas em princípios jurídicos, enquanto adequadas ao ordenamento jurídico. Para casos difíceis que extrapolem a matéria tributária, propõe-se como critério de preferibilidade aquela consequência jurídica hierarquicamente superior a partir da ontologia estabelecida pela Teoria dos Valores, apresentando estudo de caso que corrobora com tais conclusões.

PALAVRAS-CHAVE: LINDB. Direito Tributário. Teoria dos Valores. Princípios Jurídicos. Casos Difíceis.

¹ Procurador do Estado de São Paulo. Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

1. INTRODUÇÃO

O artigo 20 do Decreto-Lei nº 4.657² estabelece a necessidade de consideração das consequências práticas da decisão, judicial ou administrativa, sempre que esta for tomada com base em “valores jurídicos abstratos”. A amplitude semântica que comporta o texto da lei tem implicado que esta tenha sido ricamente analisada pela doutrina desde a sua integração no ordenamento jurídico. Há teses que defendem ter ocorrido plena adoção pelo sistema jurídico brasileiro do consequencialismo jurídico, e, no outro extremo, aqueles que adotam a chapada inconstitucionalidade da norma.

O debate é dos mais relevantes. O dispositivo legal em questão tem aptidão para influir na forma como o ordenamento é compreendido – como um todo – pelas autoridades julgadoras nas mais diversas esferas de poder, dada a extensão do objeto que pretende regular: o ordenamento jurídico brasileiro. Propõe-se, neste trabalho, analisar, à luz do citado dispositivo, em determinada controvérsia de natureza tributária, cujas consequências práticas de possível decisão tenham impacto fora do sistema tributário, como essa consideração ocorreria quanto às suas consequências.

Afastando-nos dos extremos, propomos uma interpretação tendo como referencial teórico o constructivismo lógico-semântico e sua axiologia jurídica. Para isso, no primeiro capítulo, fazemos uma importante distinção entre as linguagens da Ciência do Direito e do Direito Positivo. No segundo capítulo, apresentamos algumas inconsistências no texto da lei sob estudo, propondo uma interpretação de modo a superá-las, mas sem perder de vista a conclusão legítima a partir do texto enquanto limite da interpretação. Por fim, no terceiro capítulo, é apresentada a Teoria dos Valores, como relevante critério para solução de casos difíceis, de acordo com as inquietações levantadas no decorrer do estudo. As conclusões parciais são apresentadas ao final de cada capítulo, com as conclusões gerais no capítulo final.

2 BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, seção 1, p. 13635, 9 ago. 1942.

2. O ARTIGO 20 DA LINDB: A LINGUAGEM DO DIREITO E A LINGUAGEM DA CIÊNCIA DO DIREITO

Dos muitos escritos doutrinários que surgiram a partir da promulgação da Lei nº 13.655, de 2018³, que incluiu o artigo 20 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB),⁴ diversos, seja concordando, seja discordando do legislador, concluíram que teria havido uma clara adoção do consequencialismo no ordenamento jurídico pátrio. É possível perceber determinada corrente doutrinária, a partir dos pressupostos que adotam, que aproxima esse dado com o pragmatismo jurídico,⁵ ou mesmo indo além, concluído que se tratou de uma adoção pelo ordenamento jurídico de uma específica corrente filosófica, da linha utilitarista na acepção de Neil Maccormick.⁶

Entendemos que há aqui certa confusão estabelecida nos pressupostos teóricos adotados, especificamente entre direito enquanto linguagem prescritiva composta pelo ordenamento jurídico, e a Ciência do Direito, de linguagem descritiva daquele sistema. Quando nos referimos ao positivismo jurídico, ao consequencialismo pragmatista, ao realismo e ao jusnaturalismo, estamos nos referindo a escolas, a correntes filosóficas que se propõem a estudar o Direito, produzindo Ciência, comumente referida como doutrina. Assim, não procede a afirmação de que o ordenamento jurídico, o Direito Positivo, tenha adotado determinada escola do pensamento científico para si. Trata-se de sistemas de linguagem diversos, intransitivos entre si:⁷

O fato da realidade social, do direito positivo e da ciência do Direito interagirem-se entre si, não significa que um interfere diretamente

3 BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, seção 1, 26 abr. 2018.

4 BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657...

5 LIMA, Lucas Asfor Rocha. Breve reflexão sobre o consequencialismo e o artigo 20 da LINDB. *Revista Consultor Jurídico*, [s. l.], 5 ago. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-05/rocha-lima-consequencialismo-artigo-20-lindb>. Acesso em: 13 dez. 2020.

6 SOUZA, Luiz Sérgio Fernandes de. As recentes alterações da LINDB e suas implicações. *Revista Jurídica ESMP-SP*, São Paulo, v. 14, p. 123-132, 2018.

7 CARVALHO, 2019a. p. 153.

no outro, pois, enquanto sistemas, os elementos linguísticos que os compõem são diferentes e não se misturam. Esta é uma das consequências de trabalhá-los como corpos de linguagem.

Portanto, se nos parece inconsistente afirmar que o ordenamento jurídico teria adotado determinada escola do pensamento jurídico, quanto mais a conclusão de que seria especificamente a construção teórica de determinado autor.

Há, ainda, um segundo problema nesta afirmação, dentro da concepção de hierarquia no ordenamento jurídico. Ao se partir do pressuposto de que a LINDB é lei recepcionada pela Constituição de 1988 materialmente como lei ordinária, é tese bastante frágil de se sustentar a de que uma alteração em seu texto levada a cabo por outra lei ordinária (Lei nº 13.655/2018)⁸ teria implicado tamanha projeção em todo o sistema jurídico nacional, incidindo seus efeitos sob outras normas hierarquicamente superiores, como a própria Constituição Federal.

Não se pretende, aqui, abordar longamente o pragmatismo jurídico, de onde provém a teoria consequencialista (também a escola do pensamento jurídico adotado por Neil MacCormick), ou mesmo atacar as suas características gerais, mas brevemente analisar tais aspectos sob o prisma da hierarquia do sistema legal brasileiro.

A Constituição Federal inegavelmente estabelece em diversas passagens a supremacia da lei no sistema jurídico. Vide assim a formação do Estado como sendo de direito, a obrigação do indivíduo deve ser fundada na lei (regra da legalidade, expressa no art. 5º, II),⁹ a adoção expressa do princípio da legalidade como orientador da atuação da administração pública (art. 37, caput)¹⁰ etc. Por sua vez, o pragmatismo jurídico nega o dogmatismo da vinculação à lei, deixando de pensar no texto positivado como moldura de atuação estatal, mas tão somente como o ponto de partida, uma orientação a partir da qual as soluções possam ser tomadas pela autoridade pública.¹¹

8 BRASIL. Lei nº 13.655...

9 BRASIL. Constituição de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, seção 1, p. 1, 5 out. 1988.

10 Idem. Art. 5º, II.

11 CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro. In: BINENBOJM, Gustavo; NETO, Claudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 363-385.

A conferir se a Constituição Federal admitiria a alteração desses caracteres fundamentais do Estado brasileiro via emenda constitucional, isento de dúvida, todavia, que tal alteração não poderia ocorrer com sua introdução via lei ordinária, portanto, não concordamos com os pressupostos adotados por determinadas correntes doutrinárias, que entendem ter ocorrido a adoção de determinada escola de referência de produção científica do direito por se tratarem de sistemas de linguagem diversos que não devem ser confundidos entre si.

Partimos, portanto, do pressuposto de que o consequencialismo esperado pelo legislador aqui não se distancia muito de outros elementos já constantes no ordenamento jurídico, como a necessidade de que o juiz, ao julgar, deve levar em consideração os fins sociais e exigências do bem comum (art. 8º do Código de Processo Civil¹² e art. 5º da própria LINDB)¹³, e que as decisões sejam fundamentadas, não sendo, assim, consideradas aquelas que invoquem preceitos genéricos, sob pena de nulidade (arts. 11 e 489, §1º, II e III do Código de Processo Civil);¹⁴ já aplicáveis às esferas administrativas (art. 15 do Código de Processo Civil).¹⁵

Há, aqui, apenas uma maior especificação desse microsistema de disposições que tratam da fundamentação das decisões judiciais e administrativas, sem qualquer inovação radical, mas apenas conferindo um maior ônus argumentativo a depender dos fundamentos adotados pelo julgador. Nesse sentido, nossa interpretação se aproxima mais da concepção de Ronald Dworkin,¹⁶ na medida em que as decisões devem levar em consideração as consequências, mas aquelas pertinentes e juridicamente relevantes, como passaremos a melhor especificar.

12 BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, seção 1, p. 1, 17 mar. 2015.

13 BRASIL. Lei nº 13.655...

14 BRASIL. Lei nº 13.105...

15 *Ibidem*.

16 DWORKIN, Ronald. *A justiça de toga*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

3. UMA PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 20 DA LINDB

3.1. De valores jurídicos abstratos para princípios jurídicos

O primeiro contato com o nosso objeto de estudo, o artigo 20 da LINDB,¹⁷ se dá com a literalidade do texto, tal qual positivado no ordenamento. Ali, encontramos os elementos a partir dos quais iremos construir seus significados e observar as relações lógicas que integram a norma em suas palavras e frases, constantes do suporte físico. Desse ponto, partimos para a relação com os significados possíveis do texto, caminhando para a construção de sentidos e relações, a relação implicacional prescritiva do ordenamento.

Esse movimento intelectual de construção dos significados prescritivos ocorre no momento em que se deixa de analisar a sintaxe do texto, e inevitavelmente passa a atribuir sentidos e valores ao objeto do estudo, passando de um plano de sintaxe fechada para um plano semanticamente aberto. É nesse momento em que o sujeito entra em contato com a ambiguidade e abertura semântica dos textos.

Isto ocorre e, dito, necessariamente, porquanto partimos das premissas estabelecidas pelo giro-linguístico, em que o sentido não é algo dado e escondido no texto, mas algo construído pelo intérprete, a partir do seu horizonte cultural.¹⁸ Nesse momento entramos em contato com o primeiro ponto a partir do qual partirá nossa proposição.

Da norma é possível extrair um aparente pressuposto adotado pelo legislador, de que o julgador pode decidir com base exclusivamente em valores jurídicos abstratos, e que, portanto, existiriam alternativas a essa hipótese. É possível especular, portanto: existem valores jurídicos concretos? É possível julgar sem se basear em valores jurídicos?

Quanto ao primeiro questionamento, a resposta é negativa. Como bem discorreu sobre o tema, Tatiana Aguiar.¹⁹

17 BRASIL. Lei nº 13.655...

18 (CARVALHO, 2019b, p. 240).

19 AGUIAR, Tatiana. Os valores jurídicos abstratos e as normas de conteúdo indeterminado da atual LINDB à luz do constructivismo lógico-semântico, no âmbito das relações jurídico-tributárias. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, v. 3, p. 685-706, 2020.

Determinadas condutas que são valoradas positivamente em um país ou em um dado lapso temporal, podem passar a sê-lo negativamente em outro lugar ou em outro momento.

Essa dependência que se estabelece entre o valor e o espírito/sujeito, revela a sua natureza, qual seja, aquela pertencente à categoria dos objetos não sensíveis. O que quer dizer que os valores não são, valem. Sendo assim, os valores se mostram irremediavelmente abstratos.

E, quanto ao segundo questionamento, a resposta é igualmente negativa. O ato de julgar decorre da análise dos fatos sociais, a formação do fato jurídico e a aplicação do direito ao caso concreto. Esse processo é todo permeado por valores, sejam aqueles subjetivos do julgador, sejam aqueles que decorrem de relativos consensos doutrinários utilizados, sejam aqueles em alguma medida positivados na lei. Em precisa e específica afirmação de Fabiana Del Padre Tomé,²⁰ “quem decide colocar no sistema do direito um novo enunciado escolhe uma opção possível entre as existentes, excluindo as demais alternativas. Pressupõe, portanto valoração”.

Nesse sentido, seja na posituação da lei, seja na interpretação, seja no ato de julgar, todos estes atos estão permeados de valoração, de modo que é impossível a concepção de um caso em que não estaria contemplado pela previsão do artigo 20 da LINDB,²¹ em que o julgador não o fizesse com base em valores jurídicos abstratos.

Há ainda uma outra interessante questão, sob outra perspectiva, acerca da redação do dispositivo legal apresentada por Irene Patrícia Nohara e Fabrício Motta²² no sentido de que não se julga com fundamento em valores abstratos na medida em que “sempre que se decide com base em um valor, a aplicação interpretativa se dá sobre o valor concreto”. Na medida em que o caso específico analisado pelo julgador invoca determinados valores, estes são concretizados no confronto com a crise de direito apresentada, e objetivados na construção da norma do caso individual.

20 TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 332.

21 BRASIL. *Lei nº 13.655...*

22 NOHARA, Irene Patrícia; MOTTA, Fabrício. *LINDB no direito público: Lei nº 13.655/2018*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

Faz-se, portanto, necessária a indicação da interpretação possível do texto legal de modo a dar-lhe alguma utilidade. Noutra sentido, o dispositivo em estudo pouco avançaria, no que se refere ao elemento sintático lógico da hipótese em relação a outras previsões já existentes no ordenamento jurídico, como o artigo 5º da própria LINDB,²³ e artigo 8º do Código de Processo Civil.²⁴

Portanto, dentro das possibilidades semânticas do texto legal em estudo, será adotado a partir de então a compreensão da menção de “valores jurídicos abstratos” como se se tratando de princípios jurídicos. A escolha não se mostra arbitrária, mas decorre da constatação de que são nos princípios jurídicos que estão albergados de forma mais intensa os valores, conforme Paulo de Barros Carvalho.²⁵

Ainda, um segundo pressuposto adotado na interpretação da norma é no sentido de que a sua aplicação se daria nas hipóteses em que, seja para suprir lacuna existente ou criada, seja pela desconsideração de lei vigente e aplicável ao caso, o julgador decide fundamentando-se exclusiva ou principalmente em princípios jurídicos.

Forte no sentido de que a hipótese aqui tratada se refere àquelas decisões cuja fundamentação em maior medida não se escore em lei, mas em recurso argumentativo de ordem principiológica, deve ser aqui albergada também aquelas hipóteses, recorrentes na atividade jurisdicional, de uso abusivo, ou falta de técnica, da retórica principiológica. Vide, por exemplo, o curioso caso da suposta existência de certo “princípio da identificação do teor material dos arquivos nos autos eletrônicos” cogitada nos autos 0425139-20.2016.8.21.7000, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), de relatoria do Des. Irineu Mariani.²⁶

Sobre estes fenômenos, vale menção o apontamento de Charles McNaughton:²⁷

23 BRASIL. *Op. cit.*, art. 5º.

24 BRASIL. Lei nº 13.105...

25 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 176.

26 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TJRS. Primeira Câmara Cível. **Agravo Interno 0425139-20.2016.8.21.7000**. Desembargador Irineu Mariani. Julgamento: 31 jan. 2017. Data da publicação: 7 fev. 2017.

27 MCNAUGHTON, Charles W. Valores e constructivismo lógico-semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, v. 3, p. 225-242, 2020.

Princípios são caracterizados por sua historicidade, seu mais alto grau de relevância. Não é a qualquer norma jurídica que se pode atribuir tal qualificação. Por isso, é preciso meditar com cuidado sobre o fenômeno da ‘proliferação dos princípios’, circunstância em que a normas são atribuídas ao caráter de princípio, ainda que sejam recentes ou que não tenham abrangência mais significativa do sistema. Trata-se de recurso retórico para se chamar atenção a determinado argumento, na exata medida de que princípios são instâncias de alta importância no sistema jurídico.

O fenômeno da proliferação dos princípios gera um efeito colateral na medida em que o argumento principiológico perde sua importância retórica, tamanho desgaste de seu uso.

Em que pese a técnica adotada em julgados desta qualidade não se amparar em qualquer construção doutrinária conhecida sobre o tema, a previsão do artigo 20 da LINDB²⁸ também deve abarcar estes casos, porquanto o preceito seja o mesmo: a justificação da decisão com uso de conceitos semanticamente mais abertos.

Portanto, em conclusão parcial, este estudo parte da interpretação semanticamente mais limitada de que o artigo 20 da LINDB²⁹ estaria a dispor que *não se decidirá com base exclusiva ou preponderantemente em princípios jurídicos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão*.

3.2. De consequências práticas para consequências juridicamente relevantes admitidas pelo ordenamento

Há ainda um relevante questionamento a ser respondido: quais são essas consequências práticas da decisão que devem ser levadas em consideração mencionadas no artigo 20 da LINDB?³⁰ É legítima a conclusão de que o legislador estabeleceu a necessidade de se considerar quaisquer consequências práticas extrajurídicas na decisão cujo fundamento seja a aplicação direta de princípios jurídicos; todavia, tal interpretação,

28 BRASIL. Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018, art. 20.

29 *Ibidem*.

30 *Ibidem*.

em que pese não encontrar problemas quando ao conteúdo semântico da norma, apresenta severo problema deôntico. Vejamos.

Imagine-se que o julgador está a decidir determinado caso cujas consequências econômicas são previsíveis em cada uma das opções decisórias possíveis. A se conferir certo conteúdo jurídico ao conceito de mercadoria, o contribuinte terá impacto financeiro com o dever de recolher tributos. Noutra sentida, adotado conteúdo semântico contrário, tal objeto não se enquadrará como mercadoria e não haverá incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no caso concreto, reduzindo a carga tributária do contribuinte e fazendo surgir o dever de repetir valores recebidos pela Fazenda no período imprescrito.

Se o julgador deve levar em consideração as consequências práticas da sua decisão, qual dessas consequências deve ser preferida a partir do ordenamento jurídico? Em que medida essas consequências se tornam relevantes a ponto de se tornarem objeto de consideração pelo julgador? As externalidades positivas e negativas antevistas pelo julgador devem moldar o conteúdo semântico da hipótese ou da consequência da norma jurídica? Adotando-se uma dessas opções rivais de decisão, haveria ilegalidade ou inconstitucionalidade? Em que medida uma das possibilidades decisórias se torna mais ou menos adequada de acordo com estas consequências práticas? Deve-se prestigiar quais espécies de consequências práticas? Com qual fundamento?

Veja-se que, adotando essa interpretação do artigo 20 da LINDB,³¹ não existem respostas para tais perguntas. A interpretação de que as consequências práticas devem ser levadas em consideração enquanto leitura do dado extrajurídico por si só nada diz para o direito, tornando vazia de sentido a previsão legal.

A interpretação possível e aqui defendida é que as consequências práticas a serem analisadas são as consequências jurídicas, com a leitura do dado social a partir do código jurídico. Os dados sociais referentes às consequências práticas da decisão não são alheias ao direito, mas lidas a partir do seu código; é o que se denomina de abertura cognitiva ao

31 BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, art. 20.

ambiente.³² O próprio sistema jurídico oferece o ambiente normativo que deve ser levado em consideração pelo julgador, a depender de como ele chegou a essa decisão, cujo fundamento seja eminente ou exclusivamente principiológico. É dentro do ordenamento jurídico que o julgador encontrará tais respostas, de modo que a significação que se deve extrair do artigo 20 da LINDB³³ é que as consequências práticas da decisão devem ser confrontadas com as normas que regem aquele caso.

Voltando para o exemplo acima mencionado, o impacto econômico possível é, em certa medida, um irrelevante jurídico para a decisão referente àquela questão controvertida. Apesar disso, considerar determinada situação como fato impositivo do ICMS por caracterização de tal elemento como mercadoria para fins de incidência – afastando-se a norma e aplicando um princípio jurídico tido como pertinente pelo julgador – pode implicar em colisão dentro do sistema tributário, como a existência de que aquele seja hipótese de incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), estabelecida pela Lei Complementar nº 116.³⁴

O dado social só deverá ser levado em consideração na medida em que se torne fato juridicamente relevante pela sua introdução no sistema jurídico tributário, objetivando os valores dados pelo sistema àquele fato, indicando se esta consequência é aceitável, obrigatória ou proibida.

Assim, chegamos à segunda conclusão parcial, de que a interpretação possível que entendemos conferir adequação do artigo 20 da LINDB³⁵ com o ordenamento jurídico é a de que as consequências práticas mencionadas na lei se referem àquelas juridicamente relevantes. As consequências práticas devem ser consideradas na medida em que se adequam ou entram em conflito com o ordenamento jurídico. Portanto, quando o julgador decidir determinado caso, utilizando-se de princípios

32 VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: QuartierLatin, 2004.

33 BRASIL. *Op. cit.*, 2018, art. 20.

34 BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Lei do ISS; Lei do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, seção 1, p. 3, 1 ago. 2003.

35 BRASIL. *Op. cit.*, 2018, art. 20.

jurídicos, deve atentar para a adequação daquela norma individual e concreta colocada e sua compatibilidade com o sistema constitucional tributário, sob implicação de sua reforma ou rescisão.

Assim, se o dado consequencial prático, econômico, social, político, psicológico etc. por si só nada diz sobre se a decisão é aceitável, proibida ou obrigatória, estas respostas são encontradas dentro do próprio sistema tributário, com a sua formatação constitucional, que identificará a adequação de determinadas soluções possíveis.

Desse modo, conclui-se esse tópico propondo que a o artigo 20 da LINDB³⁶ deve ser lido no sentido de que *não se decidirá com base exclusiva ou preponderantemente em princípios jurídicos sem que sejam consideradas as consequências juridicamente relevantes da decisão.*

4. CASOS DIFÍCEIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Conforme exposto no tópico anterior, o sistema tributário dará as respostas para a aceitabilidade de determinadas decisões de cunho eminentemente principiológico, dado que, na formatação da estrutura normativa e de como se realiza a tributação, o constituinte e o legislador já apresentam o conjunto e hierarquia de valores que informam este sistema. Assim, alguns conflitos que possam surgir já são antevistos e respondidos. Em que pese o prestígio ao valor segurança jurídica e da não surpresa, concretizados pelas regras de anterioridade, o sistema também confere maior dinamicidade à tributação, admitindo exceções à anterioridade para determinados tributos, dadas específicas circunstâncias valoradas pelo constituinte. Da mesma forma, ao passo que o valor da liberdade do indivíduo é densificada por meio da regra da legalidade, o próprio sistema apresenta suas mitigações ao prever aquelas hipóteses em que a alteração da alíquota de determinados tributos poderá ser levada a cabo pelo chefe do executivo por ato infralegal. Ao fim e ao cabo, estar dentro do sistema estas respostas, retorna por antever hipóteses excetivas sob a perspectiva do contribuinte, motivo pelo qual, as exceções ao princípio da não surpresa e da legalidade não configuram violações a estas regras. Todavia, em determinados casos a resposta não

36 BRASIL. Lei nº 13.655...

será facilmente encontrada dentro do sistema tributário, porquanto se tornem juridicamente relevantes determinadas circunstâncias valoradas para além desta disciplina e seu conjunto normativo.

Não se desconhece aqui que inexistente autonomia entre as disciplinas do Direito, que assim são estudadas apenas com fins pedagógicos,³⁷ todavia, a possibilidade de uma classificação, seja da ciência do direito, seja do direito positivo, significa que existam características aglutinadoras que identificam uma similaridade entre os dados reunidos sob a categoria de disciplinas. Nesse sentido, o fato de serem as classificações artificiais, não quer dizer que uma relação entre elementos de disciplinas diferentes é irrelevante para fins de estudo. Ao revés, a análise de conflitos que ocorrem entre disciplinas diversas tem aptidão, muitas das vezes, a constituírem casos difíceis, na medida em que o conjunto valorativo que informa cada uma destas são conflitantes com o conjunto de valores de outra.

Melhor explicando, a incidência de determinado tributo em certa circunstância pode ser analisada dentro do sistema tributário, e verificada a sua validade, constitucionalidade ou legalidade, se a questão de violação de direito invocada seja quanto à capacidade econômica do indivíduo de recolher tributo, ou de se aquela circunstância seja efetivamente uma manifestação de riqueza que justificaria a incidência tributária. Esse dado seria analisado à luz do princípio da capacidade contributiva e outros dados do próprio sistema tributário.

Apesar disso, a lide ganha contornos de maior complexidade quando, por exemplo, o valor jurídico estiver fora do sistema tributário, como é o caso da alegação de violação da proteção da maternidade e da isonomia entre homens e mulheres, decorrentes da incidência tributária da contribuição previdenciária patronal sobre o salário maternidade. O embate que se coloca não mais é respondido pela capacidade contributiva ou outra regra, princípio ou valor do direito tributário, mas sim com o sopesamento destes valores, e os próprios do direito do trabalho. No mesmo sentido se encontra a lição de Irene Patrícia Nohara e Fabrício Motta:³⁸

37 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

38 NOHARA, Irene Patrícia; MOTTA, Fabrício. *LINDB no direito público*: Lei nº13.655/2018. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 39.

Assim, diante de escolhas, o que é próprio das ciências sociais aplicadas ou das decisões de hard cases na área jurídica, que são as mais correntes, nas quais se ponderam efeitos nos direitos fundamentais ou na presença de conflito entre eles ou entre os princípios normativos, afasta-se, portanto, a operação que “demonstra” por formulações silogísticas o certo ou o errado, e, com base em um argumento amparado na chamada razão prática, isto é, em razões de decidibilidade, passa-se à argumentação acerca do preferível ou não, o que é feito por meio da persuasão e, rigorosamente falando, jamais por operações pautadas em mera demonstração.

Naturalmente, o conflito, aqui, passará pela interpretação sistemática do ordenamento jurídico, tido por nós como, a rigor, o método de interpretação por excelência para sua compreensão; porém, as normas em si, quando postas em conflito, pouco dizem sobre qual deve prevalecer quando nesta circunstância de valores abordados por disciplinas diversas dentro do direito, passando de um raciocínio dedutivo para uma argumentação do preferível, como acima mencionado por Nohara e Motta.

Especificamente no caso acima apresentado, que corresponde a embate enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 576.967/PR,³⁹ parte da resposta foi encontrada dentro do próprio sistema tributário, mas, em relação a determinadas questões, o conflito se dá em um patamar de análise diferente. O embate, no mais das vezes, irá ao nível constitucional e tangenciará a doutrina da colisão de direitos fundamentais, ou da teoria da interpretação constitucional, informado por princípios como da unidade da constituição e da concordância prática. Não é esse o caminho que pretendemos tomar.

Nosso propósito é apresentar uma perspectiva diferente, a partir da teoria dos valores, como orientadora da apresentação de respostas quanto às consequências jurídicas de determinada decisão como adequadas ao sistema jurídico, atendendo ao artigo 20 da LINDB⁴⁰ nos termos como acima apresentados. Afinal, o nosso objeto de estudo é o

39 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário 576.967/PR**. Relator(a): Min. Roberto Barroso, data do julgamento: 05 ago. 2020, data da publicação: 21 out. 2020.

40 BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, art. 20.

estabelecimento pelo julgador dos direitos em conflito e o estabelecimento do julgamento que se revele preferível pelo ordenamento jurídico.

4.1. A teoria dos valores

Como já afirmado neste estudo, o direito é produto cultural que objetiva valores de determinada sociedade, portanto, o Direito Positivo, a Ciência do Direito, a decisão e a interpretação são todos impregnados de valor, sendo impossível alcançar-se a pureza do indivíduo em relação ao ato de valorar.⁴¹ Isto pois o valor não está no objeto, mas sim no sujeito, que faz escolhas com base nestes, e, a partir desse dado, produz e decide, imprimindo e objetivando-os. Assim, o valor está presente na produção legislativa, nas escolhas feitas quanto a determinadas condutas serem obrigatórias, permitidas ou proibidas, estando “na raiz mesma do dever-ser, isto é, na sua configuração lógico-formal”,⁴² e na interpretação, nas opções feitas por determinados conteúdos de significação.

Apesar de tratarmos de valores e estarmos cercados por este, o valor em si mesmo não existe, não tem expressão ôntica. Como dito, está no indivíduo e não tem existência objetiva e independente, porquanto seja o valor “um vínculo que se institui entre o agente do conhecimento e o objeto ou algo que possua qualidade ou possibilidade real de satisfazê-lo”.⁴³ Sendo o valor um vínculo, ele necessita da existência daqueles a serem relacionados, do sujeito e do objeto (referibilidade), para que se manifeste no ato de valorar. Daí a afirmação bastante recorrente de que os valores não são, mas valem. Trata-se de uma manifestação de preferências, não veiculando conteúdos em si mesmo.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ apresenta as seguintes características dos valores: bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, tendência à graduação hierárquica, objetividade, historicidade, inexauribilidade, atributividade, indefinibilidade, vocação

41 MCNAUGHTON, Charles W. *Op. cit.*

42 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 181.

43 *Idem*, p. 182.

44 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

para expressar-se em termos normativos e acesso por meio da intuição emocional. Para os fins deste estudo, algumas características dos valores se mostram úteis como critério de compreensão do artigo 20 da LINDB⁴⁵ sob estudo.

A primeira característica é a dualidade, ou bipolaridade, porquanto um valor corresponda a um desvalor, algo legal contraponha-se a algo ilegal. Miguel Reale,⁴⁶ nesse sentido, afirma que a característica da bipolaridade dos valores reflete na dinâmica do direito, ao estruturar partes antagônicas, como autor e réu, contratante e contratado etc.

A característica da preferibilidade está relacionada à ideia de que os valores implicam a constituição de vetores que apontam para determinados fins, revelando as preferências do indivíduo. Daí que os valores se revelam como uma posição de não indiferença em relação ao objeto. Aprovar ou não aprovar, pretender ou não pretender, são manifestações bipolares da existência da preferibilidade ínsita ao valor, na medida em que a indiferença esteja relacionada à ausência de valor.

Ainda, as características da historicidade e da hierarquia, na medida em que os valores estabelecem uma ordenação recíproca em uma tábua axiológica que não é fixa ao longo do tempo, modificando-se a depender do contexto social. Como Paulo de Barros Carvalho,⁴⁷ adotamos a compreensão da historicidade dos valores, em que estes “vão sendo depositados, gradativamente, ao longo da trajetória existencial dos homens”, de modo que “vão sendo construídos na evolução do processo histórico e social”. Dado que o processo histórico não é estanque, bem como que esse processo construtivo evolutivo não se encerra, os valores modificam-se ao longo do tempo. No mesmo sentido, afirma Reale⁴⁸ que é “possível haver uma ordenação do valioso, não de forma absoluta, mas nos ciclos culturais que representam a história humana”.

Merece ainda menção à lição de Charles McNaughton⁴⁹ pela sua brilhante síntese:

45 BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, art. 20.

46 REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

47 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 185.

48 REALE, Miguel. *Op. cit.* p. 187.

49 MCNAUGHTON, Charles W. *Op. cit.* p. 233.

A historicidade indica a estreita relação entre valor e cultura. Cultura importa uma constante objetivação de valores que são aplicados em um percurso unitário de sentido que caracteriza a historicidade própria dos valores. Se pensarmos, ainda, em um conceito de dialogismo, em que os textos conversam entre si, de forma expressa ou implícita, logo concluiremos que quando atribuímos valor a um objeto estamos em conversação com toda a história que envolve o núcleo do valor em referência e estamos dando curso a um fluxo intermitente denominado “cultura”.

Tais características, historicidade e hierarquia, conjuntamente apresentadas, implicam em compreender que os valores de determinada comunidade serão diferentes de outras no tempo e no espaço. Em que pese alguns valores serem bastante duradouros ao longo da história, isso não significará que estes sejam fixos, mas que variarão à medida que a própria sociedade e sua cultura se movem.

Nesse sentido, não concordamos com a classificação hierárquica quanto à ontologia dos valores, concebida por Scheler e apresentada por Johannes Hessen.⁵⁰ Para Scheler, o primeiro critério seria de acordo com a duração do objeto valorado, sendo de maior hierarquia o valor tanto quanto mais duradouro fosse. O segundo critério seria de maior valor tanto quanto menos divisível o fosse. O terceiro, de acordo com ser este fundamento de outros valores, de modo que, quanto mais um valor servisse de fundamento a outros valores, maior hierarquia este teria. No quarto, o valor seria tão mais alto quanto maior fosse o grau de satisfação proporcionada ao indivíduo. E, como quinto critério, de acordo com a relatividade, de modo que quanto mais fossem tidos por absolutos, maior grau teriam.

Todavia, não concordamos com a validade de tal critério porquanto sendo objeto cultural, este variará ao longo do tempo, podendo subverter facilmente essa classificação, podendo um valor específico prevalecer hierarquicamente em relação àquele que o fundamenta, por ser mais geral, na medida em que alberga também valores derivados não quistos naquele determinado momento histórico.

Hierarquia, preferibilidade e historicidade são as características fundamentais dos valores, entre outros existentes, que demonstram ser a

50 HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Tradução de Cabral de Moncada. Coimbra: Armênio Amado Editor, 1980.

Teoria dos Valores apta a fornecer os subsídios para que o decisor eleja, entre as consequências juridicamente relevantes, aquela que se amolda aos fins sociais do direito e oriente a sua decisão, testando a validade da decisão jurídica baseada em princípios.

Como dito, o valor está impregnado no ato de interpretar e de julgar. O julgador no momento em que se coloca diante do caso concreto, de onde construirá os elementos formatadores do fato jurídico, e de outro lado, construirá o sentido da norma a partir do ordenamento jurídico para decidir o caso, carregará consigo os valores pessoais, dentro de seu horizonte cultural, cuja utilização estará limitado pela moldura da lei, que por sua vez também objetiva valores.⁵¹

As preferências que serão feitas na solução destes casos difíceis, quando diante de mais de um resultado juridicamente admitido, relevarão a hierarquia dos valores em disputa naquela situação, constituindo a concretização destes através da introdução da norma do caso concreto, introduzida pela linguagem competente do julgador. Em termos semióticos, os valores do julgador, atuando dentro dos limites da lei, revelará na pragmática da sua atuação, na sua compreensão do sistema jurídico, indicando aqueles que se colocam como hierarquicamente superiores e justificarão as preferências concretizadas.

A hierarquia entre os direitos em disputa e os valores que estes representam, não estará disposta em lei e, se em sede constitucional, não haverá que se perquirir acerca de uma hierarquia fixa previamente estabelecida. A hierarquia e a preferência que orientará o julgamento estarão presente no contexto, no julgador, e nas normas, e “a decisão positivar um valor, considerado como a expressão de um juízo de preferência”.⁵² Os valores não têm caráter normativo, mas orientam a preferibilidade e estão presentes no ato de interpretar e aplicar o direito, como vetores de conteúdos preferenciais.

Feitas essas considerações, um estudo de caso aclarará tais pressupostos e corroborará as conclusões.

51 MCNAUGHTON, Charles W. *Op. cit.*

52 ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 61.

4.2. Suspensão de liminar nas ações de mora judicial do recolhimento de ICMS no estado de São Paulo

No contexto da pandemia de Covid-19, as medidas restritivas impostas pela administração pública para conter o espalhamento do vírus implicaram grave comprometimento de receitas das empresas dos mais variados setores. Diversas entre aquelas contribuintes do ICMS apresentaram ações judiciais pleiteando a declaração de mora para o recolhimento dos tributos, sendo deferidas liminares em centenas destes processos em todo o estado de São Paulo. A Fazenda Estadual, então, apresentou pedido de suspensão de liminar no Tribunal de Justiça, pleiteando que as decisões que tenham deferido os pedidos de mora judicial fossem suspensas.

Este cenário bem demonstra o nosso objeto de estudo, na medida em que se trata de um contexto de Direito Tributário, mas a defesa realizada pelos contribuintes era em grande parte invocando princípio de direito empresarial (preservação da empresa), enquanto a Fazenda invocava questões relacionadas a direito fundamental à saúde, separação de poderes, equilíbrio das contas públicas, com princípios e valores também diversos.

É de se perceber a colisão no presente caso de alguns valores, princípios, direitos. De fato, as medidas restritivas que decorreram da pandemia implicaram forte queda de faturamento de empresas especialmente prestadoras de serviço e aquelas que dependiam do atendimento presencial. A circunstância enfrentada era efetivamente causadora do risco de levar empreendimentos à insolvência em curto espaço de tempo. Exigir destas o rigoroso cumprimento de determinadas obrigações em um contexto de imprevisibilidade poderia implicar uma situação fática não pretendida pelos valores que informam a ordem econômica, a empregabilidade, a liberdade de iniciativa etc.

Por outro lado, na medida em que as contingências de ordem política levaram o Estado-membro a tomar posição de protagonismo, contratando profissionais de saúde, contratando hospitais de campanha, diversos equipamentos inflacionados pela demanda pontual, tendo a fonte tributária como a principal origem de financiamento da atividade estatal, ao fim e ao cabo, a ausência desses recursos poderia implicar prejuízo à realização do direito à saúde e à vida.

O fato de serem ambos os interesses invocados valores não implica que eles sejam harmônicos entre si. Nesse sentido, bem observa Miguel Reale:⁵³

Se os valores são bipolares, cabe observar que eles também se implicam reciprocamente, no sentido de que nenhum deles se realiza sem influir, direta ou indiretamente, na realização dos demais. Há uma força expansiva e absorvente nos valores, visto como cada homem, que se dedica a dado valor, é levado a querer impor aos outros os próprios esquemas de estimativa. O mundo da cultura é sempre um mundo solidário, no sentido da interdependência necessária de seus fatores, mas não no sentido da coexistência pacífica dos interesses, que é um ideal a ser atingido. A solidariedade ética, que a justiça objetiva alcançar, implica antes uma tensão viva nos quadrantes da História, sendo o direito uma força decisiva na sempre almejada composição social de valores.

Naquelas ações, o argumento legal se deu de forma evidentemente superficial, ante a ausência de norma estadual que previsse a mora naquela hipótese, bem como, a rigor, o direito tributário não alberga tal situação pretendida pelos autores contribuintes. Via de consequência, as liminares dadas em síntese invocavam princípios jurídicos, concedendo a suspensão do pagamento do ICMS no estado de São Paulo por determinados períodos.

O nosso objeto de estudo será especificamente feito a partir da suspensão de liminar 2066138-17.2020.8.26.0000.⁵⁴ Nela, ocorre a hipótese do artigo 20 da LINDB,⁵⁵ na medida em que a razão de decidir se dá de forma eminentemente principiológica, bem como com conceitos jurídicos abertos, até mesmo pelos fundamentos para utilização desta medida processual.

De início, já podemos verificar a hierarquização dos valores em disputa:

53 REALE, Miguel. Op. cit. p. 185.

54 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO – TJSP. Órgão Especial. **Suspensão de Liminar e de Sentença nº 2066138-17.2020.8.26.0000**. Relator Min. Pinheiro Franco. Julgamento: 8 abr. 2020. Publicação: 13 abr. 2020.

55 BRASIL. Lei nº 13.655...

No caso, as decisões de primeiro grau devem ter sua eficácia suspensa porque, à luz das razões de ordem, economia e segurança públicas, ostentam periculum in mora inverso de densidade manifestamente superior àquele que, aparentemente, animou o deferimento liminar das medidas postuladas (g.n).⁵⁶

Se, em momentos de maior normalidade, o direito à saúde é por vezes mitigado em relação ao direito à livre-iniciativa, ou à convivência entre estes é mais tolerada (vide, nesse sentido, a legalização do uso e venda de cigarros, compensado pela maior tributação, por exemplo), a circunstância atual atua de modo que o ato de valoração do julgador sopesa o direito à saúde, na manifestação da atuação estatal e seu financiamento, em grau expressamente superior àqueles invocados pelos contribuintes.

Corroborando essa conclusão a fundamentação da decisão em estudo, impregnada de considerações sobre saúde e medidas tomadas pela administração pública, ao afirmar que:

Forçoso reconhecer que as decisões liminares proferidas nos mandados de segurança especificados têm nítido potencial de risco à ordem administrativa, na medida em que ostentam caráter de irreversibilidade em tema de competência primordialmente atribuída ao Poder Executivo, além de criarem embaraços e dificuldades ao adequado exercício das funções típicas da Administração pelas autoridades legalmente constituídas, comprometendo a condução coordenada e sistematizada das ações necessárias à mitigação dos danos provocados pela COVID-19.⁵⁷

É de se notar, ainda, que a decisão em estudo corrobora nossa interpretação no sentido de que a implicação de a decisão não apresentar fundamentação quanto às consequências jurídicas que desta decorrem enquanto adequadas ao sistema jurídico, e eventualmente violadora de valores hierarquicamente superiores àqueles optados pelo julgador será a sua reforma, cassação ou rescisão:

Embora estejam pautadas em efetiva preocupação com o atual cenário mundial, as decisões desconsideram que a redução na arrecadação

⁵⁶ TJSP. *Op. cit.* p. 46-47.

⁵⁷ *Ibidem.* p. 48-49.

dos impostos pelo Estado interfere diretamente na execução das medidas necessárias à contenção da pandemia de COVID-19. Também deixaram de considerar que, com relação ao recolhimento regular de ICMS, o cumprimento da obrigação mantém exata correspondência com o ritmo de vendas. Por incidir somente quando se aperfeiçoa o fato gerador, o ICMS é devido na mesma intensidade da atividade econômica do contribuinte: a redução da atividade econômica resulta em correspondente redução do valor do ICMS devido.⁵⁸

Abro aqui parênteses. É interessante perceber que, nas últimas décadas, a invocação de separação de poderes e maior capacidade – e legitimidade – do Poder Executivo para formular e executar políticas públicas têm sido argumento absolutamente inócuo em relação ao Poder Judiciário, cada vez mais fiscalizador e interventor nos critérios de oportunidade e conveniência dos atos de gestão pública, e comparar com o posicionamento adotado neste momento específico de nossa história.

Corroborando nossa afirmação de que os valores são necessariamente transitórios dentro da compreensão de sua historicidade e da capacidade da alteração da sua hierarquia a depender do contexto – de modo que um evento de grande impacto social e modificador da cultura seja capaz de também alterar a percepção de determinados valores –, pode-se afirmar que o Poder Judiciário altera a sua autopercepção como melhor tomador de escolhas públicas e gestor de recursos escassos para concretização de direitos múltiplos e demandas infinitas. Em postura de autocontenção, essa percepção coloca a separação dos poderes em hierarquia superior em comparação com sua postura anterior, ao dispor que o Poder Judiciário “não pode substituir o critério de conveniência e oportunidade da Administração, mormente em tempos de crise e calamidade, porque o Poder Judiciário não dispõe de elementos técnicos suficientes para a tomada de decisão equilibrada e harmônica”.

Interessante notar que essa justificativa também se aplica a muitos outros setores da administração pública, e nem por isso é comum vermos essa postura de valorização da competência conferida ao Poder Executivo dentro do desenho constitucional do Estado brasileiro.

Fecho parênteses.

58 *Ibidem.* p. 49.

Podemos perceber, dentro do caso analisado, que a decisão judicial dada no pedido de suspensão de liminar fundamentou o deferimento do pedido com base fundamentalmente em princípios jurídicos e conceitos jurídicos abertos, como segurança pública e ordem econômica, e a análise das consequências jurídicas relevantes estão presentes: a utilização dos recursos públicos carreados por meio da tributação como forma de financiamento da atividade estatal de enfrentamento da pandemia, realizando o direito fundamental à saúde.

Ainda, a decisão aponta a ausência da mesma necessidade de consideração das consequências juridicamente relevantes das decisões anteriores, que se limitaram a conceder a liminar com fundamento na liberdade econômica, manutenção da empresa e livre iniciativa, genericamente.

5. CONCLUSÕES

Ao fim deste trabalho, entendemos ter logrado fazer as amarrações teóricas suficientes para demonstrar e concluir que a linguagem da Ciência do Direito não se confunde com a linguagem do Direito objetivo, sendo aquela descritiva desta, que é prescritiva. Assim, não procede a afirmação de que o ordenamento jurídico brasileiro teria adotado determinada corrente doutrinária; ademais, dentro do sistema hierárquico legal, a LINDB não poderia alterar a força da regra da legalidade, de hierarquia constitucional.

Como segunda conclusão, apontamos que quando o artigo 20 da LINDB se refere a decisões que tenham base em valores abstratos, há sério problema semântico, já que, todo valor aplicado em uma decisão significa a sua concretização. Ademais, não existem valores concretos a contrapor a previsão da lei.

Outrossim, a consideração de consequências práticas da decisão nada diz sobre a adequação ou validade da decisão dada, porquanto não se revista este dado de linguagem jurídica apta a orientar e condicionar o decisor. Assim, a interpretação do dispositivo legal proposta é no sentido de que, quando o julgador decidir com fundamento prevalente em princípio jurídico, deve levar em consideração as consequências juridicamente relevantes da decisão, de modo a testar a sua validade, enquanto adequada ao ordenamento jurídico sistematicamente.

Nos casos difíceis em matéria tributária, em que a análise da adequação da solução possível se encontra fora do sistema tributário, e o embate se dá entre direitos parcialmente distintos da matéria tributária, há de se estabelecer um grau de preferibilidade entre os interesses deduzidos na lide. Para essa investigação, propôs-se a utilização da Teoria dos Valores, que tem como uma de suas características a hierarquia, a preferibilidade e a historicidade, aptas a orientar a escolha do julgador. Este processo se manifestará através da compreensão do sistema jurídico (S4) e estabelecimento da hierarquia de preferibilidade por determinados resultados dentre as escolhas possíveis estabelecidas pelo ordenamento, em termos pragmáticos pelo julgador. O valor em si não é um dado normativo, mas influi no ato de interpretar e julgar, constituindo vetores de ordens preferenciais do julgador.

Aqui, apresentou-se um breve estudo de caso, em que demonstra a aplicação do artigo 20 da LINDB, no contexto da pandemia de Covid-19, em que do sopesamento dos valores em disputa, a circunstância social atual orientou o julgador a dar prevalência para a função social decorrente da arrecadação tributária em favor do Estado fiscal, enquanto protagonista no enfrentamento daquela crise sanitária. Corrobora-se, assim, a característica da hierarquia como critério de definição das consequências jurídicas preferíveis a partir de decisões que se baseiem em princípios jurídicos. Confirma-se, ainda, o caráter histórico dos valores, na medida em que o contexto alterou a percepção do Judiciário de si próprio, ao adotar postura autocontida, indo de encontro à postura assumida até então em casos análogos no que diz respeito à gestão e decisão de políticas públicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Tatiana. Os valores jurídicos abstratos e as normas de conteúdo indeterminado da atual LINDB à luz do constructivismo lógico-semântico, no âmbito das relações jurídico-tributárias. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, v. 3. p. 685-706, 2020.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro. *In*: BINENBOJM, Gustavo; NETO, Claudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. **Vinte anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 363-385.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

HESSEN, Johannes. **Filosofia dos valores**. Tradução Cabral de Moncada. Coimbra: Armênio Amado Editor, 1980.

LIMA, Lucas Asfor Rocha. Breve reflexão sobre o consequencialismo e o artigo 20 da LINDB. **Revista Consultor Jurídico**, [s. l.], 5 ago. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-05/rocha-lima-consequencialismo-artigo-20-lindb>. Acesso em: 13 dez. 2020.

MCNAUGHTON, Charles W. Valores e constructivismo lógico-semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, v. 3, 2020, p. 225-242.

NOHARA, Irene Patrícia; MOTTA, Fabrício. **LINDB no direito público: Lei nº 13.655/2018**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TJRS. Primeira Câmara Cível. **Agravo Interno 0425139-20.2016.8.21.7000**. Desembargador Irineu Mariani. Julgamento: 31 jan. 2017. Data da publicação: 7 fev. 2017.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SOUZA, Luiz Sérgio Fernandes de. As recentes alterações da LINDB e suas implicações. **Revista Jurídica ESMP-SP**, São Paulo, v. 14, p. 123-132, 2018.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO – TJSP. Órgão Especial. **Suspensão de Liminar e de Sentença n. 2066138-17.2020.8.26.0000**. Relator Min. Pinheiro Franco. Julgamento: 8 abr. 2020. Publicação: 13 abr. 2020.

TOMÉ, Faniana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.