

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO**

JOSÉ UMBERTO BRACCINI BASTOS

**DA DECISÃO JUDICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DAS DIRETRIZES
TRAÇADAS PELO ARTIGO 20 DA LEI 13.655/2018**

Porto Alegre

2020

JOSÉ UMBERTO BRACCINI BASTOS

**DA DECISÃO JUDICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DAS DIRETRIZES
TRAÇADAS PELO ARTIGO 20 DA LEI 13.655/2018**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito da Empresa e dos Negócios, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Manoel Gustavo Neubarth Trindade

Porto Alegre

2020

Ficha catalográfica

B327 Bastos, José Umberto Braccini

Da decisão judicial em matéria tributária à luz das diretrizes traçadas pelo Artigo 20 da Lei 13.655/2018 / José Umberto Braccini Bastos – Porto Alegre, 2020.

94 f. : il.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito – Universidade do Vale do Rio do Sinos, 2020.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Gustavo Neubarth Trindade.

1. Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro. 2. Análise econômica do Direito. 3. Teoria da Decisão Tributária I. Trindade, Manoel Gustavo Neubarth. II. Título.

CDU 346.1

Bibliotecária Responsável: Marianna de Almeida Cunha
CRB 10/2525

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS
NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO

O trabalho de conclusão de curso intitulado: “**DA DECISÃO JUDICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DAS DIRETRIZES TRAÇADAS PELO ARTIGO 20 DA LEI 13.655/2018**”, elaborado pelo mestrando **José Umberto Braccini Bastos**, foi julgado adequado e aprovado por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS – Profissional.

Porto Alegre, 27 de novembro de 2020.

(Participação por webconferência)

Prof. Dr. **Wilson Engelmann**

Coordenador do Programa de Mestrado Profissional em Direito da
Empresa e dos Negócios

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes Professores:

Presidente: Dr. Wilson Engelmann (Participação por webconferência)

Orientador: Dr. Manoel Gustavo Neubarth Trindade (Participação por webconferência)

Membro: Dr. Fabiano Koff Coulon (Participação por webconferência)

Membro externo: Dr. Marciano Buffon (Participação por webconferência)

À Cristiane, eterna namorada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais José Alberto Bastos e Marlene Braccini Bastos, por terem me educado e formado o homem que sou.

Agradeço meu sogro Francisco José Esteves Neto e minha sogra Olga Esteves, por terem sempre me apoiado durante todos esses anos que convivemos.

Minha gratidão à Cristiane Esteves Bastos, minha “eterna namorada” que sempre me apoiou em todas minhas jornadas, a qual me estimulou a nunca parar de estudar e me aprimorar.

Obrigado Fábio Raimundi, a quem tenho o privilégio de ter como sócio, figura importante que me levou a fazer o Mestrado.

Minha gratidão à Academia nas pessoas dos Doutores Cristiano Carvalho (orientador originário), Manoel Gustavo Neubarth Trindade, Éderson Garin Porto, Fabiano Koff Coulon, Wilson Engelmann e João Zani, professores que me indicaram o caminho de como realizar um bom trabalho.

Agradeço ao meu atual orientador Dr. Manoel Gustavo Neubarth Trindade pela disponibilidade de tempo que teve para me orientar, a quem espero honrar e homenagear por meio deste trabalho.

Por fim, minha gratidão a meus filhos Nathália e Felipe Bastos, somando-se a eles minha esposa, os quais me deram apoio incondicional quando resolvi cursar o mestrado depois de ter ultrapassado meio século de vida (percorrida), provando que tudo tem seu tempo de maturação como um bom vinho.

“No princípio era o caos, agora é o caos dos princípios”.
(Alcides Jorge Costa¹)

“[Se vive] hoje um ambiente de ‘geleia geral’ no direito público brasileiro, em que princípios vagos podem justificar qualquer decisão”. (Carlos Ari Sundfeld²)

¹ Informação verbal coletada na Palestra pela Dialética, realizada em São Paulo.

² SUNDEFELD, Calos Ari. **Direito Administrativo para céticos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 205.

RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo analisar o quanto disposto no artigo 20 da Lei nº 13.655/18, que alterou a Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro estabelecida pelo Decreto 4.657/42, cujo conteúdo normativo implementou a necessidade de fundamentação das decisões judiciais com base nas consequências, buscando, com isso, evitar a discricionariedade subjetiva tomadas nas decisões, sem que haja um olhar prático de suas consequências. Como referida norma não dispôs sobre o critério ou o método de como se dará a justificação das consequências que deve ser levado à cabo pela decisão judicial, o presente trabalho buscará demonstrar que isso poderá ser compatibilizado mediante a aplicação da AED – Análise Econômica do Direito como método de justificação das consequências, conjuntamente com a Teoria da Decisão Tributária de Cristiano Carvalho, eis que também inserida na vertente da AED. Portanto, esta é a hipótese que se pretende demonstrar como um caminho para suprir essa lacuna legal interpretativa, bem como uma forma de poder avaliar os efeitos práticos dela decorrentes. O foco do estudo será mais voltado às decisões que envolvem matéria tributária.

Palavras-chaves: Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro – LINDB. Análise Econômica do Direito. Teoria da Decisão Tributária. Metodologia para complementação de lacuna interpretativa. Art. 20 da Lei nº 13.655/2018.

ABSTRACT

The present dissertation aims at analyzing how much is stated in article 20 of Law 13.655/18, which amended the Law of Introduction to the Rules in Brazilian Law established by Decree 4.657/42, whose normative content implemented the need to ground judicial decisions based on consequences, thus seeking to avoid the subjective discretion taken in decisions, without a practical view of its consequences. As the referred rule did not provide on the criterion or method of how the justification of the consequences that must be carried out by the judicial decision will be given, the present work will seek to demonstrate that this can be made compatible by applying the AED - Economic Analysis of Law as a method of justifying the consequences, together with the Tax Decision Theory of Cristiano Carvalho, hereby also inserted in the AED. Therefore, this is the hypothesis that is intended to be demonstrated to fill this interpretive legal gap, as well as a way of being able to evaluate the practical effects resulting from it. The focus of the study will be more focused on decisions involving tax matters.

Keywords: Law of Introduction to the Rules in Brazilian Law - LINDB. Economic Analysis of Law. Tax Decision Theory. Methodology to complement the interpretative gap. Art. 20 of Law No. 13,655 / 2018.

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AED	Análise Econômica do Direito
Ag.Reg	Agravo Regimental
ANAMATRA	Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
AUDICON	Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas
EDcl	Embargos de Declaração
FGV Direito SP	Fundação Getúlio Vargas – Faculdade de Direito – São Paulo
LINDB	Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PL	Projeto de Lei Câmara dos Deputados
PLS	Projeto de Lei Senado Federal
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SBDP	Sociedade Brasileira de Direito Público
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
TRF4	Tribunal Federal da 4ª Região
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UNESP	Universidade Estadual Paulista
UNICAMP	Universidade Estadual de Campinas
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO.....	16
2.1	Propósito da Lei	16
2.2	Conteúdo e determinação do Artigo 20 da Lei nº 13.655/2018 e sua Regulamentação pelo Decreto nº9.830, de 10 de junho de 2019.....	19
2.3	Invocação de Valores abstratos	22
2.4	Consequências práticas da decisão (Dever de motivação)	27
3	DIREITO TRIBUTÁRIO: SUJEIÇÃO À LINDB.....	30
4	ANÁLISE ECONÔMICA DE DIREITO.....	38
4.1	Origem e Caracterização	38
4.2	Análise econômica do Direito como Fundamento da Decisão Judicial.....	47
5	TEORIA DA DECISÃO TRIBUTÁRIA	51
5.1	Teoria da Decisão	51
5.2	Aspectos conceituais gerais da Teoria da Decisão Tributária	52
5.3	Decisão do Juiz.....	53
5.3.1	<i>Devido Processo Legal</i>	<i>55</i>
5.3.1.1	<i>Devido Processo Legal Adjetivo.....</i>	<i>56</i>
5.3.1.2	<i>Devido Processo Legal Substantivo.....</i>	<i>58</i>
5.4	Protocolo Decisório do Juiz.....	61
6	ANÁLISE DE DECISÕES JUDICIAIS	64
6.1	Modulação dos efeitos da Decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade tributo	64
6.1.1	<i>Caso FUNRURAL - RE 363.852.....</i>	<i>67</i>
6.1.2	<i>Caso ICMS exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS - RE 574.706</i>	<i>69</i>
6.2	Decisões Judiciais que fazem menção a Análise Econômica do Direito após às alterações feitas pela LINDB	72
6.2.1	<i>Decisões tomadas no âmbito do JFRS (1º Grau)</i>	<i>72</i>
6.2.2	<i>Decisões tomadas no âmbito do TRF4.....</i>	<i>75</i>
6.2.3	<i>Decisão do STJ - EDcl no Recurso Especial nº1.720.805/RJ.....</i>	<i>79</i>
6.2.4	<i>Decisão do STF - AC 3637 ED/RO.....</i>	<i>80</i>

7	SUGESTÃO DE PROTOCOLO DECISÓRIO DO ART. 20 DA LINDB	83
8	CONCLUSÕES.....	86
	REFERÊNCIAS	90

1 INTRODUÇÃO

“A abordagem tradicional tende a obscurecer a natureza da escolha”.

Ronald Coase³

A Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para Inovação Pública), inseriu no Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), novos artigos e trouxe modificações sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do Direito Público. O presente estudo tem por escopo analisar às disposições do artigo 20 do referido diploma, uma vez que as razões motivacionais que servem de premissa para o julgador na hora de decidir, não poderão mais levar em consideração tão somente valores jurídicos abstratos sem que sejam analisadas às consequências práticas decorrentes da decisão. O artigo 20 da Lei nº 13.655/2018, restou regulamentado pelo Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019.

Importante registrar que a presente dissertação se restringirá à análise em face das decisões judiciais a serem tomadas no âmbito tributário, pelo fato de que elas implicam no último resguardo dos direitos dos contribuintes, já que a voz final da jurisdição é que define em último plano o que se decide no âmbito administrativo. Com efeito, o objeto será mais específico, tendo em vista que a decisão judicial no meio social é definitiva, cujas consequências irão impactar no comportamento do contribuinte e do legislador.

No entanto, far-se-á necessário, mesmo que pareça um desvio de percurso, um olhar sobre às decisões do afastamento da LINDB pelo CARF em matéria tributária, o que é plenamente justificável, na medida em que pode ter reflexo nas decisões judiciais na referida seara.

Não obstante, depois das novas disposições da LINDB, as decisões judiciais deverão conter, em suas razões de decidir, não somente a aplicação do direito, mas também deverão avaliar às consequências que o ato de decidir, em determinado sentido, refletirá no plano fático.

Assim, este estudo analisará a inserção (necessária) do argumento das consequências como condicionante de uma decisão tomada em razão de discussão

³ COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017. (Coleção Paulo Bonavides). p. 96.

judicial travada em matéria tributária, o que causa preocupação na medida em que, tais argumentos devem ser sopesados dentro de uma lógica que permita garantir o direito dos contribuintes perante o Estado, para fins de evitar os abusos por parte do Ente Estatal. Tal preocupação se justifica pelo fato de que o Judiciário poderá deixar de reconhecer determinados direitos aos contribuintes, justificando que essas decisões prejudicariam à saúde financeira do Estado sem ter o devido cuidado em analisar às consequências da decisão em relação aos contribuintes, o que acabaria mitigando o seu papel de garantidor de direitos constitucionalmente estabelecidos ao contribuinte pela Magna Carta.

Em vista desse novo critério que se apresenta em face da LINDB, **se coloca o seguinte problema a ser objeto da presente dissertação:** o art. 20 da Lei nº 13.655/2018 tão somente faz referência de que o julgador deverá justificar as consequências práticas de sua decisão. **No entanto, não estabeleceu qual o critério que deverá ser utilizado para aferir ou determinar os efeitos práticos decorrentes da decisão judicial.** Portanto, estamos diante de um dilema, para não dizer em um “*nó górdio*”, porquanto o legislador não esclareceu qual a diretriz, critério ou método a ser utilizado pelo julgador para determinar as consequências práticas de suas decisões.

O problema levantado se apresenta relevante na medida em que a decisão (e aqui especificamente o Poder Judiciário) deverá levar em conta as consequências práticas decorrentes de seus efeitos. Assim, o método a ser utilizado para tal justificativa deverá ter critérios bem estabelecidos, a fim de que não viole regra ou princípios constitucionais, pois, nos últimos tempos, tem aumentado os danos causados por decisões judiciais no que diz respeito à segurança jurídica das relações entre o Estado e o contribuinte.

Quanto aos objetivos do presente trabalho, o autor destaca para o que chama de objetivo geral e objetivos específicos, a saber:

O Objetivo geral é demonstrar a necessidade de aprimoramento da relação de reciprocidade entre o direito e a análise econômica do direito, com vistas a ajudar o julgador em questões relativas às decisões em matéria tributária, visando assegurar um ambiente mais assertivo que possa dar uma maior segurança às decisões judiciais na medida em que, com a alteração legislativa proposta pela Lei nº 13.655/2018, a

decisão deverá indicar as consequências práticas dela decorrente, até porque “encerram controvérsias e fixam a significação dos textos normativos”.⁴

Já com relação aos objetivos específicos, inicialmente busca analisar o propósito da LINDB, em especial o quanto previsto em seu art. 20, haja vista a necessidade de o julgador ter que levar em consideração as consequências práticas de sua decisão. Outrossim, demonstrar a aplicabilidade da LINDB ao Direito Tributário, bem como demonstrar que, diante do novo cenário estabelecido pelo art. 20, que a Análise Econômica do Direito se consubstancia em uma metodologia ideal para colaborar com a tomada de decisão no que diz respeito às consequências dela decorrentes. Ademais, demonstrar que a Teoria da Decisão Tributária do Prof. Dr. Cristiano Carvalho, cuja viga mestra segue a linha da AED, pode ser também um instrumento para ajudar a aferir as consequências da decisão em face do art. 20 da LINDB, aplicando-se seu “Protocolo Decisório Judicial”, tudo de modo a responder ao problema proposto.

Portanto, para fins de consecução do trabalho, a metodologia adotada se deu mediante pesquisa de cunho qualitativo de conteúdo em face das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), Superior Tribunal de Justiça (STJ), Tribunal Regional Federal da Quarta Região (TRF4), Justiça Federal do Rio Grande do Sul (JFRS) e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tudo no âmbito tributário (algumas no previdenciário), por meio de que se procurou focar em alguns julgamentos selecionados. A pesquisa também buscou bibliográfica de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos de cunho doutrinário sobre a questão objeto do trabalho.

Foi levado em conta a “Análise Econômica do Direito – (AED)” que consiste, fundamentalmente, na aplicação de conhecimentos elaborados e desenvolvidos pela Ciência Econômica na solução de problemas jurídicos, visando explicitar os efeitos do direito, inclusive, em especial, o direito posto pelas sentenças judiciais.

Tal perspectiva será analisada à luz da “Teoria da Decisão Tributária” desenvolvida pelo Professor Dr. Cristiano Carvalho, visando a construção de um “protocolo decisório judicial” para suprir a lacuna interpretativa que foi criada pelo legislador ao redigir o artigo 20 da Lei nº 13.655/2018.

⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 265.

Ressalta-se que, para às decisões em matéria tributária, ainda mais em um Estado Democrático, há que se refletir a ideia de segurança e previsibilidade, com a promoção dos direitos fundamentais diante de um sistema jurídico-tributário dotado de eficiência econômica, na medida em que (ainda mais agora) consagrada a necessidade de justificação da decisão judicial sendo considerada as suas consequências práticas.

Nesse sentido, a primeira seção do presente trabalho tratará da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, abordando o propósito da Lei, sendo que, especificamente, será analisado o conteúdo e determinação de seu artigo 20, bem como os aspectos sobre valores abstratos, concretização desses valores, exigência e reflexos das consequências da decisão.

Já na segunda seção, será procedida uma análise sobre a aplicabilidade da LINDB ao Direito Tributário diante de decisões tomadas pelo CARF – Conselho Administrativo de Recurso Fiscal.

A terceira seção será destinado a discorrer sobre a análise econômica do direito, perpassando-se pelo argumento consequencialista e os reflexos positivos da sua aplicação ao caso concreto e sua consequência pelo ângulo normativo.

Na quarta seção, traremos à baila a “Teoria da Decisão Tributária”, desenvolvida pelo Prof. Dr. Cristiano Carvalho, para fins de se ter um norte, tendo em vista o estabelecimento de critérios para construção de um protocolo decisional em face das disposições do artigo 20 da LINDB, uma vez que ela tem por base a Análise Econômica do Direito.

Na quinta seção, far-se-á uma análise de decisões tomadas em matéria tributária antes e depois da vigência da LINDB, para fins de verificação se os julgamentos levaram em consideração às consequências deles decorrentes. Para tanto, importante se posta a questão sobre a aplicação da modulação dos efeitos da decisão tomada pelo STF – Supremo Tribunal Federal quando declara a inconstitucionalidade de algum tributo. Ademais, também analisaremos decisões tomadas após a vigência da LINDB, para fins de verificar quais os critérios adotados nos julgamentos.

Na sexta e última seção, será desenvolvido, com base em todo estudo e pesquisa realizados, uma definição do que seria um “protocolo decisório diante das disposições do artigo 20 da LINDB”, para fins de trazer uma luz e traçar linhas mestras

que possam dar um caminho a ser seguido como raciocínio para a decisão judicial em matéria tributária, a fim de reduzir as indeterminações que muitas vezes só se apegam a invocar princípios abstratos.

Em conclusão, a ideia é que se possa sugerir um protocolo decisório dentro dos parâmetros de uma linha de raciocínio a ser seguida ou pelo menos critérios mínimos que possam dar norte as decisões judiciais em matéria tributária e que tenha respaldo diante das novas disposições estabelecidas pelo artigo 20 da Lei nº 13.655/2018.

2 LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO

2.1 Propósito da Lei

A Lei nº13.655, publicada em 26.04.2018, incluiu na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/42⁵) disposições com que tem por objetivo incrementar a segurança jurídica e a eficiência na criação e na aplicação do direito público.

O anteprojeto da referida norma, foi elaborado pelos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, o qual foi encampado pelo Senador Antônio Anastasia, que o apresentou ao Senado Federal, dando início ao processo legislativo (PLS nº 349/2015) e na Câmara Deputado (PL nº 7.448/2017) que culminou com a publicação da Lei 13.655/18.⁶

Conforme referidos Professores, com a consolidação da democracia e cada vez maior a institucionalização do Poder Público, houve uma ampliação da legislação administrativa que regula o funcionamento e a administração dos mais diversos órgãos do Estado, visando um amplo controle interno e externo de seu desempenho, sendo que, contraditoriamente, por outro lado, quanto mais há um avanço na questão

⁵ “Até bem pouco tempo, a lei continente das pautas de interpretação era então denominada “Lei de Introdução ao Código Civil” (o vestuto Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942). A sinédoque da designação antiga refletia uma época em que a lei civil (mais até que a Constituição), era o eixo vetorial do nosso sistema jurídico. Tinha lugar o Direito Civil oitocentista, pautado no Estado Liberal, que tinha seus pilares nas figuras da família, da propriedade e da relação contratual – sob a orientação do então Código Civil de Beviláqua, de 1916. O tempo passou. E a Lei de Introdução foi rebatizada, por intermédio da Lei nº12.376, de 30 de dezembro de 2010, para refletir seu amplo espectro de incidência, passando a se designar “Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Mas seu conteúdo seguiu restrito aos problemas de interpretação do século passado. O Direito hoje, porém, é bastante diferente. Três fatores ressaltam. A legalidade contemporânea vai além da lei em sentido estrito. Hoje, convivemos com uma pluralidade de fontes normativas (leis, decretos, resoluções, portarias e com o próprio viés normativo que passou a ser conferido à constituição), sendo mais correto se falar em um “Bloco de Legalidade”, ou no que se denomina de “Juricidade”. É dizer, se, outrora, predicava-se, tão somente da análise da observância dos quadros da legalidade simples (que traz limites para as atividades privadas) e da legalidade qualificada (que guia o atuar da Administração Pública), atualmente, espectro de controle de conformidade normativa espraia sua incidência para todo o conjunto normativo (tendo como diretriz orientadora a Constituição). As normas vinculantes hoje são mais diversas do que a lei restrita”. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. VÉRAS DE FERITAS, Rafael. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (LEI DA SEGURANÇA PARA A INOVAÇÃO PÚBLICA)**. Belo Horizonte: FORUM, 2020. p. 7-8.

⁶ ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018: Proposta de sistematização e interpretação conforme**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 15.

de produção de normas disciplinadoras da Administração, mais precária se tem a segurança jurídica.⁷

Portanto, esse cenário pode colocar em risco a estabilidade econômica, política e institucional que se construiu nos últimos anos. A incerteza jurídica traz desestabilidade as relações entre governantes e governados. Diante desse cenário, referidos professores concluíram que “[n]ecessário, pois, melhorar o ferramental que permita assegurar a segurança e previsibilidade tanto na ação do Poder Público quanto a sua relação com os indivíduos”.⁸

Consonante Martins de Andrade⁹, a proposta legislativa propunha medidas para neutralizar fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública.

Ressalva que, no trecho conclusivo da justificção do PLS n° 349/2015, os Professores esclareceram que referidas normas “São normas gerais sobre criação, interpretação e aplicação do direito público. Essas normas devem ser nacionais, valendo para autoridades federais, estaduais, distritais e municipais de quaisquer Poderes e órgãos.”¹⁰

Martins de Andrade, em seu estudo relativo elaboração do PL n° 7.448/17, que antecedeu a Lei n° 13.655/18, explica que “[a]pesar de não constar como coautora na elaboração do anteprojeto, durante o período que antecedeu a sanção e os vetos presidenciais, a Professora Juliana Bonacorsi de Palma foi que melhor e mais didaticamente radiografou”¹¹ o referido projeto de lei. Diz referido autor que a Professora Juliana de Palma destacou que a origem da do PL n° 7.448/17 (tramitou na Câmara dos Deputados) teve como supedâneo pesquisas e estudos empíricos desenvolvidos na SBDP, FGV Direito SP e também na Faculdade de Direito da USP,

⁷ ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei n° 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 15-16.

⁸ SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e seu Controle. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Contratações Públicas e Seu Controle**. São Paulo: Mallheiros, 2013. Cap. 12. p. 278.

⁹ ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei n° 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.p. 16.

¹⁰ SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Segurança jurídica e eficiência da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro. *In* PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas**. Desafios de uma sociedade democrática. Brasília: Senado Federal, 2015. p.7-8.

¹¹ ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei n° 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 20.

os quais forneceram diagnóstico e muitas reflexões que serviram de forte inspiração aos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto.¹²

Em decorrência desse “[...] pano de fundo sólido, a Professora entendeu que muitas das críticas decorrem de uma má-compreensão do conteúdo da PL da Segurança Jurídica, possivelmente por que seus críticos leem por uma lente de preconceções e desconfiança”, mencionando pesquisas que demonstraram “[...] a superficialidade argumentativa em decisões judiciais envolvendo direitos sociais, pois os julgadores praticamente não se atentam à escassez de recursos e ao custo do direito”.¹³

A Professora Juliana de Palma faz uma vigorosa defesa do PL n° 7.448/17, que hoje é a Lei n° 13.655/18, situando a inovação como uma meta-norma, “[...] a espraiar os seus efeitos nas relações com o Poder Público, com ênfase na hermenêutica administrativa, na revisão controladora e na revisão judicial” de atos, contratos processos ou normas administrativas.¹⁴

Durante o trâmite do Projeto Legislativo, houve várias manifestações corporativas sobre modificações que ele deveria sofrer, a saber: Parecer PGFN/CAT n°42/2018; Nota Técnica Conjunta CNPGC-AMPCON n°01/2018; Nota Técnica n° 01/2018/ATRICON/AUDICON; Ofício ANAMATRA n° 219/2018; Nota Técnica n° 01/2018 do Colégio Nacional de Presidentes de Tribunal de Contas; Nota Técnica Conjunta n° 01/2018 (MPF).¹⁵

No entanto, apesar de várias insatisfações relatadas pelas entidades, cujo conteúdo não será objeto de análise, o PL 7.448/17 veio a ser aprovado, traduzindo-se na Lei n° 13.655/18.

A Lei n° 13.655/18 incluiu na LINDB os artigos 20 a 30 (art. 25 foi vetado), prevendo regras sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público.

¹² ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei n° 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 21.

¹³ ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei n° 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 21.

¹⁴ ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei n° 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 29.

¹⁵ ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei n° 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 41-74.

A importância da referida lei vem referendar que as decisões tomadas em sede de direito público, devem ser bem avaliadas e justificadas, inclusive prevento as consequências dela decorrentes.

Nesse passo, o presente estudo tem por escopo principal analisar, especificamente, o quanto disposto em seu artigo 20.

2.2 Conteúdo e determinação do Artigo 20 da Lei nº 13.655/2018 e sua Regulamentação pelo Decreto nº9.830, de 10 de junho de 2019

A Lei nº 13.655/2018 foi publicado no Diário Oficial da União (“DOU”) de 26/04/2018, e o Decreto nº 9.830/2019 publicado em 11/06/2019, veio para regulamentar os arts. 20 a 30 da LINDB. Como a “nova” LINDB trouxe e normatizou aspectos referentes ao processo de tomada de decisão pública (esfera administrativa, controladora e judicial), acabou introduzindo requisitos referentes à compleição e fundamentação das decisões, reforçando princípios como o da proporcionalidade, razoabilidade e da segurança jurídica¹⁶.

O Decreto tem por objetivo reforçar os conceitos e princípios apontados pela “Nova” LINDB, visando disciplinar de forma mais concreta a interpretação e decisão jurídica dada pelos operadores públicos com relação aplicação das normas, abarcando não só a administração pública direta e indireta, na sua atividade de ordenação e regulação, mas também os órgãos controladores e o Judiciário.

Nesse passo, passaremos a fazer uma análise específica do quanto disposto no art. 20 da LINDB, a saber:

Quadro 1 – Comparativo Lei nº 13.655/2018 e Decreto nº 9.830/2019

Lei nº 13.655/2018	Decreto nº 9.830/2019
Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem	Art. 3º A decisão que se basear exclusivamente em valores jurídicos abstratos observará o disposto no art.

¹⁶ A segurança jurídica tem uma vertente da estabilidade, na medida em que dá perenidade aos atos jurídicos e aos efeitos deles decorrentes, mesmo quando houver câmbios nas normas ou no entendimento que se faz delas. Tem um vetor de previsibilidade, protraindo mudanças bruscas, surpresas, armadilhas. E, por fim, tem um vetor de proporcionalidade (e ponderabilidade), na medida em que a aplicação do Direito não pode ser irracional, nem desproporcional. É exatamente, nesses três sentidos que a Lei nº 13.655/18 veio reforçar a aplicação da segurança no âmbito do Direito Público”. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. VÉRAS DE FERITAS, Rafael. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (LEI DA SEGURANÇA PARA A INOVAÇÃO PÚBLICA)**. Belo Horizonte: FORUM, 2020. p.18.

<p>que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.</p>	<p>2^{o17} e as consequências práticas da decisão.</p> <p>§ 1^o Para fins do disposto neste Decreto, consideram-se valores jurídicos abstratos aqueles previstos em normas jurídicas com alto grau de indeterminação e abstração.</p> <p>§ 2^o Na indicação das consequências práticas da decisão, o decisor apresentará apenas aquelas consequências práticas que, no exercício diligente de sua atuação, consiga vislumbrar diante dos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos.</p> <p>§ 3^o A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta, inclusive consideradas as possíveis alternativas e observados os critérios de adequação, proporcionalidade e de razoabilidade.</p>
<p>Parágrafo único do art. 20 da LINDB</p>	<p>Art. 2^o do Decreto Regulamentador</p>
<p>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.</p>	<p>Art. 2^o A decisão será motivada com a contextualização dos fatos, quando cabível, e com a indicação dos fundamentos de mérito e jurídicos.</p> <p>§ 1^o A motivação da decisão conterá os seus fundamentos e apresentará a congruência entre as normas e os fatos que a embasaram, de forma argumentativa.</p> <p>§ 2^o A motivação indicará as normas, a interpretação jurídica, a jurisprudência ou a doutrina que a embasaram.</p> <p>§ 3^o A motivação poderá ser constituída por declaração de concordância com o conteúdo de notas técnicas, pareceres, informações, decisões ou propostas que precederam a decisão.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Lei n^o 13.655/2018¹⁸ e no Decreto n^o 9.830/2019¹⁹

¹⁷ **Motivação e decisão** - Art. 2^o A decisão será motivada com a contextualização dos fatos, quando cabível, e com a indicação dos fundamentos de mérito e jurídicos.

§ 1^o A motivação da decisão conterá os seus fundamentos e apresentará a congruência entre as normas e os fatos que a embasaram, de forma argumentativa.

§ 2^o A motivação indicará as normas, a interpretação jurídica, a jurisprudência ou a doutrina que a embasaram.

§ 3^o A motivação poderá ser constituída por declaração de concordância com o conteúdo de notas técnicas, pareceres, informações, decisões ou propostas que precederam a decisão.

¹⁸ BRASIL. **Lei n^o 13.655, de 25 de abril de 2018**. Inclui no Decreto-Lei n^o 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

¹⁹ BRASIL. **Decreto n^o 9.830, de 10 de junho de 2019**. Regulamenta o disposto nos art. 20 ao art. 30 do Decreto-Lei n^o 4.657, de 4 de setembro de 1942, que institui a Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em:

Assim, posta a norma e sua regulamentação, passamos a discorrer sobre a sua abrangência.

Nesse aspecto, Ruy Pereira Camilo Junior leciona:

A lei 13.655 tem largas ambições: visa nada menos do que uma revolução hermenêutica do Direito Público. Por isso mira a reforma da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, peça central da funcionalidade de nosso ordenamento jurídico.

A própria dicção do artigo 20 acrescido revela sua ampla aplicação, a abarcar 'as esferas administrativas, controladora ou judicial'. O vasto ditame abrange todos os órgãos e entes da administração direta e indireta, em todas as esferas de governo, os Tribunais de Contas e todas as cortes e varas judiciais (inclusive Justiça do Trabalho). O Ministério Público tampouco poderá se furtar a estes deveres legais, em suas investigações, em sua atuação judicial ou negocial (ou seja, na celebração e interpretação de termos de cessação de conduta, acordos de leniência, e outros compromissos).

A lei aplica-se também a toda e qualquer decisão jurídica emanada por esses órgãos, sejam elas individuais ou gerais, em processos administrativos ou judiciais e na atividade regulatória. Não se distingue qualquer objeto: podem ser decisões constitutivas de direito, de imposição de deveres e obrigações, de lançamentos de tributos, de invalidação de relações jurídicas ou de revisão de atos administrativos, de imposição de penalidades. Nas decisões a respeito da produção de normas administrativas de cunho geral, tampouco hão de excepcionar normas conjunturais ou estruturantes, de curto ou longo prazo: o que variará apenas a profundidade, detalhamento e alcance das análises de impacto regulatório.

Finalmente, ao vedar que a decisão se ampare tão somente em 'valores jurídicos abstratos, a norma não está a se referir apenas a princípios jurídicos, mas também a conceitos jurídicos indeterminados (como força maior, interesse público ou nacional), cláusulas gerais (como a boa-fé), bens jurídicos (como segurança nacional, economia popular, estabilidade sistêmica do sistema financeiro) e chavões (como 'razões de Estado').²⁰

Portanto, o objetivo do artigo é que ele seja aplicado a todos os órgãos e entes governamentais, quer seja da administração direta ou indireta em face de suas

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9830.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

²⁰ CAMILO JUNIOR, Ruy Pereira. Nem Xamãs nem Pitonisas: Consequencialismo e Rigor Técnico - Um Comentário ao Artigo 20, da LINDB, acrescido pela Lei n. 13.665/18. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 86-92. p. 89-90.

decisões jurídicas tomadas em sede de processo administrativo, judicial, bem como na atividade regulatória, visando reforçar a segurança jurídica, afastando-se o quadro de incerteza e mudança permanente.

2.3 Invocação de Valores abstratos

O “caput” do artigo 20 da LINDB, dispõe que “[...] não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos, sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”²¹.

Com relação a definição sobre o conceito de valores jurídicos abstratos, cumpre registrar que o projeto não traz em seu bojo o alcance e o conteúdo de tal conceituação de forma específica.

No entanto, pelo que se abstrai da doutrina que analisou o artigo 20, ele não estaria tão somente se referindo a princípios²² jurídicos, mas também contemplaria conceitos jurídicos indeterminados²³, tais como: “força maior, interesse público ou nacional, cláusulas gerais (como a boa-fé), bens jurídicos (como segurança nacional, economia popular, estabilidade sistêmica do sistema financeiro) e chavões (como ‘razões de Estado’)”²⁴.

²¹ 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

²² Para Robert Alexy “ El modelo de los principios y el modelo de los valores han demostrado ser esencialmente iguales por lo que respecta a su estructura, con la diferencia de que el uno debe ser ubicado en el ámbito deontológico (el ámbito del deber ser) y el otro in el ámbito axiológico (el ámbito de lo bueno”. ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993. p. 147.

²³ Segundo Judith Martins-Costa “Não há dúvidas de que os enunciados em que são utilizados conceitos indeterminados permitem, por sua vagueza semântica, grande abertura às mudanças de valorações (...). Deve, por isso, o aplicador do direito averiguar quais são as conotações adequadas e as concepções sociais e éticas vigentes, de modo a determinar in concreto o significado do enunciado legal”. MARTINS-COSTA, Judith. **A BOA-FÉ NO DIREITO PRIVADO: Critérios para a sua aplicação**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 158.

²⁴ CAMILO JUNIOR, Ruy Pereira. Nem Xamãs nem Pitonisas: Consequencialismo e Rigor Técnico - Um Comentário ao Artigo 20, da LINDB, acrescido pela Lei n. 13.665/18. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 86-92. p. 89-90.

Segundo Floriano de Azevedo Marques Neto a *ratio* do artigo 20 “é a de interditar a utilização indiscriminada de abstrações nas razões de decidir – as quais, nos últimos anos, serviram para ampliar o espectro de poder de instituições”²⁵.

Porém, isso não significa que não se possa decidir com base em valores abstratos, mas a decisão que os contemplar deverá considerar às suas consequências práticas, o que também é exigido pelo art. 3º do Decreto Regulamentador. Ou seja, levanta-se a questão da motivação nas decisões nas esferas administrativa, controladora e judicial, exigindo que sejam consideradas às consequências práticas da decisão, evitando-se decisões principiológicas sem um olhar mais assertivo.

Por óbvio, antes de definir as consequências práticas decorrentes da decisão administrativa ou judicial, ela passa, em decorrência do ato decisório, por uma construção hermenêutica que, nos dizeres de Wilson Engelmann, sempre deve estar

[...] lastreada em uma série de fatores que impedem qualquer resposta, pois sempre será uma interpretação que respeita a conclusão que advém do círculo hermenêutico, com a justificativa oriunda dos bens humanos básicos e das exigências da razoabilidade prática, trazidas até o intérprete, ou seja, até o seu horizonte, pela tradição da qual ele mesmo faz parte.²⁶

Referido jurista, também salienta para o fato de que:

O Direito, na sua consideração relativa aos valores que deverá albergar e proteger, vai além da simples contextualização favorecida pelo texto da lei. E isso ocorre pelo fato de que o texto da norma não tem condições de abarcar, na sua integralidade, as múltiplas facetas produzidas pela vida do ser humano na sociedade. As palavras da lei são como o método, sempre fica excluída alguma situação, pois nem a lei nem o método têm a elasticidade para atingir a riqueza dos fatos produzidos socialmente pelo homem.²⁷

²⁵ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. VÉRAS DE FERITAS, Rafael. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (LEI DA SEGURANÇA PARA A INOVAÇÃO PÚBLICA)**. Belo Horizonte: FORUM, 2020. p.21.

²⁶ ENGELMANN, Wilson. A razão prática e o Direito Natural: Em busca da justificativa ética para o “Círculo Hermenêutico”. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 26, 30 out. 2008. Disponível em: <https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/>. Acesso em: 11 dez. 2020. p. 4

²⁷ ENGELMANN, Wilson. A razão prática e o Direito Natural: Em busca da justificativa ética para o “Círculo Hermenêutico”. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 26, 30 out. 2008. Disponível em: <https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/>. Acesso em: 11 dez. 2020. p. 13.

De qualquer sorte, o artigo 20 prescreve a necessidade de que, quando da tomada de uma decisão baseada em valores²⁸ jurídicos abstratos, o decisor deverá levar em consideração às consequências práticas dela decorrentes.

Odete Medauar comenta a ideia de valores jurídicos abstratos, afirmando que:

Valores estão presentes no universo de normas jurídicas de uma sociedade, tornando-se, portanto, valores jurídicos, sendo objeto da apreciação de quem vai interpretar e aplicar tais normas a situações determinadas. Nos textos legais aparecem verbalizados mediante palavras ou expressões, dotadas, por sua própria natureza, de caráter abstrato, podendo incidir sobre várias situações fáticas. Tais palavras ou expressões recebem, no mundo jurídico, ora a denominação de princípios, ora de conceitos jurídicos indeterminados, ora denominação alguma. Poucas vezes se torna possível distinguir com precisão o que seja princípio, conceito indeterminado, diretriz, direito(subjetivo), os quais aparecem mesclados e, mesmo, uns pelos outros nos textos legais. Assim por exemplo: a razoável duração do processo é mencionada como princípio ou como direito fundamental, e qual é o valor contido?: a Justiça, realizada sem delongas, na tomada de decisões judiciais e administrativas. Dentre inúmeros termos e expressões como fórmulas amplas, figuram os seguintes: interesse público, interesse social, interesse geral, interesse coletivo, bem comum, bem coletivo, dignidade da pessoa humana, boa-fé, dano anormal, ordem pública, ordem urbanística. O intenso uso desses termos, já se disse, reflete as características da sociedade contemporânea e o citado art. 20 e seu parágrafo único não vedam seu uso nas decisões, por óbvio. O que não deve ocorrer na tomada de decisões é sua invocação singela, única, sem justificativa da sua aplicabilidade ao caso concreto sem prévia consideração de possíveis efeitos na prática²⁹.

O Professor Marçal Justen Filho ao analisar o art. 20 da LINDB, diz que a finalidade buscada é reduzir o subjetivismo e valores de dimensão abstrata, impondo uma observância do exame das circunstâncias do caso concreto.³⁰

Fernando Rodrigues Martins afirma que

Decisões embasadas em fundamentos abstratos, estando desprovidas de análise quanto às consequências práticas, estão vedadas. Mas é importante perceber que a renovação legislativa não

²⁸ MEDAUAR, Odete. Comentários ao art. 20 da LINDB. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 63-70. p. 65-66.

²⁹ MEDAUAR, Odete. Comentários ao art. 20 da LINDB. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 63-70. p. 65-66.

³⁰ “O art. 20 não impede que a decisão seja fundada em valores abstratos, mas exige um processo de sua concretização em vista das circunstâncias verificadas no mundo dos fatos”. (JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB: Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, ed. esp., p. 13-41, out. 2018. p. 25-26).

adotou o "consequencialismo", enquanto espécie da teoria da argumentação. E nem poderia, sob pena de impor aos operadores o descarte de demais possibilidades hermenêuticas. Entretanto, exigiu considerações quanto às consequências empíricas (práticas) da decisão, o que enseja comprovação por parte dos operadores da real e verossímil ocorrência.³¹

Dessarte, o "caput" do artigo 20 tem por escopo reforçar a responsabilidade decisória diante da incidência de normas jurídicas indeterminadas, na medida em que elas admitem variadas hipóteses interpretativas.

Referido dispositivo veio para rever as decisões tomadas de maneira vazia, retórica e principiológicas, sem levar em consideração a análise prévia dos fatos e do que decorre suas consequências. Portanto, para Odete Medauer, a norma está a obrigar o julgador a ter uma melhor avaliação de sua decisão em face da motivação dado a ela. Ele não proíbe que se decida com base em valores abstratos, mas introduz a obrigatoriedade de o órgão julgador considerar as "consequências práticas da decisão". A mesma autora diz que³²

Não se quer dizer que valores abstratos possam ser desconsiderados ou minorados no processo de decisão. O desafio é transpô-los da teoria e dar efetividade a eles no caso concreto. Na falta de cautela nesta tarefa abre-se um perigoso flanco para a incidência vaga e indiscriminada, o que por vezes resulta em aplicação muito mais adequada à determinada conveniência, do que no sentido efetivamente assegurar a satisfação de direitos de maior relevância. A pretexto de seu prestígio ou preservação, a invocação de um princípio fundamental legitima decisão diversa daquela que seria obtida pela valorização isenta das circunstâncias do caso concreto.

Em outras palavras, considerar as consequências práticas da decisão, como dispõe o *caput* do art. 20 da LINDB

Não pode significar o uso de fórmulas de estilo, ou mera esperança de que certos resultados ocorrerão. Este mandamento tem repercussões concretas na ampliação do escopo da instrução dos processos e na motivação da técnica e adequada dos atos administrativos e judiciais.³³

³¹ MARTINS, Fernando Rodrigues. Consequencialismo e valores jurídicos abstratos na LINDB. *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 11 fev. 2019. Disponível em: direito-civil-atual-consequencialismo-valores-juridicos-abstratos-lindb. Acesso em: 12 dez. 2019.

³² MEDAUAR, Odete. Comentários ao art. 20 da LINDB. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 63-70. p. 70.

³³ CAMILO JUNIOR, Ruy Pereira. Nem Xamãs nem Pitonisas: Consequencialismo e Rigor Técnico - Um Comentário ao Artigo 20, da LINDB, acrescido pela Lei n. 13.665/18. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de**

A lei nº 13.655/2018, não veda o uso dos princípios. Ao contrário, consoante os dizeres de Marco Antônio Hatem Beneton

Os princípios estão para o Direito como a alma está para os sentimentos humanos (amor, raiva, espiritualidade). A Lei n. 13.655 não veda o uso dos princípios. Reforça, sim, sua autoridade. O que o art. 20 quer obstar é o uso raso dos princípios; o uso despropositado, banal, de imputação fácil de condutas pela aplicação do filtro interpretativo dos princípios sem, no entanto, situar, descrever ou consubstanciar consequencialmente onde, em que situação, essas condutas violam os princípios.³⁴

No entanto, exatamente nesse ponto, faz-se necessário uma leitura do art. 20 da LINDB, para que se determine que a utilização de princípios não pode ser genérica e aleatória³⁵, sem que se considere as consequências práticas decorrentes da aplicação dos valores jurídicos em abstrato. É certo dizer que parcela significativa da doutrina tributária não consegue assumir problemas concretos, contentando-se muito mais com pesquisas restritas ao estudo das normas jurídicas tributárias (em abstrato), com um pouco de ligação a outros aspectos que influenciam o sistema, em especial, o reflexo das decisões em face das consequências jurídicas em decorrência de tais decisões, sem muito aprofundamento do reflexo econômico delas decorrentes.

O grande propósito do art. 20 é garantir a segurança jurídica em face da entrega de decisões mais qualificadas, em especial, por conta do presente estudo, em questões que envolvem matéria tributária.

Em um momento de elevada carência de argumentos, obrigar que o tomador de decisões (quer administrativa ou judiciais),

Ao lado de princípios vagos, considerar mais um elemento de justificação pode contribuir para o aumento da qualidade da fundamentação das suas decisões. Se decisões são tomadas exclusivamente com base em padrões vagos, exigir do juiz que pense nos efeitos das alternativas decisórias que lhe são apresentadas e incorpore em seu julgamento essas reflexões deixará os resultados

Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 86-92. p. 89.

³⁴ BENETON, Marco Antônio Hatem. O Direito Financeiro e a Lei de Inovação e Segurança Jurídica (Lei n. 13.655/2018). *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2. p. 53.

³⁵ SCHIRATO, Vítor Rhein. A Necessidade de Parametrização do Controle da Administração Pública - A tentativa de dar sentido a um sistema extremamente complexo: Breves Considerações acerca do conteúdo do novo artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2. p. 95.

menos sujeitos a críticas sobre um possível déficit de justificação. Pelo menos em termos quantitativos. Recorrer a um princípio vago e discorrer sobre as consequências de alternativas de decisão parece, assim, melhor do que simplesmente mencionar um princípio vago.³⁶

Portanto, o que se tem é que a decisão não poderá mais ser calcada com base tão somente valores abstratos, mas ela deve discorrer sobre às suas consequências práticas, sob pena de não cumprir seu papel para resolver o caso concreto. Por mais que a decisão administrativa ou judicial tente resolver às questões mediante ponderações de regras e princípios, não poderá mais deixar de analisar seu viés prático. E esse é um dos pontos fundamentais proposto pela norma.

2.4 Consequências práticas da decisão (Dever de motivação)

O “caput” do artigo 20 é expresso ao normatizar que “[...] não se decidirá **com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão**”³⁷ (grifo nosso). Denota-se que a expressão “consequências práticas da decisão” é bem ampla, sendo que o legislador não foi claro sobre que tipo de critério ou método que deve ser utilizado para que o julgador possa de alguma forma aferir as consequências práticas decorrentes de sua decisão. Ou seja, o consequencialismo³⁸ previsto no art. 20 confirma a necessidade de motivação

³⁶ 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 (coord.).

Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias. Rio de Janeiro: FGV, 2017. p. 25-30. p. 27.

³⁷ 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

³⁸ Como bem salienta Fábio Martins de Andrade: “Todavia, é necessário assinalar que a teoria da decisão relacionada ao consequencialismo jurídico é extremamente negligenciada tanto pela doutrina como também pelo ambiente acadêmico no Brasil. Importa dizer que, embora o Consequencialismo seja eventualmente prestigiado como marco teórico de dissertações e teses na seara acadêmica, isso tem limitado o seu campo de pesquisa e aplicação dessa interessantíssima teoria da decisão judicial, que tem alcance muito maior, por exemplo, no direito norte-americano. Temos a intenção em data futura, de escrever uma obra nacional que seja específica sobre o consequencialismo, trazendo lições já bastante exploradas no direito norte-americano e prestigiando também os autores e professores brasileiros que se dedicaram a estudar o tema, ainda que de maneira parcial e limitada. Ou seja, falta no Brasil uma obra ampla, de referência, que lide com o consequencialismo. Levando em conta o advento da Lei nº 13.655/18, é possível que isso venha a gerar interesse acadêmico e doutrinário, especialmente considerando-se os artigos 20 e 21 na LINDB” (ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018: Proposta de sistematização e interpretação conforme.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 373).

das decisões³⁹, justamente para que possam transmitir segurança jurídica em face de reflexos concretos.

Como pode se observar tanto da norma quanto da sua regulamentação, em especial de como devem ser consideradas as consequências práticas, o legislador não previu um critério com relação a como seria aferida tais consequências da decisão. Portanto, neste caso, temos uma lacuna interpretativa sobre como avaliar as consequências da decisão tomada em abstrato. Há que se buscar sempre a segurança jurídica em busca da confiança.

Nesse passo, como leciona Humberto Ávila “Segurança jurídica, por consequência deixa de ser uma mera exigência de predeterminação para consubstanciar um controle racional e argumentativo.”⁴⁰

O “nó górdio” do questionamento que se faz no presente trabalho é justamente saber qual método aplicar e/ou utilizar para fins de justificar as consequências práticas das decisões tomadas no âmbito judicial, tendo em vista que o resultado deve trazer segurança jurídica.⁴¹ O que se vislumbra é buscar essa resposta em face da aplicação da Análise Econômica do Direito.⁴² Os estudos em Direito Tributário estão restritos aos planos da sintática e da semântica, estando, ainda, por avançar em direção a

³⁹ Segundo Fredie Didier Jr. e Rafael Alexandrina de Oliveira: “O art. 20 vai além de ser um postulado hermenêutico. O dispositivo contém, no parágrafo único, regra que impõe ao julgador dever específico de motivação. Não basta que o julgador considere as consequências práticas dos sentidos possíveis que podem ser atribuídos ao texto normativo de conteúdo aberto. Não é difícil encontrar casos, inclusive do STF, em que o consequentialismo protagoniza a tomada de decisão, revelando que esse juízo pragmático pode ser muito mais comum na atividade jurisdicional do que se pode pensar. A relevância do art. 20 da LINDB está não apenas na parte em que ele exige que as consequências sejam consideradas como também na parte em que ele exige que o julgador explicita, na fundamentação, o caminho que seu raciocínio trilhou para chegar até elas.” (DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael Alexandre de. Dever judicial de considerar as consequências práticas da decisão: interpretando o art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. *Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 73, p. 115-132, jul./set. 2019. Disponível em:

<https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1473819/Fredie+Didier+Jr.+%26+Rafael+Alexandria+de+Oliveira.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020. p.123.).

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 255.

⁴¹ “Em suma, a função eficaz integrativa originária consiste no papel desempenhado pelo princípio da segurança na geração de regras comportamentais cujos efeitos contribuem para a promoção dos estados ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito”. ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 639.

⁴² “De acordo com a Análise Econômica do Direito (AED), a economia, especialmente a microeconomia, deve ser utilizada para resolver problemas legais, e, por outro lado, o Direito acaba por influenciar a Economia. Por esta razão, as normas jurídicas serão eficientes na medida em que forem formuladas e aplicadas levando em consideração as respectivas consequências econômicas.” (OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 31.).

pragmática.⁴³ Também, é de se registrar que Humberto Ávila discorre que a doutrina jurídica está se distanciando da prática, haja vista que várias críticas dizem respeito ao fato de que a doutrina, ao fazer referência ao exame da veracidade ou falseabilidade dos enunciados descritivos em face do ordenamento jurídico, esquiva-se de analisar questões importantes relativas as finalidades, efeitos, comportamentos e bens jurídicos envolvidos na tributação.⁴⁴

Por tais considerações, antes de se adentrar propriamente no problema objeto da presente dissertação, necessário se faz analisar se efetivamente a LINDB pode ser aplicada em matéria tributária. Por que levantar tal questão neste momento? Porque o CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em julgamentos tomados em sede de processo administrativo tributário, afastou à aplicação da LINDB com base no seu art. 24. No entanto, das decisões analisadas, nenhuma tangenciou sobre à aplicação do art. 20.

Apesar do presente estudo ter por foco a decisão judicial em matéria tributária, não há como não se levar em consideração às decisões do CARF (decisões tomadas no âmbito do processo administrativo tributário), pois, em alguma medida, podem influenciar às decisões judiciais que decidem sobre questões que envolve o direito tributário.

⁴³ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: suspensão da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p.107.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 221-246. p. 224.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO: SUJEIÇÃO À LINDB

O Decreto-lei n° 4.657/42, antiga Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, foi ampliada pela Lei n° 13.655/2018. Por conta de sua exposição de motivos que determina que a sua aplicação seria restrita a órgãos de controle de atos administrativos, como TCU (Tribunal de Contas da União), CGU (Controladoria Geral da União), etc. Assim, tais dispositivos, em tese, não poderiam ser aplicados sobre questões que envolvam regras de interpretação tributárias, eis que estas deveriam ser aplicadas por lei complementar, sendo afastada sua aplicação, em especial quando foi alegado por Contribuinte a aplicação do quanto previsto no seu art. 24 em face de julgamentos realizados pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.⁴⁵

Vamos tomar como paradigma para a presente análise o julgamento do Recurso Especial interposto no perante o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no Processo Administrativo (tributário) n° 16561.720077/201315, que resultou no Acórdão n° 9101-003.839, cujo excerto da Ementa menciona a inaplicabilidade da LINDB:

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral. Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

Ao analisar os votos do referido julgamento, obviamente há divergência com relação a aplicação do art. 24 da LINDB. A maioria dos Conselheiros entenderam pela sua não aplicação, sendo que, aqueles que votaram a favor da aplicação, fundamentaram seu entendimento de acordo com o espírito da “mens legis”.

⁴⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9101-003.839**. Art. 24 da LINDB. Inaplicabilidade ao contencioso administrativo tributário. O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória [...]. Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF. Relatora: Cristiane Silva Costa, 3 out. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 11 out. 2020.

O voto do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, relata ao final que a maioria dos Conselheiros chegaram à conclusão de que o dispositivo é sempre inaplicável aos processos administrativos fiscais, quer sejam os atos anteriores ou posteriores à inovação legislativa introduzida pela Lei nº 13.655/2018:

Na peça, a contribuinte faz referência à Lei nº 13.655/2018, que introduziu o art. 24 na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB). O novo dispositivo, no seu entendimento, deveria provocar a negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

A recorrida defende que o art. 24 da LINDB obrigaria a autoridade administrativa (inclusive a julgadora) a analisar o seu caso concreto a partir do contexto jurisprudencial da época. Aponta a contribuinte que, seja ao tempo dos fatos geradores dos tributos discutidos nos presentes autos (2008 a 2012), seja ao tempo da autuação (2013), "*a jurisprudência administrativa era amplamente favorável à dedução de despesas com a amortização fiscal do ágio, criado a partir dos arts. 7 e 8 da Lei 9.532/97*", em hipóteses iguais à encontrada no seu caso concreto.

Na sessão de julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional, inicialmente se discutiu se a petição extemporânea da contribuinte deveria ser conhecida. Por maioria de votos, prevaleceu seu conhecimento, **em razão de a Lei nº 13.655/2018 ter sido publicada após a interposição do recurso especial e ter operado inovação que, em tese, poderia influenciar no julgamento do mérito do presente processo**. Na sequência, passou o Colegiado a deliberar acerca da aplicação ou não do art. 24 da LINDB ao caso. Neste particular, a i. Conselheira Relatora votou pela impossibilidade de aplicação do dispositivo ao caso sob julgamento, por entender que não era razoável a retroatividade pretendida pela contribuinte. Defendeu o cabimento da aplicação, em tese, do artigo aos processos administrativos tributários, mas somente para atos praticados a partir da vigência da Lei nº 13.655/2018. A nobre Relatora foi acompanhada pela maioria dos membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mas apenas quanto à sua conclusão pela impossibilidade de aplicação do art. 24 da LINDB ao caso concreto. **Prevaleceu entre a maioria dos Conselheiros a conclusão de que o dispositivo é sempre inaplicável aos processos administrativos fiscais, quer sejam os atos anteriores ou posteriores à inovação legislativa introduzida pela Lei nº 13.655/2018**, conforme registrado na declaração de voto da Conselheira Viviane Vidal Wagner. (grifo do autor e grifo nosso).⁴⁶

⁴⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9101-003.839**. Art. 24 da LINDB. Inaplicabilidade ao contencioso administrativo tributário. O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória [...]. Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF. Relatora: Cristiane Silva Costa, 3 out. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 11 out. 2020. p. 31.

Já o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto foi favorável a aplicação da LINDB, cujas razões têm argumentos bem delineados para a sua sustentação, “*verbis*”:

2.1.2. [...] É relevante considerar que já havia, no ordenamento brasileiro, normas de proteção do contribuinte que se baseava na jurisprudência mesmo antes da Lei nº 13.655/2018, o que que restou aprimorado por esta. A decisão recentemente proferida pelo e. STF, na sessão de 24.04.2018, no julgamento do Segundo Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 951.533 – ES assim demonstra. Nesse contexto, a LINDB tem o mérito de introduzir critérios mais objetivos para a identificação das hipóteses em que o sistema jurídico pátrio não tolera a perpetração de desvantagens derivadas de comportamentos contraditórios da administração fiscal, pressupondo: (i) o “*factum proprium*”, consubstanciado na conduta da administração fiscal, inclusive por meio do CARF, dotada de algumas especificidades; (ii) a legítima expectativa do contribuinte, cuja confiança é protegida pelo Direito; (iii) o comportamento contraditório da administração fiscal, consubstanciado na alteração de interpretação quanto às mesmas normas e fatos semelhantes; (iv) capaz de gerar um dano ao particular. Também é relevante considerar a interpretação conjunta do caput do art. 24 da LINDB com o seu parágrafo único. É certo que não se pode interpretar o parágrafo único do art. 24 da LINDB ignorando-se o seu caput. Entretanto, é igualmente certo que não se pode atribuir ao caput desse dispositivo interpretação que torne sem eficácia o seu parágrafo único: ao se referir a “prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”, o legislador busca preservar direitos do particular orientado por interpretações da administração fiscal (especialmente acórdãos do CARF) quanto estas se tornam de “conhecimento público”. Há práticas administrativas, ainda que reiteradas, que jamais se tornam de “conhecimento público”, restando reclusas ao conhecimento daqueles que tem o privilégio de vivenciar a rotina do serviço público: a norma do art. 24 da LINDB não se aplica a tais hipóteses. Ao tratar de normas de Direito Público – a justificativa do projeto de lei deixa isso claro – naturalmente a aplicação de normas tributárias, que se encontram nessa seara, devem analisadas com vistas aos referidos dispositivos da LINDB. Trata-se de um pacto social da sociedade com o Poder Público e a sua relativização decorrente de interpretação excessivamente restritiva parece-me bastante preocupante.

2.2. O momento de aplicação da norma veiculada pelos arts. 23 e 24 da LINDB. Uma última questão foi considerada pelo Colegiado no julgamento para o qual presente declaração de voto é apresentada: ainda que a proteção da confiança dos particulares estabelecida pela LINDB seja aplicável aos julgamentos do CARF, a aludida norma apenas alcançaria entendimentos favoráveis firmados a partir da sua edição, pois esta não poderia “retroagir” a proteção de contribuintes que, no passado, conduziram as suas atividades induzidos pela jurisprudência então reinante. Permissa vêniam, penso que o aludido raciocínio não encontra respaldo nas normas em análise. O comando normativo se dirige ao julgador, que deverá aplicá-la no momento em que o caso lhe é apresentado para julgamento. As disposições da LINDB sob análise fazem surgir o tema da irretroatividade justamente para impedir que novas interpretações do CARF (ou melhor,

posteriores à ocorrência do fato gerador) possam ser aplicadas de forma contraditória à orientação geral observada pelo particular quando decidiu agir da forma como agiu. Trata-se, portanto, da proibição da retroatividade de novas interpretações administrativas mais severas e onerosas ao contribuinte que aquelas existentes quando da prática de seus atos.

3. A aplicação do regime jurídico de proteção na confiança da jurisprudência do CARF ao caso concreto. [...] A norma busca tutelar não apenas atos praticados diretamente pela administração pública, mas também atos praticados pelo contribuinte perante a administração pública. Trata-se de interpretação não apenas possível, mas consentânea inclusive com o regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF antes da Lei nº 13.655/2018, que restou aprimorado por esta, que estabelece critérios mais objetivos para a aplicação.⁴⁷

Muito embora na esfera do processo administrativo tributário, tenha se decidido por afastar a aplicabilidade da LINDB (diga-se, especialmente os julgamentos se referiram ao art. 24⁴⁸), é de se ressaltar que não restou levantada qualquer questão com relação ao disposto no artigo 20 da referida Lei.

Como bem salientado pelo Professor Carlos Ari Sunfeld, uma das grandes características da antiga Lei de Introdução⁴⁹ é seu amplo espectro de incidência, ao afirmar que:

A ampla incidência sempre foi característica da antiga Lei de Introdução. Seu art. 1º, caput, diz que “salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”. E nunca houve dúvida de que essa regra deveria incidir sobre leis tributárias, leis funcionais, leis sobre serviços públicos, leis previdenciárias, enfim, quaisquer leis.

O mesmo ocorre com seus arts. 2º (“a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”), 3º (“ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”), 4º (sobre a “lei omissa”), 5º (relevância dos “fins sociais” e “exigências do bem comum”), 6º (“efeito imediato e geral” da lei, salvo “o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa

⁴⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9101-003.839**. Art. 24 da LINDB. Inaplicabilidade ao contencioso administrativo tributário. O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória [...]. Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF. Relatora: Cristiane Silva Costa, 3 out. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 11 out. 2020. p. 87-88.

⁴⁸ **Acórdãos do CARF que entenderam aplicar o art. 24 em tese**: Acórdão nº 9101.003.735, Proc. 16327.721125/2014-38, j. 11.09.2018; Acórdão nº 9101-003.745, Proc. 19515.002021/2005-19, j. 12.09.2018. **Acórdãos do CARF: aplicar o art. 24 da LINDB ao caso concreto**: Acórdão nº 9101.003.735, Proc. 16327.721125/2014-38, j. 11.09.2018; Acórdão nº 9101-003.745, Proc. 19515.002021/2005-19, j. 12.09.2018.

⁴⁹ SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. **JOTA**, São Paulo, 10 ago. 2018. Disponível no site: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 11 dez. 2019.

julgada”), e assim por diante. Justamente por isso se diz, e é certo, que a Lei de Introdução é uma lei de sobredireito.

Esses antigos dispositivos não têm, como se sabe, qualquer referência expressa ao direito tributário ou à atividade administrativa tributária, judicante ou não. Nem por isso há incerteza quanto à vinculação a eles dos julgadores administrativo-tributários. Normas gerais de interpretação e aplicação de Direito obrigam a todos que interpretam e aplicam o Direito, independentemente de citação nominal. De resto, se a atividade judicante do Judiciário está vinculada à Lei de Introdução, porque atividade judicante de simples autoridade administrativa estaria isenta?

A resposta quanto ao âmbito de incidência dos novos arts. 20 a 30 da Lei de Introdução é bem clara, a começar da ementa da lei que a alterou. Trata-se de “disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público”. Os dispositivos da lei 13.655 não são de direito administrativo em sentido estrito (isto é, sobre contratos administrativos, servidores públicos, serviços públicos e outros temas a cargo dos professores desse ramo), tampouco sobre controle da administração; a lei é de aplicação geral de direito público. Seus dispositivos são abrangentes e serão observados nas operações jurídicas envolvendo o direito público em geral. Entendem-se como tal as operações cuja tutela tenha como centro as autoridades administrativas, embora com fiscalização e participação de controladores externos e juízes. [...]

Na Lei de Introdução essa opção conceitual está bem clara desde o art. 20, o primeiro da nova série, com uma fórmula que se repetirá nos demais artigos. Diz o caput: “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.” Não é casual a enumeração (administrativa, controladora e judicial), tampouco a precedência da esfera administrativa: a lei está a regular a criação e a aplicação de normas de direito público de competência primária da administração, sujeita à atuação secundária do controle externo e do Judiciário. [...]

Logo, está incluído também o *Judiciário*, sempre que, lidando com questões de direito público sob tutela primária da administração, deparar-se com as situações reguladas pela Lei de Introdução. Um exemplo está na situação do art. 20: quando o juiz tiver que decidir quanto aos efeitos concretos de valores jurídicos abstratos consagrados em normas de direito público. Se, para resolver litígio tributário, o juiz tiver de firmar interpretação sobre os efeitos concretos do “princípio da capacidade contributiva”, que é um valor jurídico abstrato, além de considerar as normas da legislação específica que balizam o poder de tributar, deverá atentar para “as consequências práticas da decisão”, e demonstrar “a necessidade e a adequação da medida imposta ... inclusive em face das possíveis alternativas”. [...]

A interpretação tributária feita pelo juiz tem de estar sujeita às mesmas diretrizes que vinculam o administrador tributário. Por identidade de razão, autoridades administrativas judicantes (como o CARF) não podem, para decidir casos, usar conjunto próprio e autônomo de referências jurídicas, diversas das que estão a vincular o administrador tributário ativo e o Poder Judiciário. Convém não esquecer que, ao menos nesse sentido, o Direito é uno, e que a autoridade judicante administrativa em matéria tributária nada mais faz do que aplicar o Direito, e não outra coisa qualquer.

Em síntese, os arts. 20 a 30 da Lei de Introdução têm, como âmbito objetivo de incidência, situações envolvendo normas dos ramos do direito público cuja aplicação primária caiba à administração pública como um todo, e, como âmbito subjetivo, as esferas administrativa, controladora e judicial, em todos os níveis federativos (federal, estadual, distrital e municipal). [...]

Voltando ao direito tributário, muito naturalmente a criação e a aplicação de suas normas nas esferas administrativa (por quaisquer autoridades) e judicial deverá seguir o disposto na Lei de Introdução. Seus novos preceitos não são tributários, claro, nem têm a finalidade *específica* de regular as limitações ou o sistema de tributação. Seu foco não é tributário. O que a Lei de Introdução contém são normas gerais de Direito, isto é, preceitos que, não sendo específicos do direito tributário, incidem também em seu âmbito, e isso justamente pelo fato de serem gerais.

Assim, para Carlos Ari Sundfeld, o conteúdo da LINDB é norma geral do direito e, como ramo do direito público, o Direito Tributário está sujeito aos arts. 20 a 30 da Lei de Introdução reformada em face de seu caráter geral.

Indo na mesma linha, Odete Medauar⁵⁰ afirma que

A ementa da referida Lei identifica o âmbito material específico dos seus preceitos: criação e aplicação do direito público, visando à eficiência e segurança jurídica nessas atuações. Em tese, incide nas decisões relativas a assuntos tratados em disciplina de direito público, por exemplo: direito constitucional, direito administrativo, **direito tributário**, direito financeiro, direito processual, direito urbanístico, direito ambiental". (grifo nosso).

Ademais, tendo em vista generalidade da LINDB

É irrelevante, para fins do art. 146 da Constituição, que a Lei de Introdução seja lei ordinária, e não lei complementar. A Constituição exige lei complementar apenas para o Congresso Nacional editar certas normas especiais de direito tributário, isto é, para dispor sobre "conflitos de competência, em matéria tributária", para "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar" e para aprovar "normas gerais de direito tributário". Por óbvio, o preceito não impede a repercussão tributária de normas gerais de Direito (como a do art. 3º da Lei de Introdução), tampouco de normas de direito civil (com definições da compra e venda ou da locação, por exemplo, que concorrem na caracterização de hipóteses tributárias) e outras. O direito tributário é parte do ordenamento jurídico brasileiro, não um

⁵⁰ MEDAUAR, Odete. Comentários ao art. 20 da LINDB. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 63-70. p. 63.

mundo autônomo construído com base somente em normas especificamente tributárias, constitucionais e legais.⁵¹

A LINDB, como demonstrado, não se enquadra nas hipóteses previstas no artigo 146 da Constituição Federal, uma vez que não se trata de uma norma tributária propriamente dita, sendo que o seu alcance não justificaria a utilização de uma lei complementar. A LINDB veicula regras para a aplicação do Direito como um todo, sendo irrelevante o veículo que a introduziu, se é de natureza ordinária ou complementar.⁵²

[A LINDB] é uma lei que estabelece critérios para interpretação, aplicação, vigência e eficácia das leis em geral, tanto no campo do Direito Privado como no campo do Direito Público. Trata-se de uma lei de introdução às outras leis, ou de um superdireito, estabelecendo preceitos gerais que devem ser observados na aplicação dessas leis. Em outras palavras, a LINDB estabelece ao que se chama normas de estrutura, que são normas que visam regular a aplicação das demais normas.⁵³

Cristiano Carvalho leciona que “Para que uma norma seja válida, e, portanto, pertença a um sistema, é mister que, ao ter sido posta, tenha seguido as regras de produção normativa, ditadas pelo próprio ordenamento⁵⁴”. E foi o caso das alterações feitas pela Lei n° 13.655/2018, pois seguiu as regras de produção normativa.

Os Professores Carlos Ari Sunfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, para fins de corrigir à questão da atividade jurídico-decisória pública, com o declarado objetivo de melhorar a sua eficiência e segurança jurídica⁵⁵ se manifestaram sobre o alcance da LINDB com relação ao Direito Tributário, eis que se trata de um ramo do Direito Público.

⁵¹ SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. **JOTA**, São Paulo, 10 ago. 2018. Disponível no site: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 11 dez. 2019.

⁵² SCAFF, Fernando Facury. Por que não aplicar a Lindb nos julgamentos dos Tribunais Administrativos? *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 2 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-02/nao-aplicar-lindb-julgamentos-tribunais-administrativos>. Acesso em: 12 dez. 2019.

⁵³ LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas da jurisprudência do CARF. *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 31 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecao-contribuinte-reviravoltas-carf>. Acesso em: 1 mar. 2020.

⁵⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico**: Direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 208.

⁵⁵ ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei n° 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 20.

Portando, às disposições inseridas pela Lei nº 13.655/2018 devem ser ponderadas para que o sistema constitucional tributário seja preservado. De início, afirma-se que os artigos 20⁵⁶, 21, 22, 23 e 30 não poderão ser recusados pelo julgador administrativo fiscal porque o princípio da segurança e da certeza jurídica são cânones constitucionais.

Essas considerações levam ao entendimento de que a LINDB se aplica ao direito tributário em razão de ser uma área que pertence ao ramo do direito público, cumprindo ressaltar que o sistema jurídico é único e que subdivisões são classificações formatadas para melhor compreender o próprio fenômeno do sistema jurídico.

Ultrapassada a questão da aplicação da LINDB ao Direito Tributário, passemos analisar a ideia de aplicação da Análise Econômica do Direito em face da falta de critério específico não definido pelo art. 20 do referido diploma legal com relação a questão de como o julgador irá aferir às consequências decorrentes da aplicação da norma ao fato concreto, uma vez que o legislador não previu qual o critério para se fazer à referida análise.

⁵⁶ “O Artigo 20 da LINDB, primeiro dispositivo inserido pela lei em apreço, deve ser interpretado com as seguintes cautelas: a) deve o decisor enxergar a realidade dos fatos e se aproximar ao máximo desses fatos e, se houver dificuldades, é imperioso instaurar o contraditório e a ampla defesa; b) as presunções devem ser utilizadas com parcimônia; c) se a lei admite mais de uma forma de interpretação, deve ser optada pela opção que melhor favoreça à estabilidade das relações, que promova a preservação do interesse coletivo e que seja a menos onerosa ao particular; d) a decisão, mesmo que sucinta, mas que suficientemente aplicar a lei ao caso concreto e enfrentar as provas que aduzirem a congruência entre os fatos e fundamentos à conclusão adotada, não afronta o dispositivo em exame; e e) o art. 20 instaura um verdadeiro devido processo decisório, sendo vetor a todo o ordenamento jurídico, em especial ao sistema administrativo, controlador e judicial, inclusive, às decisões oriundas dos outros artigos inseridos à LINDB pela Lei nº 13655/2018”. (BOCCHI, Olsen Henrique. A lei 13655/2018 e as alterações da LINDB: interpretação dos novos dispositivos artigo por artigo. *In*: JUS. [S. l.], dez. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/78562>. Acesso em: 23 mar. 2020.).

4 ANÁLISE ECONÔMICA DE DIREITO

4.1 Origem e Caracterização

A Análise Econômica do Direito consiste no estudo das dimensões econômicas dos fenômenos jurídicos, sendo que as implicações econômicas do direito são há muito tempo estudadas, cuja vertente passou a ser mais conhecida através de Ronald Coase, Guido Calabresi e Richard Posner, entre outros.

A primeira obra considerada pioneira dos estudos de análise econômica do Direito seria atribuída à Ronald H. Coase (*The Problem of Social Cost*), a qual foi publicada no *Journal of Law and Economics*, no ano de 1960⁵⁷. Logo depois, é publicada a obra original de Guido Calabresi que trata sobre a distribuição do risco como critério de imputação de responsabilidade, na prestigiada *Yale Law Journal*, o que ocorreu no ano de 1961, intitulada “*Some Thoughts on Risk Distribution and the*

⁵⁷ “O Teorema de Coase foi publicado por Ronald H. Coase, em artigo intitulado *The Problem of Social Cost*, em 1960. A literatura apresenta o teorema de maneiras distintas, sendo que algumas dessas maneiras serão consideradas na presente aula. Inicialmente, o teorema será exposto de uma forma simplificada. Para Coase, a externalidade não é causada apenas por uma parte, mas uma parte será obrigada a sofrer um dano. A externalidade não deve ser internalizada, necessariamente, pela parte que a causou, embora isso pareça injusto. A externalidade deve ser internalizada pela parte que a absorver com menor custo. Isso pode ser injusto, mas, em muitos casos, é mais eficiente. Imagine uma situação que envolva duas atividades, sendo que as ações de uma delas influem negativamente na outra. Do ponto de vista jurídico, é necessário que se defina se essa atividade nociva pode ser realizada ou se a parte que está sofrendo o prejuízo tem o direito de não mais o sofrer. A primeira impressão é a de que a justiça exige que a parte causadora do dano pague por ele. Entretanto, sob a perspectiva da eficiência, o direito deve ser alocado à parte que mais o valoriza. No caso de as partes seguirem a o direito de modo não cooperativo, a alocação de direitos afetará a eficiência. No caso de as partes negociarem com êxito, a alocação de direitos não importará para a eficiência. [...] Em sua teoria, Coase empregou a expressão custos de transação para se referir aos distintos impedimentos à negociação. Nesse sentido, a negociação é necessariamente exitosa quando os custos de transação são iguais a zero. Para o Teorema de Coase, quando os custos de transação são suficientemente baixos, os recursos serão usados eficientemente, não importando a atribuição inicial dos direitos de propriedade. De forma resumida, o Teorema de Coase, quando aplicado para resolver disputas sobre direitos de propriedade, tem a seguinte implicação: quando os custos das transações são baixos, as partes que disputam os direitos de propriedade estão na melhor posição para resolver eficientemente a questão. Entretanto, uma implicação importante do Teorema de Coase é a situação de custos de transação elevados. Quando especifica as circunstâncias em que o direito de propriedade não é importante para o uso eficiente de recursos, o Teorema de Coase traz implicitamente a situação em que esse direito de propriedade é relevante. Nesse caso, o uso eficiente dos recursos dependerá da alocação inicial dos direitos de propriedade. Então, quando os custos de transação forem suficientemente altos para impedir a negociação, o uso eficiente dos recursos dependerá do modo de atribuição dos direitos de propriedade. Nesse caso, quando os custos das transações são elevados, a intervenção do sistema legal é recomendada para a alocação eficiente do direito de propriedade. (PORTO, Antônio José Maristrello. **Análise econômica do direito (AED)**. Rio de Janeiro: FGV, 2013. Disponível em: https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/analise_economica_do_direito_20132.pdf. Acesso em: 8 out. 2020.).

Law of Torts”. Já no ano de 1973, surge a obra *Economic Analysis of Law*” de Richard Posner, estabelecendo uma nova dimensão aos estudos sobre Direito e Economia, na medida em que tratou de forma sistemática sobre a maioria dos setores jurídicos pelo prisma econômico, no qual abrangeu o estudo dos contratos, da propriedade, responsabilidade civil, e vários debates que ocorreram na Universidade de Chicago.⁵⁸

A Análise Econômica do Direito, segundo Caliendo, pode ser vista de duas formas, sinteticamente falando, qual seja: descritiva (enfoque positivo) e normativa. Pela perspectiva da análise econômica do Direito em sentido descritivo, esta trata da aplicação de conceitos e métodos não jurídicos no sentido de entender a função do Direito e das instituições jurídicas, como a aplicação da teoria dos jogos ou da teoria das escolhas públicas (*public choice*). Já, de outro lado, a análise normativa, pretende não apenas descrever o Direito com conceitos econômicos, mas encontrar elementos econômicos que participam da regra de formação da teoria jurídica. Com efeito, nessa esteira, os fundamentos da eficácia jurídica e mesmo da validade do sistema jurídico deveriam ser analisados levando em consideração valores econômicos, no qual entra a eficiência, dentre outros.⁵⁹

Na mesma linha de raciocínio, leciona Luciano Benetti Timm:

A análise econômica envolve uma análise positiva e uma análise normativa. A análise positiva visa descrever e avaliar a eficiência de um determinado instituto, inquirindo sobre as consequências econômicas de diferentes arranjos normativos existentes. Em outras palavras, a análise positiva adota a perspectiva de um cientista, avaliando fenômenos sem propor alterações. Já a análise normativa permite determinar a melhor forma de reger comportamentos e interpretar princípios e normas, adotando a perspectiva de um formulador de políticas públicas, com o objetivo de determinar como o sistema pode ser reformado para atingir fins predeterminados.⁶⁰

Para Gicco Júnior

A Análise Econômica do Direito nada mais é que a aplicação do instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento

⁵⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 14.

⁵⁹ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 15.

⁶⁰ TIMM, Luciano Benetti. Análise econômica dos contratos. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil**: estudos sobre a Análise Econômica do Direito. 3. ed. São Paulo: Indaiatuba, 2019. p. 158-159.

jurídico. Em outras palavras, a AED é a utilização da abordagem econômica para tentar compreender o direito no mundo e o mundo no direito. Note-se que a utilização do método econômico para analisar o direito não quer dizer que são os economistas que praticam a AED. Pelo contrário, na maioria dos casos, os pesquisadores que a praticam são juristas ou possuem dupla formação. De qualquer forma, são juseconomistas.⁶¹

Não obstante, podemos afirmar que a AED é uma perspectiva de aplicação de um ponto de vista de eficiência⁶² às normas legais. Ou seja, as decisões judiciais deveriam e devem avaliar as normas e preceitos legais de acordo com um critério que determinasse se eles facilitam ou atrapalham o uso eficiente dos recursos. Portanto, ao avaliarmos as normas e preceitos legais tendo em vista que essa avaliação facilitará o uso de recursos escassos, estamos, também, avaliando às consequências que terão efeitos sobre toda a sociedade.⁶³ A eficiência significa obter-se os melhores resultados a partir de recursos escassos.

Com relação a eficiência do sistema judicial, bem salientou Armando Castelar Pinheiro⁶⁴:

[...] sistemas judiciais que funcionam mal atrapalham o crescimento ao estimularem um uso ineficiente de recursos e de tecnologia, distanciando os países das melhores práticas de produção. Assim, os altos riscos e custos de transação ocasionados pelo mau funcionamento da justiça afastam o sistema de preços do país dos padrões internacionais, distorcendo a alocação de recursos. Além disso, quando os contratos e os direitos de propriedade não são apropriadamente garantidos, as empresas muitas vezes optam por não desenvolver certas atividades, deixam de especializar-se e explorar economias de escala, combinam insumos ineficientemente, não distribuem a padrão da forma mais eficiente entre clientes e mercados mantêm recursos ociosos etc. A eficiência também pode ser afetada se o fraco desempenho do judiciário segmentar o mercado a ponto de reduzir significativamente a competição”.

⁶¹ GICCO JÚNIOR, Ivo. Introdução ao direito e economia. In: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil**: estudos sobre a Análise Econômica do Direito. 3. ed. São Paulo: Indaiatuba, 2019. p. 13-14.

⁶² Como explicado por Cooter, a eficiência pode se referir ao padrão Pareto – se uma alteração na lei pode melhorar a situação de alguém sem que ninguém tenha situação piorada. Ajustasse que a decisão judicial deva ser eficiente. COOTER, Robert; ULEN Thomaz. **Direito e Economia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000. p. 265.

⁶³ PORTO, Antônio José Maristrello. **Análise econômica do direito (AED)**. Rio de Janeiro: FGV, 2013. Disponível em: https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/analise_economica_do_direito_20132.pdf. Acesso em: 8 out. 2020. p. 12.

⁶⁴ PINHEIRO, Armando Castelar. O judiciário e a economia: evidências empíricas para o caso brasileiro. In: PINHEIRO, Armando Castelar (org.). **Judiciário e economia no Brasil**. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2009. Disponível em: <http://books.scielo.org/id/zz9q9/pdf/castelar-9788579820199.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2020. p. 54-75. p. 19-20.

[Essa] aproximação entre o direito e a teoria econômica, tornando o primeiro racional, segundo os parâmetros da segunda ciência, cria método de escolha racional de Richard Posner, mediante a imposição de um único critério, qual seja, a maximização da riqueza submetida à lógica da determinação dos custos e benefícios em prol da justiça econômica.⁶⁵

De acordo com Posner^{66,67}, as normas jurídicas podem ser bem mais compreendidas como esforços, muitas vezes inconsciente destinados a maximizar a riqueza. Com efeito, ao se maximizar benefícios e minimizar custos (eficiência), isso reflete na maximização do bem-estar social que é o fim que tanto a Economia e o Direito estão voltados.

Richard Posner demonstrou que todos os institutos de direito poderiam ser explicados por um critério de racionalidade, qual seja: a eficiência econômica. O método racional e dedutivo de análise pela compreensão das leis básicas e da formação de preços para explicar qualquer instituto jurídico, demonstrando a existência de uma racionalidade econômica por detrás das decisões judiciais, na medida em que os juízes têm como critério de decisão a melhor utilização dos recursos finitos, escassos⁶⁸.

Posner também defende sua teoria econômica como uma posição intermediária entre o positivismo jurídico estrito e a livre interpretação constitucional, afirmando que os Juízes devem aplicar a AED:

[...] a análise econômica do direito recomenda que suas respectivas técnicas sejam usadas, tanto quanto possível, para possibilitar uma análise de custo-benefício das condutas regulamentadas pelas leis de modo a orientar, igualmente, as decisões judiciais, pois, uma vez levados em conta, será plenamente possível decidir o que é uma norma, prática ou decisão judicial eficiente.⁶⁹

Para Ronald Coase uma decisão judicial influencia diretamente a atividade econômica:

⁶⁵ GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020. p 1399.

⁶⁶ POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 7. ed. New York: Aspen, 2007.

⁶⁷ Richard Posner tem formação em economia e atua como Juiz do Sétimo Circuito da Corte de Apelações dos Estados Unidos.

⁶⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 47.

⁶⁹ POSNER, Richard A. **A economia da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 16.

[...] as cortes influenciam diretamente a atividade econômica. Desse modo, seria aparentemente desejável que as cortes tivessem os deveres de compreender as consequências econômicas de suas decisões e, na medida em que isso fosse possível sem que se criasse muita incerteza acerca do próprio comando da ordem jurídica, de levar em conta tais consequências ao exercerem sua competência decisória.⁷⁰

As transações devem ocorrer sem quaisquer custos, os direitos das partes litigantes devam ser efetivamente levados em conta e as decisões judiciais facilmente resolverão nesse sentido. No entanto, caso haja no mercado altos custos de transações envolvidos, a justiça deverá ter a responsabilidade de entender o impacto econômico que sua decisão causará no mercado, cuja análise decisória do magistrado consequentemente o levará a decidir em favor do mercado.⁷¹

Consigna-se aqui as considerações de Paula Andrea Forgioni ao afirmar que nenhum direito há de ser absoluto, pois é sempre necessário examinar os custos e benefícios para todas as partes, e o direito deve ser um facilitar da redução dos custos de transação, a fim de proporcionar adequado grau de segurança e previsibilidade.⁷²

Assim, pelo prisma da perspectiva econômica, a aplicação da Análise Econômica do Direito tem plenas condições de orientar as decisões judiciais⁷³ em face da lacuna interpretativa que o artigo 20 da Lei 13.655/2018 não especificou, na medida em que

A ponderação de custos e benefícios como intrínseca à tomada de qualquer decisão por parte dos indivíduos racionais e a noção de que as escolhas efetuadas sempre geram consequências, validam a teoria e proporcionam segurança jurídica, uma vez que a atuação do julgador poderá ser realizada da maneira mais eficiente e justa.⁷⁴

⁷⁰ COASE, Ronald. O Problema do Custo Social. **The Journal of law and economics**, [s. l.], v. 3, p. 1-36, out. 1960. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3806050/mod_resource/content/1/custosocial.pdf. Acesso em: 11 out. 2020. p. 15.

⁷¹ ALQUALO, Fernando Pereira. **Eficiência do judiciário, ativismo judicial e a efetividade das decisões judiciais**. 2015. Dissertação (Mestre em Direito) – Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://bibliotecatede.uninove.br/bitstream/tede/1231/2/Fernando%20Pereira%20Alqualo.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2020.

⁷² FORGIONI, Paula Andrea. Análise econômica do direito: paranóia ou mistificação? **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, São Paulo, n. 77, p. 45-46, maio/jun., 2006. p. 45-46.

⁷³ POSNER, Richard A. **Para além do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 19.

⁷⁴ GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020. p. 17.

Justificando-se o reflexo da aplicação da norma em abstrato em face do fato concreto.

Nesse sentido, é o magistério de Ivo Gico Jr.,

O direito é, de uma perspectiva mais objetiva, a arte de regular o comportamento humano. A economia, por sua vez, é a ciência que estuda como o ser humano toma decisões e se comporta em um mundo de recursos escassos e suas consequências. A Análise Econômica do Direito (AED), portanto, é o campo do conhecimento humano que tem por objetivo empregar os variados ferramentais teóricos e empíricos econômicos e das ciências afins para expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências.⁷⁵

Diante disso, a Análise Econômica do Direito – AED,

Oferece um instrumental teórico maduro que auxilia na compreensão dos fatos sociais e, em especial, como os agentes sociais responderão a potências alterações em suas estruturas de incentivos. Assim como ciência se supera o senso comum, essa compreensão superior à intuição permite um exercício informado de diagnóstico e prognose que, por sua vez, é fundamental para qualquer exercício valorativo que leve em consideração as consequências individuais e coletivas de determinada decisão ou política pública.⁷⁶

A reflexão de Thomas Kunh, trazida por Gico Jr, ao afirmar que

Nas ciências naturais e sociais, o conhecimento evolui geralmente circunscrito a um paradigma específico, vigente em um dado momento histórico, dentro do qual os pesquisadores contemporâneos normalmente não questionam os pressupostos sobre os quais trabalham: são os chamados período de “ciência normal”. O trabalho de pesquisa é, via de regra, melhorar e expandir o conhecimento existente dentro desse arcabouço teórico aceito explicita ou implicitamente pela comunidade científica contemporânea. Quando as dificuldades de explicar novos fenômenos ou de responder a antigas questões de forma satisfatória se avolumam substancialmente, essa superestrutura metodológica se rompe e há, gradualmente ou não, uma mudança de paradigma.⁷⁷

Essa reflexão é importante, pois apesar de prevalecer com relação a decisão judicial a interpretação hermenêutica, aplicando-se a norma ao caso concreto com

⁷⁵ GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Foco, 2019. p.1.

⁷⁶ GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Foco, 2019. p. 2.

⁷⁷ GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Foco, 2019. p. 2.

base em valores jurídicos abstratos, a mudança de paradigma está em que o julgador deve agora considerar às consequências práticas decorrentes dessa decisão.

Raquel Sztajn, ao chamar a atenção para a obra de Cooter e Ullen (Law and Economics – L&E), enfatiza que, para referidos autores,

O jurista formado na tradição civilista ou romanista analisa a norma da perspectiva hermenêutica-interpretativa, portanto, para descobrir o significado das escolhas coletivas e legislativa resultantes dos textos legais. Já da perspectiva da L&E, em vez de enfrentar o passado, isto é, as escolhas feitas pelo legislador, olha-se adiante, procura-se determinar as consequências das regras e fazer escolhas, com base nelas. Para fazer com que o jurista abandone o modelo tecnicista normativo a fim de apreender as consequências e os valores subjacentes, é preciso empregar o método desenvolvido por L&E. Filósofos do Direito têm proclamado a necessidade de se redescobrir o processo interpretativo do Direito e, nesse plano, L&E surge como ferramenta importante para demonstrar inconsistências pontuais na forma tradicional de analisar o Direito.⁷⁸

O Direito não é apenas a norma dada e nem se forma só quando o legislador promulga a lei⁷⁹. A formação da norma traz também como um de seus pressupostos a condensação de valores políticos, econômicos, sociais, culturais e até mesmo religiosas, que o legislador colhe e capta dada realidade, transformando-os em conteúdo de regra jurídica que elabora. Neste momento, depois de posto o Direito, sancionado o instrumento normativo, caberá ao intérprete identificar os valores contidos na norma para dar-lhe aplicabilidade.⁸⁰

⁷⁸ SZTAJN, Rachel; GORGA, Érica. Tradições do Direito. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Raquel (org.). **Direito e Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. São Paulo: Campos, 2005. Cap. 7. p.143.

⁷⁹ “É certo que as leis influem nos custos, criam incentivos e alteram os comportamentos. Portanto, é importante mensurar e comparar de alguma forma as alternativas existentes, buscando identificar o custo de noções preconcebidas, como de Justiça, Moral e Equidade, entre diversos outros conceitos de caráter eminentemente subjetivo. A Economia pode nos revelar hipóteses ocultas, até mesmo incoerentes. Ademais, é importante destacar que normalmente o vocabulário e o instrumental econômico se revelam mais imparciais do que aqueles utilizados no Direito, os quais, muitas vezes, estão carregados, ainda que subliminarmente, de subjetivismos nem sempre identificáveis de plano, que acabam por confundirem-se com os elementos essenciais às questões envolvidas. Dessa premissa decorre o pressuposto metodológico do consequencialismo, no qual todas as situações, entre elas os regramentos, são analisadas considerando-se as suas efetivas consequências e implicações, e não apenas as intenções (ou especulações quanto aos resultados), tanto no plano individual quanto agregado, ou seja, considera os efeitos que são gerados para as partes isoladamente e também para o sistema de incentivos que os sistemas jurídicos representam, prestigiando esta função, qual seja, de os sistemas jurídicos consubstanciarem-se em balizadores do comportamento humano (de acordo com os valores vigentes e instituídos pelo poder vigorante)” (TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. Análise econômica do direito tributário: Distinção da interpretação econômica a ponderações quanto à sua definição e aplicações. **Revista Tributária Das Américas**, São Paulo, v. 7, 2018. [Não paginado]).

⁸⁰ SANTOS, José Américo. **A Análise Econômica do Direito no Ordenamento Jurídico Empresarial Brasileiro**. Aracaju: Sebrae, 2011. p. 40.

Nesse passo, posterior a norma sancionada, haverá o processo intelectual de decodificação, de análise do Direito, que irá revelar de que maneira e em qual medida os valores tomados para sua produção serão aplicados a uma determinada situação.

Este é um dos pontos essencial, eis que “a atividade intelectual de decodificação dos elementos da norma se coaduna melhor com a expressão ‘análise’ do Direito do que com o termo “interpretação”.⁸¹

Como já demonstrado, os teóricos da Análise Econômica do Direito defendem o critério da eficiência econômica (maximização da riqueza) é indicada pela vertente normativa como postulado. Ou seja, é dizer, como um guia para criação de normas jurídicas, incluindo-se às decisões judiciais.

Jessica Gonçalves salientou que:

A abordagem de analisar os problemas jurídicos para além da realidade abstrata da norma serve para empregar as variadas ferramentas teóricas e empírico econômicos, isto é, o uso do método econômico para expandir a compreensão do direito a fim de aperfeiçoar a estrutura.

Especificamente, à luz da perspectiva econômica, a aplicação do método visa auxiliar aos profissionais do direito, notadamente os juízes, a orientar as suas decisões judiciais em todos os casos em que a Constituição ou a legislação não apresentem a isso objeção específica.⁸²

Ressalte-se que a Análise Econômica do Direito tem por base os métodos da teoria microeconômica, pois os agentes econômicos comparam os benefícios e os custos das alternativas que lhes são postas, antes de tomar uma decisão, quer seja ela de natureza estritamente econômica, social ou cultural. Portanto, estes custos e benefícios são avaliados de acordo com as preferências dos agentes e o conjunto de informação disponível no momento da avaliação. Com efeito, pode se afirmar que esta análise de custo-benefício é consequencialista, uma vez que leva em conta o que pode acontecer depois de tomada a decisão. O que existe é uma preocupação dos agentes econômicos com o futuro e não com o passado, em razão de que este não pode ser modificado.⁸³

⁸¹ SANTOS, José Américo. **A Análise Econômica do Direito no Ordenamento Jurídico Empresarial Brasileiro**. Aracaju: Sebrae, 2011. p. 41.

⁸² GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020. p. 1404.

⁸³ PORTO, Antônio José Maristrello. **Análise econômica do direito (AED)**. Rio de Janeiro: FGV, 2013. Disponível em: encurtador.com.br/nCT16. Acesso em: 8 out. 2020. p. 12.

Cristiano Carvalho enfatiza a importância do AED, ao afirmar que:

A análise, portanto, é necessária para que os tomadores de decisões públicas saibam os possíveis efeitos práticos de seus julgamentos, o que significa dizer, externalidade positivas ou negativas, custos de oportunidade, custos de transação, trade offs e incentivos futuros que estarão criando para todos os demais indivíduos.

Em síntese, como os agentes racionais irão reagir a tais decisões, cuja reação gerará feedback também para os legisladores, fiscais e os próprios juízes, influenciando também o seu agir.

Não há teoria do comportamento melhor que a fornecida pela Ciência Econômica, e a AED, ao aplicar tais ferramentas analíticas ao fenômeno jurídico, possibilita mensurar e mesmo prever (ainda que com limites, dada à complexidade da ação humana) as futuras consequências da aplicação deste novo diploma legal. Instrumentos como a teoria da escolha racional, a teoria dos jogos, heurística e vieses, behavioral law and economics, dentre outros, sempre os mais potentes para a investigação do comportamento jurídico, passarão a ser imprescindíveis daqui em diante. Se é que já não o eram antes.

Portanto, a nova LINDB não é, em si, Análise Econômica do Direito, mas sem dúvida, a AED é o melhor instrumento, se não o único, que pode justamente controlar os possíveis excessos e orientar a boa aplicação desta lei.⁸⁴

José Francisco Rodrigues Gontijo em seu artigo denominado “Interpretação Econômica no Direito Tributário”, sobre a relação entre as ciências Direito e Economia, faz menção a Cássio Cavalli, que cita observação feita por Mario Júlio de Almeida Costa, salientando que:

Direito e a economia constituem, assim, dois ângulos de encarar a mesma realidade, duas disciplinas complementares, não obstante as peculiaridades do escopo e da técnica de cada uma delas. Tanto a ciência econômica como a ciência jurídica têm por objecto comportamentos humanos e relações sociais: a economia, preocupando-se directamente com os fenómenos económicos em si mesmos, aponta para a solução que conduza ao máximo de utilidade; a ciência jurídica, contemplando esses fenómenos económicos através dos direitos e obrigações que o seu desenvolvimento implica, procura a solução mais justa. De um equilibrado entrelace de ambas perspectivas é que há de resultar em cada caso a disciplina conveniente aos interesses individuais e colectivos. As duas técnicas apontadas nunca devem, portanto, desconhecer-se⁸⁵.

⁸⁴ CARVALHO, Cristiano. A nova Lei de Introdução é Análise Econômica do Direito? **JOTA**, São Paulo, 5 jun. 2018. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=/www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/columa-da-abde/introducao-analise-economica-direito-05062018_. Acesso em: 9 mar. 2020.

⁸⁵ COSTA, Mário Júlio de Almeida, 2003 *apud* GONTIJO, José Francisco Rodrigues. Interpretação econômica no direito tributário: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, Curitiba, v. 10, n. 17,

O legislador, no que pertine a redação dada ao art. 20 da LINDB, foi claro em frisar que “[...] **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão**”⁸⁶ (grifo nosso), tem por objetivo garantir a estabilidade e a coerência das decisões, servindo a AED como importante instrumento para fundamentar tal raciocínio lógico.

Portanto, analisar os problemas jurídicos, utilizando-se do uso do método econômico, para fins de se expandir a compreensão do direito e aperfeiçoar a estrutura⁸⁷ de julgamento, a linha adotada pelo AED atenderá a lacuna sobre como será justificada as consequências decorrentes da decisão judicial, cujo critério não foi previsto no artigo 20 da LINDB.

A Análise Econômica do Direito tem plenas condições de orientar as decisões judiciais,⁸⁸ na medida em que a ponderação de custos e benefícios deve(e deveria) ser levada como elemento intrínseco à tomada de qualquer decisão por parte dos indivíduos racionais e a noção de que as escolhas efetuadas sempre geram consequências (cujas externalidades podem ser positivas ou negativas), mas validam a teoria e proporcionam segurança jurídica, uma vez que a atuação do julgador poderá ser realizada da maneira mais eficiente e justa⁸⁹, justificando-se o reflexo da aplicação da norma em abstrato em face do fato concreto.

4.2 Análise econômica do Direito como Fundamento da Decisão Judicial

A Análise Econômica do Direito aplicada a decisão judicial, a fim de justificar o reflexo da norma ao caso concreto, serve para orientar os juízes com relação ao impacto real daquilo que decidem.

jul./dez. 2017. Disponível em: <http://anima-opet.com.br/pdf/anima17/12-INTERPRETACAO-ECONOMICA-NO-DIREITO-TRIBUTARIO-GONTIJO.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020.

⁸⁶ 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

⁸⁷ GICO JR., Ivo T. Introdução à análise econômica do direito. In: RIBEIRO, Márcia; KLEIN, Vinícius (coord.). **O que é análise econômica do direito**: uma introdução. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 17-26. p. 17-19.

⁸⁸ POSNER, Richard A. **Para além do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 19.

⁸⁹ GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020. p. 1404.

Com relação a este aspecto, bem registrou Jéssica Gonçalves ao afirmar que

A ponderação de custos e benefícios como intrínseca à tomada de qualquer decisão por parte dos indivíduos racionais e a noção de que as escolhas efetuadas sempre geram consequências, validam a teoria e proporcionam segurança jurídica, na medida em que a atuação do julgador poderá ser realizada da maneira mais eficiente e justa.⁹⁰

Assim, quando se promove a verificação dos custos da decisão em comparação aos benefícios que esta pode trazer não só as partes litigantes, mas também aos demais integrantes do corpo social, bem como, utilizar, como critério da decisão, as consequências jurídicas ou econômicas, o julgador consegue uma distribuição mais eficientes dos recursos em litígio.⁹¹

Com efeito, a

Utilização de um critério desapegado de conotações subjetivas, especificamente o comportamento econômico, poderá auxiliar o magistrado na racionalização das motivações das suas decisões, aproximando o critério retributivo Aristotélico (retorno das partes ao status quo) a um “ótimo” de Pareto e a eficiência social, para assim tornar possível a desmitificação da interdisciplinaridade entre o direito e a economia.⁹²

É de se registrar que decisões judiciais que não levam em consideração seus impactos econômicos, de certa forma caracterizam parte do problema da injustiça, na medida em que atribuem direitos a alguns contribuintes em detrimentos de outros que não ingressaram com ações judiciais questionando a validade de algum tributo, fato este visualizável quando das modulações dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo STF em matéria tributária.

Ivo Gico Jr. bem salientou sobre a questão da dicotomia existente entre eficiência e justiça, ao afirmar que:

⁹⁰ GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020. p. 1404.

⁹¹ BITTENCOURT, Mauricio Vas Lobo, 2011 *apud* GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020.

⁹² GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020.

[...] não poderia deixar de ser, falarei um pouco sobre a suposta dicotomia entre eficiência e justiça. Mesmo quando realizando uma análise normativa, a AED é incapaz de dizer o que é justo, o que é certo ou errado. Essas categorias encontram-se no mundo dos valores e são, portanto, questões subjetivas. Por outro lado, os juseconomistas defendem que, não importa que política pública uma dada comunidade deseje implementar, ela deve ser eficiente. Uma vez escolhida uma política pública, seja ela qual for, não existe justificativa moral ou ética para que sua implementação seja realizada de forma e gerar desperdícios. Em um mundo onde os recursos são escassos e as necessidades humanas potencialmente ilimitadas, não existe nada mais injusto do que o desperdício. Nesse sentido, a AED pode contribuir para (a) a identificação do que é injusto – toda regra que gera desperdício (é ineficiente) é injusta, e (b) é impossível qualquer exercício de ponderação se quem estiver realizando não souber o que está efetivamente em cada lado da balança, isto é, sem a compreensão das consequências reais dessa ou daquela regra. A juseconomia nos auxilia a descobrir o que realmente obteremos com uma dada política pública (prognose) e o que estamos abrindo mão para alcançar aquele resultado (custo de oportunidade). Apenas detentores desse conhecimento seremos capazes de realizar uma análise de custo-benefício e tomarmos a decisão socialmente desejável. [...] Como dito, se os recursos são escassos e as necessidades humanas não atendidas, logo, toda definição de justiça deveria ter como condição necessária, ainda que não suficiente, a eliminação de desperdício (i.e., eficiência). Não sabermos o que é justo, mas sabemos que a ineficiência é sempre injusta, por isso, não consigo vislumbrar qualquer conflito entre eficiência e justiça, muito pelo contrário, uma é condição de existência da outra.⁹³

A lei visa à busca da justiça, pois pressupõe que a autoridade da lei está sendo exercida, visando dar eficácia a um direito definido legalmente.⁹⁴ No entanto, ao interpretá-la, o julgador, na grande maioria das vezes, se apega apenas aos preceitos abstratos, quando agora se faz necessário estabelecer às consequências de suas decisões.

Como bem lembrado por Cristiano Carvalho e por Manoel Gustavo Neubarth Trindade ao afirmarem que:

São nesses vácuos conceituais que a Economia ganha ainda mais importância, fornecendo valores precisos, além de revelar os verdadeiros resultados dos regimentos, independentemente das supostas pretensões iniciais. Portanto, as leis influenciam nos custos, criam incentivos e alteram comportamentos. É importante, de qualquer

⁹³ GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Foco, 2019. p. 28.

⁹⁴ CARVALHO, Cristiano; TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. A Superação de Regras Jurídicas na Atividade Jurisdicional: Um Modelo Maximizador. **UC Berkeley Latin American and Caribbean Law and Economics Association**, California, Annual Papers, 27 maio 2009. Disponível em: <https://escholarship.org/content/qt4h7508fp/qt4h7508fp.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020.

modo, saber o custo das noções preconcebidas como Justiça, Moral, Equidade, entre diversos outros conceitos dogmáticos. A Economia pode nos revelar hipóteses ocultas, até mesmo incoerentes. Ademais, é importante destacar que normalmente o vocabulário e o instrumental econômico se revelam mais imparciais do que aqueles utilizados no Direito, os quais, muitas vezes, mesmo que subliminarmente, estão carregados de subjetivismos e prejulgamentos de ordem moral, nem sempre identificáveis de plano.⁹⁵

Por isso, tem-se por necessária que o julgador faça uma análise quantitativa, quando possível, para fins de justificação das consequências decorrentes de seu julgamento, ainda mais em matéria tributária, na medida em que a “Economia se vale da Estatística e da Econometria, que podem e devem ser utilizadas para mensurar os impactos das leis, bem como identificar as reais causas fáticas dos fenômenos abordados pelo Direito.”⁹⁶ A utilização de dados em decisões relativas à questões que envolvem discussões tributárias, podem ser coletados através do próprio site da Receita Federal do Brasil, dados orçamentários dos Entes Estatais.

Podemos afirmar que a metodologia trazida pela Análise Econômica do Direito, de certa maneira, contribui de forma significativa para melhorar a compreensão dos fenômenos jurídicos, pois auxilia na decisão judicial de forma que ela seja mais racional e eficiente, levando em consideração uma interpretação mais sensível a seus impactos econômicos, o que resulta uma maior confiança que gera mais segurança jurídica tão esperada pelos contribuintes. A AED pode contribuir significativamente para melhor compreensão dos fenômenos jurídicos, uma vez que pode auxiliar na tomada decisão pelo prisma de uma visão interpretativa mais sensível aos seus impactos econômicos, cujo mote final é trazer e devolver confiança de seus resultados à sociedade.

Acopla-se a AED a Teoria da Decisão Tributária, a qual tem por base e leva em consideração a perspectiva da Análise Econômica do Direito.

⁹⁵ CARVALHO, Cristiano; TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. A Superação de Regras Jurídicas na Atividade Jurisdicional: Um Modelo Maximizador. **UC Berkeley Latin American and Caribbean Law and Economics Association**, California, Annual Papers, 27 maio 2009. Disponível em: <https://escholarship.org/content/qt4h7508fp/qt4h7508fp.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020.

⁹⁶ CARVALHO, Cristiano; TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. A Superação de Regras Jurídicas na Atividade Jurisdicional: Um Modelo Maximizador. **UC Berkeley Latin American and Caribbean Law and Economics Association**, California, Annual Papers, 27 maio 2009. Disponível em: <https://escholarship.org/content/qt4h7508fp/qt4h7508fp.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020.

5 TEORIA DA DECISÃO TRIBUTÁRIA

5.1 Teoria da Decisão

Entende-se por teoria da decisão o campo de estudo baseado na racionalidade, para fins de se obter os melhores resultados através de um processo metódico e organizado. Trata-se de uma teoria normativa que analisa como as decisões devem ser e não como elas realmente ocorrem.⁹⁷

Portanto, para que se possa decidir se faz necessário saber quais são os atos, estados e resultados; ou seja, “[...] um problema decisório impõe ao agente condições que são os estados de coisas no mundo em relação às quais deverá realizar atos, consoante os resultados que pretende obter.”⁹⁸

As decisões estão baseadas nas escolhas do agente, cujo processo decisório por ele tomado, deve considerar os eventos que levaram à sua escolha. Como exemplo:

[...] a escolha entre pagar ou discutir judicialmente alguma imposição tributária. A probabilidade de êxito no litígio, assim como os custos e benefícios associados, influenciarão diretamente a decisão do contribuinte. Se os benefícios compensarem, haverá litígio; se os custos forem proibitivos, não.⁹⁹

Ademais, é de salientar que o repertório de normas que compõe o estado de coisas, irão influenciar na hora da escolha, quer sejam princípios, regras, sendo que, principalmente, à pragmática que firma essas normas no sistema, qual seja, a jurisprudência.¹⁰⁰

Podemos afirmar que um dos pilares de escolha “racional” está calcado na distinção entre atos e estado de coisas. Os resultados em face da tomada de decisão é o fim mais importante para os tomadores de decisão, eis que fazem de tudo para afastar às incertezas das decisões. Esse é o ponto nevrálgico para quem toma decisões, ainda mais em um processo de decisão jurídica.

⁹⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 101.

⁹⁸ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 101.

⁹⁹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 101.

¹⁰⁰ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 102.

5.2 Aspectos conceituais gerais da Teoria da Decisão Tributária

O processo da decisão jurídica¹⁰¹ no direito tributário perpassa necessariamente pelo processo de tomada de decisão que resulte em certas consequências jurídicas, como produto resultante dessa decisão. O processo decisório é altamente complexo, pois nele se inclui a racionalidade do tomador da decisão, os valores por ele invocados, suas razões de agir e a ação que culmina na decisão em si¹⁰².

Nesse passo, podemos afirmar que a teoria da decisão é a uma tomada de decisão a partir de uma racionalidade. Portanto, temos que a “primeira premissa fundamental -é que o processo de decisão pressupõe um indivíduo que escolhe. A segunda premissa é que escolhas acarretam, inevitavelmente, consequências.”¹⁰³.

Como bem salienta Cristiano Carvalho

Há duas formas de focar a decisão: 1) sob uma perspectiva positiva e 2) sob uma perspectiva normativa. A primeira tem por objetivo descrever a forma pela qual as pessoas realmente decidem no mundo.

¹⁰¹ “A criação do direito opera-se mediante decisões jurídicas. [...] Isso porque os atos decisórios não aparecem apenas no momento da resolução de conflitos, com a emissão de normas individuais e concretas. São vislumbrados, também, quando se estabelecem os critérios nos termos nos quais o direito há de ser aplicado, ou conflitos deverão ser solucionados, por exemplo. Sempre que se editam normas gerais e abstratas, ou qualquer modalidade normativa, existe uma decisão que a precede. Dito de outro modo, toda norma jurídica é resultado de decisão. Não há norma sem ato decisório que lhe anteceda. E, considerando que a norma jurídica criada é constituída por linguagem, a atividade de que a gera é um ato de fala. Para que ato de fala ocorra regularmente, porém, a enunciação precisa ser realizada por autoridade competente, conforme procedimento estabelecido em outras normas, de superior hierarquia formal. Do exposto, nota-se que a teoria da decisão jurídica se concentra no tema da produção normativa, quer no âmbito da abstração ou da concretude, da generalidade ou da individualidade. O intérprete, ao aplicar o direito, realiza o ato decisório, emitindo enunciados normativos. O ato de decidir implica a eleição entre várias possibilidades. É, por isso, contingente. Quem decide colocar no sistema do direito um novo enunciado escolhe a opção possível entre as existentes, excluindo as demais alternativas. Pressupõe, portanto, valorização. Tal peculiaridade faz com que a decisão jurídica possa ser observada em dois aspectos, indissociáveis entre si: (i) o elemento decisório, puramente volitivo – *noesis* -, e (ii) o conteúdo do que foi decidido – *noema*. Enquanto a primeira perspectiva toma como foco o valor em sua subjetividade, a segunda, dirigindo sua atenção ao que se plasmou no texto, centra-se no valor objetivado. É este último, por estar registrado linguisticamente, que ingressa no ordenamento. (...) A interferência valorativa sofrida pelo julgador não autoriza, entretanto, decisões puramente subjetivas. Não obstante a subjetividade seja imanente a qualquer atitude criadora do direito, esta há de ser guiada, também, por fundamentos racionais. Nesta esteira, o ordenamento brasileiro exige que sejam expostos os motivos que levaram o ato decisório, baseado nos elementos constantes dos autos processuais. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p.331-333.)

¹⁰² CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 34.

¹⁰³ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 35.

[...]. O Objetivo da segunda é prescrever como as pessoas racionais deveriam decidir.¹⁰⁴

A Teoria da Decisão tributária tomou por enfoque uma perspectiva normativa, na medida em que

O seu objetivo é analisar como as escolhas jurídicas podem ser estruturadas de modo alcançar maior eficiência e justiça, assim como estabelecer protocolos ou métodos decisórios para o indivíduo, mais precisamente em face da tributação e com o destaque para o julgador.¹⁰⁵

Temos assim, uma perspectiva da Análise Econômica do Direito em face de sua aplicação.

5.3 Decisão do Juiz

Primeiramente, cumpre dizer que o objetivo da função jurisdicional é aplicar a lei ao caso concreto¹⁰⁶, visando resolver causas e reestabelecer a paz social, eis que a grande razão de ser do Direito é (i) guiar comportamentos, (ii) consolidar expectativas, (iii) solucionar conflitos de interesse e (iv) produzir a ordem social.

Por isso, que o ato de decisional do julgador é o mais importante do sistema jurídico, eis que se trata do único ato que define em nível semântico e pragmático das

¹⁰⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 35.

¹⁰⁵ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 35.

¹⁰⁶ “Diante da norma jurídica, compreendida, traduzida e contextualizada, ou seja, interpretada, seja sob que projeto hermenêutico essa atividade tenha ocorrido, faz-se necessário que o sujeito do conhecimento, no caso o magistrado, se expresse, justificando, suas conclusões, sobretudo, suas conclusões diante do caso concreto sob julgamento, ou seja, diante da causa posta a julgamento. Essa justificativa tem que ser textual, escrita na linguagem corrente comum, compartilhada com as partes, com os advogados, com a sociedade, e é isso que faz com que tenha que materializar sua decisão através de um texto que representa a conclusão da sua atividade jurisdicional. Utilizando a linguagem do Processo Civil, nesse texto, ele terá que: a) descrever a demanda apresentada em juízo, a respectiva causa de pedir, o pedido as provas apresentadas para tanto; b) descrever os pontos de resistência alusivos aos pedidos formulados, à causa de pedir apresentada e às provas produzidas; c) descrever como foi conduzida a instrução processual, enfatizando quais provas foram produzidas e quais foram negadas; d) expor qual foi a fonte da norma jurídica válida utilizada como critério de sua decisão; e) justificar como foi construída a norma jurídica utilizada como critério de decisão; f) des-crever quais fatos foram tidos como provados e quais não o foram; g) descrever como foi feita a qualificação jurídica dos fatos a partir da norma jurídica válida; h) expor os precedentes utilizados e justificar-se caso os tenha rejeitado; i) por fim, apresentar a norma de decisão do caso concreto e o resultado da demanda: procedente/improcedente. (BEZERRA NETO, Bianco Arruda. Teoria da decisão judicial e segurança jurídica: hermenêutica e argumentação no novo CPC. *In*: INTITUTO brasileiro de estudos tributários. São Paulo, 10 nov. 2015. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/10/Bianor-Arruda.pdf>. Acesso em 22 mar. 2020.).

normas jurídicas, uma vez que são as decisões judiciais que encerram as controvérsias.¹⁰⁷

Portanto, devido a importância da decisão judicial, ela deve manter certa lógica de coerência e respeitar os princípios constitucionais que a norteiam, “desde exames de legalidade e constitucionalidade a conflitos entre regras e colisões de princípios, cabe ao Poder Judiciário decidir casos difíceis, muitas vezes limítrofes à capacidade de explicação da dogmática jurídica.”¹⁰⁸

As decisões administrativas em matéria tributária podem ser revistas pelo Poder Judiciário, na medida em que elas podem conter ilegalidades com relação ao conteúdo de seu julgamento. Não obstante, também as decisões em matérias tributária, em especial através da via judicial, servem para decidirem se tributos e/ou contribuições sociais (sentido lato senso) são ou não constitucionais, se determinada operação está sujeita ou não a incidência tributária e assim por diante. O que temos que a decisão judicial será definidora sobre a questão posta em juízo e deve conter a avaliação de suas consequências.

No entanto, para que a decisão judicial tenha efetividade, ela depende de que haja o devido processo legal, garantindo as partes o direito de que elas possam, de forma ampla dentro do objeto proposto em juízo, levantarem seus argumentos para que o juiz forme sua convicção sobre o caso levado ao seu conhecimento, a fim de que tome uma decisão, aplicando a norma ao caso concreto e definindo sua consequência. E, para que isso aconteça, deverá haver o processo com contraditório, ampla defesa, decisão fundamentada e recursos legais, com procedimentos e término em prazos razoáveis e com a necessária segurança jurídica.

Em sendo assim, temos que o papel do julgador (leia-se juiz) é de suma importância para dirimir os casos concretos que são judicializados, eis que a decisão judicial é a que põe fim a controvérsia do caso *sotto giudizio*, sendo importante que isso ocorra dentro do devido processo legal.

¹⁰⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 265.

¹⁰⁸ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 268.

5.3.1 Devido Processo Legal

Eis um dos mais importantes princípios que regem a decisão judicial, o devido processo legal, uma vez que se trata da garantia dos direitos fundamentais previsto no quanto disposto no artigo 5º, LV, da CF/88.

O devido processo legal (*due processe of law*) teve sua origem na Magna Carta de João Sem Terra em 1215, quando se referiu a lei da terra (law of the land) em seu art. 39 que ocorreu a original menção desse princípio, cuja expressão foi utilizada em 1354 no reinado de Eduardo III, no Estatuto de Westminster sobre as Liberdades de Londres por meio de um legislador desconhecido. Tal princípio representava uma garantia dos nobres contra os abusos da coroa inglesa, que continha institutos originais e eficazes do ponto de vista jurídico e que até hoje tem a admiração dos estudiosos de história do Direito.¹⁰⁹

O artigo 39 da Magna Carta de João Sem terra, dispunha o seguinte:

Nenhum homem livre será detido, aprisionado, ou privado de sua propriedade, ou tornado fora-da-lei, ou exilado, ou de maneira alguma destruído, nem agiremos contra ele ou mandaremos alguém contra ele, a não ser por julgamento legal dos seus pares, ou pela lei da terra.¹¹⁰

Portanto, a ideia do devido processo legal tem como concepção principal a ideia de que ninguém pode ser injustificadamente privado de seus direitos sem que haja o direito à defesa e sem que haja um julgamento dentro das disposições legais que regem o processo, como já dito, “*pela lei da terra*”.

Clara está a importância do processo para fins de garantir direitos, uma vez que ele é um reflexo dos valores éticos da sociedade, sendo uma forma de assegurar o Estado Democrático de Direito.

O devido processo legal,¹¹¹ a que se liga intimamente o acesso à justiça, além

¹⁰⁹ LEITE, Gisela. O significado do princípio do devido processo legal. *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 18 jul. 2002. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2002-jul-18/significado_principio_devido_processo_legal. Acesso em: 24 mar. 2020.

¹¹⁰ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 267.

¹¹¹ Para Humberto Theodoro Júnior a garantia do devido processo legal não se exaure na observância das formalidades legais para tramitação das causas em juízo, compreendendo algumas categorias fundamentais como a garantia do juiz natural (CF, art. 5º, inc. XXXVII) e do juiz competente (CF, art. 5º, inc. LIII), a garantia do acesso à justiça (CF, art. 5º, inc. XXXV), e de ampla defesa e contraditório (CF, art. 5º, inc. LV) e, ainda a de fundamentação de todas as decisões judiciais (art. 93, inc. IX). (THEODORO JR., Humberto. **Curso de direito processual civil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. 3. p. 23.).

de exigir observância do contraditório e ampla defesa, deve assegurar aos litigantes que estes obtenham uma sentença justa, dentro da melhor interpretação dos fatos e aplicação do direito material pertinente ao caso concreto, determinando as consequências e efeitos de sua decisão.

Podemos afirmar que o princípio do devido processo legal, trata-se de um meio indispensável para a realização dos direitos fundamentais do indivíduo na seara processual, representando além da ideia de um procedimento, as formas instrumentais adequadas para que o Estado possa, por meio da jurisdição, dar a cada um o que lhe pertence.¹¹²

Destarte, o devido processo legal tem dupla dimensão: adjetiva e substantiva. Sobre o assunto bem esclarece André L. Borges Netto:

Duas são as facetas do devido processo legal, a adjetiva (que garante aos cidadãos um processo justo e que se configura como um direito negativo, porque o conceito dele extraído apenas limita a conduta do governo quando este atua no sentido de restringir a vida, a liberdade ou o patrimônio dos cidadãos) e a substantiva (que, mediante autorização da Constituição, indica a existência de competência a ser exercida pelo Judiciário, no sentido de poder afastar a aplicabilidade de leis ou de atos governamentais na hipótese de os mesmos serem arbitrários, tudo como forma de limitar a conduta daqueles agentes públicos).¹¹³

No que diz respeito ao aspecto substantivo, leva-se em consideração a incidência dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, proibição de excesso, por exemplo, na aplicação do direito. Já no que pertence ao aspecto adjetivo, não se leva em conta a natureza propriamente dita dos direitos tutelados, tal como ocorre no aspecto adjetivo.

5.3.1.1 Devido Processo Legal Adjetivo

O devido processo adjetivo está enunciado no inciso LIV do art. 5º da

¹¹² SEIXAS, Bernardo Silva de; SOUZA, Roberta Kelly Silva. A importância do princípio constitucional do devido processo legal para o efetivo acesso à justiça no Brasil. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. 9, n. 1, p. 1-23, 2014. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/44535>. Acesso em: 10 out. 2020. p. 7.

¹¹³ NETTO, André L. Borges. A razoabilidade constitucional (o princípio do devido processo legal substantivo aplicado a casos concretos). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, DF, n. 12, p. 1-18, maio 2000. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1030/1014t>. Acesso em: 24 mar. 2020.

Constituição Federal de 1988, que diz que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

A partir dessa premissa, começa a obrigatoriedade do Estado em prover e o direito de o particular em poder ter acesso a um sistema que lhe oportunize a revisão de imposições normativas que lhes são impostas. Portanto, é o sistema processual que lhe dá essa condição, o qual a Constituição institui tanto na esfera administrativa quanto na judicial, oportunizando que qualquer pessoa possa exercer seu direito de contestar acusação que lhe foi imposta.¹¹⁴

Com efeito, a fim de garantir a efetividade a tal princípio, podemos encontrar vários enunciados em constitucionais garantem o cumprimento do devido processo legal, em especial, constantes do art. 5º da Constituição Federal de 1988, a saber: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; XXXVII - não haverá júízo ou tribunal de exceção; XXXVIII - é reconhecida a instituição do júri, com a organização que lhe der a lei, assegurados: a) a plenitude de defesa; b) o sigilo das votações; c) a soberania dos veredictos; d) a competência para o julgamento dos crimes dolosos contra a vida; LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos; LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória; LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem. Não obstante esses dispositivos, existem também as leis processuais civil, penal e administrativa, as quais possuem dispositivos que regulam o processo de acordo com a área em que ele esta tramitando.

O princípio do devido processo adjetivo visa atender o sentimento de justiça do indivíduo, a busca da verdade dos fatos que servem de base à imposição normativa, sendo, necessário, portanto, o regramento dos meios de prova, tanto para a imposição quanto para sua defesa. A finalidade das provas é afirmar, confirmar ou infirmar fatos jurídicos. O devido processo legal adjetivo deve garantir que o sistema de as condições necessárias para que se cumpra com seu papel final, qual seja, que o indivíduo obtenha uma sentença que consiga a busca mais aproximada da verdade.

¹¹⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 268.

5.3.1.2 Devido Processo Legal Substantivo

O devido processo legal substantivo é a manifestação do devido processo legal na esfera material.

A noção de devido processo legal substantivo está intimamente relacionada com o exame de razoabilidade e de proporcionalidade dos atos do Poder Público, quando esses atos estão dirigidos à restrição de direitos materiais assegurados aos indivíduos. Em virtude da natureza constitucional da ampla defesa e do contraditório, eles devem ser observados não apenas formalmente, mas, sobretudo substancialmente, sendo inconstitucionais as normas que não os respeitem.

O devido processo legal substantivo (*substantive due process*) tem como objetivo tutelar o direito material do cidadão, coibindo leis em sentido genérico ou ato administrativo que visem ofender os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos que estão previstos ou derivam da Constituição.¹¹⁵

Assim, temos que os controles de constitucionalidade, difuso ou concentrado, são seus principais instrumentos.

O primeiro controle, o difuso, foi inaugurado pela *judicial review* norte-americana, no famoso caso *Marbury vs. Madison*¹¹⁶, cujo julgamento ocorreu em 1803,

¹¹⁵ SEIXAS, Bernardo Silva de; SOUZA, Roberta Kelly Silva. A importância do princípio constitucional do devido processo legal para o efetivo acesso à justiça no Brasil. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. 9, n. 1, p. 1-23, 2014. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/44535>. Acesso em: 10 out. 2020. p. 8.

¹¹⁶ Sobre o caso *Marbury vs. Madison*, bem sintetizou o Professor José Rogério Cruz e Tucci, lembrando que: “ Na eleição presidencial dos Estados Unidos realizada em 1800, o candidato republicano, Thomas Jefferson, derrotou o adversário federalista e então presidente do país, John Adams. Logo após a derrota nas eleições (17/2/1801) e dias antes de encerrar o seu mandato, John Adams nomeou aliados de seu partido político para cargos importantes a fim de estabelecer um certo “controle” sobre o Poder Judiciário. Em seguida, o Congresso aprovou uma nova lei de organização do Poder Judiciário (*Judiciary Act de 1801*), que reduziu o número de ministros da Suprema Corte, conferiu ao presidente o poder de nomear juizes federais e juizes de paz e alterou o número e a distribuição das cortes no país. Desse modo, conspirando contra a democracia, John Adams foi autorizado a nomear seus aliados para os cargos de juizes federais e juizes de paz, além de indicar como presidente da Suprema Corte seu secretário de Estado, John Marshall. Quando Thomas Jefferson assumiu a Presidência do país, as nomeações não foram reconhecidas, e o novo secretário de Estado, James Madison, deixou de outorgar os diplomas de investidura para aqueles juizes então escolhidos. Entre os juizes de paz nomeados por John Adams e que não receberam o diploma de investidura a tempo encontrava-se William Marbury, que requereu, perante a Suprema Corte, o reconhecimento de sua nomeação e a entrega do diploma, mediante a impetração de um *writ of mandamus*. Quem presidia a Suprema Corte e foi relator do caso *Marbury v. Madison* era John Marshall, indicado e recentemente empossado ainda pelo ex-presidente John Adams. Em seu voto, que acabou prevalecendo, Marshall conclui, em síntese, que, embora o requerente William Marbury possuía o direito de impetrar o *writ of*

quando pela primeira vez a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de uma lei.¹¹⁷

O controle concentrado, criação de Hans Kelsen, jurista austríaco, abriu a possibilidade de um sistema de controle de constitucionalidade, com base na hierarquia superior da Constituição. Kelsen, em seu extremado formalismo, cria um hiato entre a essência (superior) da Constituição e a legislação ordinária, ao admitir a aplicação do princípio *lex posteriori derogat priori*, sustentando a existência de uma *contradictio in adjecto* quando se diz ser uma lei válida contrária à Constituição, sob o argumento de que uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Em seu entendimento, se uma lei é válida, o é com fundamento na Constituição; se contrária a ela, não pode sequer ser tida como norma, eis que inválida e, portanto, juridicamente inexistente.¹¹⁸ Portanto, através desses dois procedimentos, o difuso e o concentrado, que se procura expurgar normas tidas como portadoras de vícios insanáveis, diretamente contrários às disposições Constitucionais.

Assim, podemos afirmar que o devido processo legal adjetivo e substantivo, atendem os anseios naturais da justiça, funcionando como mecanismo que visa aperfeiçoar o sistema, “uma vez que as asserções e contra-asserções no processo operam de modo a depurar os excessos, evitando a criação ou expulsando do ordenamento jurídico as regras abusivas, gerais e abstratas e concretas.”¹¹⁹

mandamus, dado o seu inequívoco direito de pleitear o cumprimento de uma obrigação de interesse público, a Suprema Corte não estava autorizada a emitir o *mandamus* se a lei (no caso, o aludido *Judiciary Act*) for inconstitucional, não produzindo efeitos vinculantes para atribuir obrigações e tarefas às demais autoridades. Dessa forma, Marshall analisou o artigo III da Constituição dos Estados Unidos, que define as hipóteses em que a corte exercerá competência originária ou recursal, para verificar a incompatibilidade. Segundo o entendimento de Marshall, de acordo com a Constituição, o *mandamus* pleiteado por Marbury foi impetrado como se fosse da competência originária da corte, não estando esta autorizada, portanto, a deferi-lo. Desta forma, Marshall reconheceu o direito de Marbury a receber o seu diploma de investidura e que as leis do país contemplam o remédio legal escolhido (*mandamus*), mas declarou que a corte não poderia expedi-lo, consolidando o controle de constitucionalidade da Suprema Corte e ressaltando a sua legitimidade em exercê-lo ao atestar a inconstitucionalidade do *Judiciary Act*”. (TUCCI, José Rogério Cruz e. Movimentos sociais, o Supremo e a lembrança do caso Marbury v. Madison. In: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 4 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-04/paradoxo-corte-movimentos-sociais-stf-lembanca-malbury-madison> Acesso em: 25 mar. 2020.).

¹¹⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 270.

¹¹⁸ LEAL, Mônia Clarissa Henning. Sobre as influências de Kelsen para o controle de constitucionalidade: da teoria pura do direito à idéia de tribunal constitucional e suas perspectivas em face do estado democrático de direito: uma análise. In: ENCONTRO PREPARATÓRIO DO CONPEDI, 16., 2007, Campos dos Goytacazes. **Anais** [...]. Campos dos Goytacazes: FDC, 2007. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/campos/monia_clarissa_hennig_1eal.pdf. Acesso em: 25 mar. 2020.

¹¹⁹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 270.

No entanto, o ato mais importante do devido processo legal quer substantivo ou adjetivo (ou outra classificação que queiram lhe dar), tudo depende da decisão judicial, a qual em face do quanto disposto no inciso IX do art. 93 da CF/88 impõe a indispensabilidade de sua motivação, eis que ela consiste na explicitação, pelo julgador, das razões que o levaram a adotar determinado entendimento.

Portanto, pela motivação, o julgador cumpre seu papel para comunicar as razões que fundaram sua decisão (sentença¹²⁰), sendo que, a partir desse momento, começa seu controle (grau recursal), para fins de se verificar o seu alinhamento, ou não, ao sistema jurídico em que foi proferida, incluindo aí os precedentes firmados em casos semelhantes que já foram examinados pelos órgãos jurisdicionais. Isso se faz necessário, para fins de evitar-se que o litígio seja definido de acordo com a exclusiva convicção íntima do julgador.

As decisões fundadas exclusiva e unicamente em preceitos morais não legitimam a noção de Estado Democrático de direito. Mesmo que seja dado aos juízes estarem vinculados ao seu livre convencimento (desde que motivado), porém muitas decisões não provêm de um racionalismo positivista ou não são ponderados em princípios e tampouco avaliam as consequências delas decorrente.

Os critérios objetivos e racionais devem ser decisivos para o pronunciamento judicial, a busca pela fundamentação¹²¹ correta e justa deve ser incansavelmente

¹²⁰ Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé.

¹²¹ “A motivação das decisões tem crucial importância na produção da norma individual e concreta, através da teoria da incidência. É justamente por este instituto que o aplicador do direito

persistente sendo que, agora, em especial, deve ser avaliadas as consequências dessa decisão.

As regras jurídicas não conseguem solucionar todos os problemas, e o juiz não pode se vincular unicamente a norma jurídica, identificar e aplicar tão somente não é suficiente.

A previsibilidade das respostas jurisdicionais é importante para a estabilização social e econômica, influenciando, inclusive, nos investimentos realizados em determinado país. Neste sentido, a atividade judicial apresenta reflexos sobre o desenvolvimento das sociedades.¹²² Cada vez mais deve ser levada em consideração a inter-relação entre o Direito, o Poder Judiciário e a Economia.

Por isso, a decisão do juiz é de suma importância nesse contexto, desde que decorrente do trâmite do devido processo legal, observadas as regras postas de seu procedimento dentro dos princípios estabelecidos num Estado Democrático de Direito.

5.4 Protocolo Decisório do Juiz

Proposto por Cristiano Carvalho, o protocolo de tomada de decisões pelo juiz em matéria tributária, é inspirado na árvore decisória da teoria clássica, sendo que, referido modelo, está baseado nas diversas escolhas que o julgador tem à sua frente, o que se dá de forma binária, porquanto há sempre uma renúncia para uma escolha possível,¹²³ cujo organograma abaixo define seus passos:

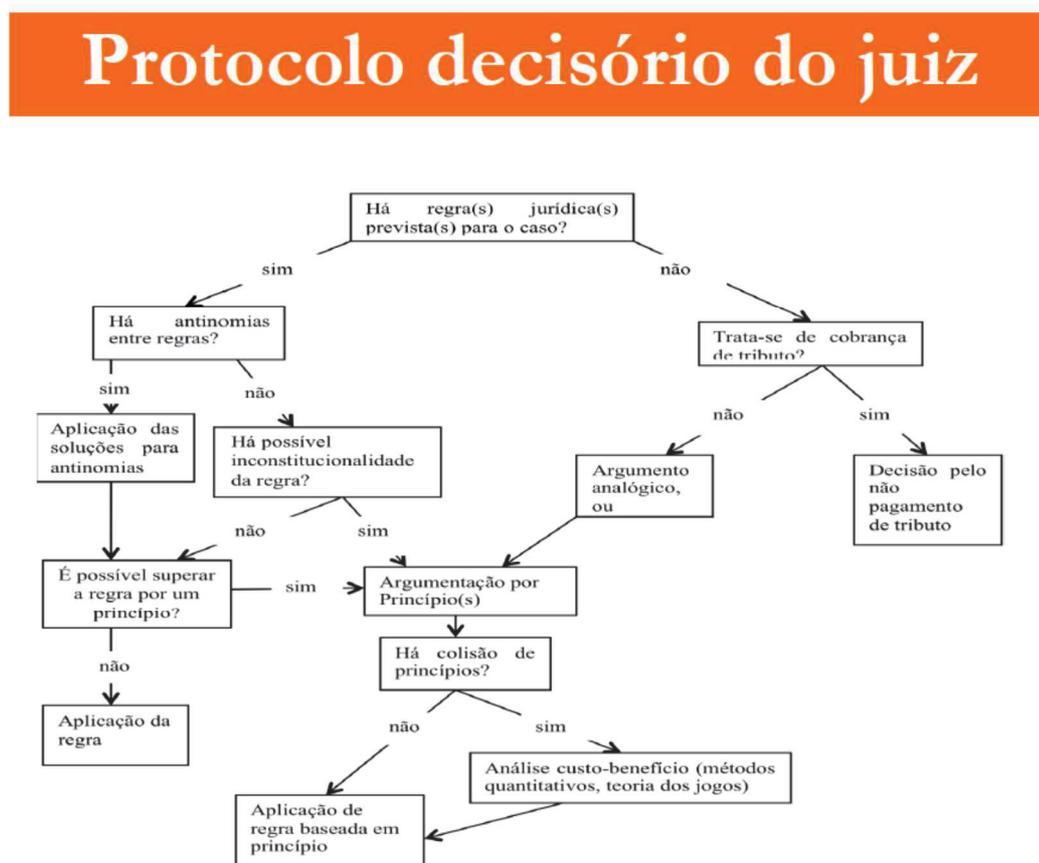
demonstra ter ocorrido a hipótese normativa geral e abstrata e realiza a subsunção do fato à norma, por meio do ato judicial.” CARVALHO, Paulo de Barros, 2008 *apud* BARBOSA, Vitor Carvalho. A fundamentação das decisões judiciais no novo CPC. **Congresso De Processo Civil Internacional**, Vitória, p. 255-265, 2017. Trabalho apresentado no 2º Congresso de Processo Civil Internacional, 2017, Vitória. Disponível em:

<https://periodicos.ufes.br/processocivilinternacional/article/view/19859>. Acesso em: 29 mar. 2020.

¹²² BASTOS, Antonio Adonias Aguiar. **Devido processo legal nas demandas repetitivas**. 2014. Tese (Doutor em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012. Disponível em: <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/15817>. Acesso em: 25 mar. 2020. p. 44.

¹²³ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 347-348.

Figura 1 – Protocolo decisório do juiz



Fonte: Carvalho...¹²⁴

Como pode se observar do protocolo, seu ponto de partida é saber se há uma regra específica a ser aplicada ao caso. Não havendo regra específica, a árvore indaga se é caso de cobrança de tributo. Se for o caso de cobrança de tributo a árvore abre duas possibilidades. No caso de a resposta ser positiva, em não havendo regra específica para aquela situação, a decisão do julgador poderá ser no sentido de afastar a cobrança do tributo. No entanto, se a resposta for negativa, v.g., caso de fiscalização com glosa exigindo arrecadação de tributo, a árvore prevê a possibilidade de argumento por analogia ou empregar argumentos principiológicos para resolver o caso (art. 108 do CTN).¹²⁵

Retornando ao início do organograma, se houver a existência de regra ou de regras, o julgador deverá analisar qual a regra que deve ser aplicada. Portanto, se for o caso de antinomia, deverão ser utilizados os seguintes critérios de resolução:

¹²⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 348.

¹²⁵ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 349.

Regra posterior revoga anterior, regra de mais alta hierarquia ou regra mais específica prepondera sobre a de mais baixa hierarquia ou regra geral, respectivamente. Uma vez solucionada a antinomia (se houver), cabe indagar se no caso específico há eventual necessidade de superação da regra por princípio. São casos em que a razoabilidade pode e deve imperar, desde que os critérios necessários para tanto sejam atendidos: 1) que a finalidade da regra não seja alterada; 2) que o equilíbrio no sistema de preços normativo não seja afetado; e 3) que haja obtenção de maior eficiência econômica. Se esses critérios não forem todos respeitados, a superação não é possível e, então, aplica-se a regra apropriada.¹²⁶

Retomando-se a linha adotada pela árvore do protocolo decisório do juiz, existindo ou não antinomia entre regras, há de se verificar se alguma das partes arguiu a inconstitucionalidade da regra. No caso haver tal arguição, “o princípio que estiver sendo violado pela regra será o caminho argumentativo”. Portanto, há também de se constatar se há colisão de princípios ou de direito fundamentais no caso em julgamento.

Em caso negativo, simplesmente constrói-se a regra baseada no princípio adequado. Se a resposta for positiva, deve-se então utilizar do metaprincípio da proporcionalidade para escolha do princípio preponderante, por meio de análise consequencialista, que responderá qual dos princípios informará a decisão do julgador.¹²⁷

Temos que, o protocolo decisório do juiz proposto por Cristiano Carvalho, trata-se de uma ferramenta cuja aplicação serve como forma de orientação à decisão judicial no sentido de condução para determinar se o “tributo” é devido ou não (inexistência de relação jurídico-tributária) ou se ele é constitucional ou inconstitucional (devido ou não devido em face dos ditames constitucionais).

O protocolo decisório serve como uma linha de raciocínio a ser utilizada pelo juiz para analisar a decisão que irá tomar no caso concreto (orientador da tomada de decisão), cuja aplicação da metodologia da Análise Econômica do Direito trará subsídios para aferir as consequências decorrentes da decisão, o que se sugere como instrumento para ser utilizado em razão de que não há tanto no “caput” do art. 20 da LINDB e tampouco no art. 3º do Decreto nº 9.830/2019 (Decreto Regulamentador), um critério claro de como se dará à avaliação pelo julgador sobre às consequência advindas de sua decisão.

¹²⁶ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 349.

¹²⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 349.

6 ANÁLISE DE DECISÕES JUDICIAIS

Far-se-á uma análise de decisões tomadas em matéria tributária antes e depois da vigência da LINDB, para fins de verificação se os julgamentos levaram em consideração às consequências deles decorrentes. Para tanto, importante se posta a questão sobre a aplicação da modulação dos efeitos da decisão tomada pelo STF – Supremo Tribunal Federal quando declara a inconstitucionalidade de algum tributo.

Também serão analisadas decisões tomadas após a vigência da LINDB, para fins de se verificar quais os critérios adotados nos julgamentos.

6.1 Modulação dos efeitos da Decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade tributo

Independentemente da eficiência e justiça da decisão judicial, é de se levar em consideração que ela pode gerar externalidades negativas quando não bem sopesadas suas consequências, eis que estarão criando incentivos futuros para os atores sociais envolvidos na questão. O exemplo que podemos dar é quando o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade de um determinado tributo e aplica a modulação dos efeitos de acordo com o quanto disposto no art. 27 da Lei 9.868/99. Referida norma dispõe que:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.¹²⁸

A aplicação desse artigo torna-se polêmica, na medida em que, o STF ao fixar e restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade¹²⁹ de um tributo,

¹²⁸ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

¹²⁹ “A incompatibilidade de uma norma com o ordenamento constitucional atinge sua validade, identificada como sua existência perante um sistema com o qual deve guardar relação de pertinência. Sendo inválida, a norma não poderia e não deveria produzir efeitos. Ocorre que a presunção é a constitucionalidade das normas, e não ao contrário. Sendo assim, o reconhecimento de sua incompatibilidade com o sistema muitas vezes tem lugar quando seus efeitos – nascidos dos atos concretos de aplicação – correspondem a atos vivenciados pelo teatro da vida. Contratos firmados, custos estabelecidos, direitos nascidos e confiança na inalterabilidade

aplicando indiscriminadamente o efeito “ex tunc” pode estar gerando situações de lesão a direitos individuais de contribuintes, de insegurança jurídica e de contrariedade aos ditames da justiça.¹³⁰ Ou seja,

Ao manter os efeitos passados da norma inconstitucional, pretendendo proteger a segurança jurídica no passado, restringindo-se, ainda em maior medida, a segurança jurídica no futuro, pelo incentivo à edição de novas normas inconstitucionais e, portanto, pelo estímulo à restrição da eficácia e da calculabilidade do Direito.¹³¹

O que temos é uma decisão que gera externalidades negativas.

Como bem lembrou Rafael Pandolfo, ao resgatar passagem decorrente do diálogo de Fedro de Platão, de que o remédio pode se tornar o próprio veneno:

No diálogo de Fedro, Platão compara a linguagem a “pharmakon”, expressão grega utilizada para designar tanto remédio quanto veneno. A figura utilizada pelo filósofo é dotada de uma riqueza retórica interminável. No caso do controle de constitucionalidade, expulsar a norma questionada do sistema prescritivo válido corresponde ao efeito de depurador do sistema (remédio). Sua aplicação, por outro lado, não pode causar maiores prejuízos ao sistema do que a própria doença por ele extirpada, sob pena de transformá-lo em veneno. Nasce daí a necessidade de um instrumento calibrador (modulação), responsável pela mitigação dos efeitos colaterais causados ao ordenamento jurídico. Assim, a modulação de efeitos é o instrumento que impede que, em determinado contexto, o remédio (declaração de inconstitucionalidade) se transforme em veneno.¹³²

Portanto, constatado o veneno, o que se tem é que, diante de uma decisão venenosa, esta gera externalidade negativas, o que irá determinar um comportamento por parte do legislador, qual seja, o de que toda vez que legislar sobre um tributo, ele pode legislar de forma a contrariar a Constituição, pois sabe que pode contar com uma modulação dos efeitos da inconstitucionalidade que não irá dar tudo ao

do passado materializam um plexo de relações juridicamente tuteláveis. A preservação da segurança jurídica e a vedação do ao enriquecimento ilícito constituem eixos fundamentais do estado de direito, assim como o controle da constitucionalidade. Se a inconstitucionalidade é a doença a ser extirpada e a declaração de inconstitucionalidade tragam consequências mais danosas aos cidadãos que os decorrentes da própria norma inconstitucional”. (PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: Reflexos nos processos Administrativo e Judicial. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 242-243.).

¹³⁰ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 57.

¹³¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 557.

¹³² PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: Reflexos nos processos Administrativo e Judicial. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 243-244.

contribuinte e mitigar o direitos de outros que não ingressaram na justiça para discutir a questão. De outro lado, o contribuinte também terá um comportamento negativo, na medida em que, se for ele um grande investidor, não mais aplicará seu recurso financeiro (investimento de capital) no País, e, com certeza, irá procurar outros lugares que lhe tragam mais estabilidade e segurança jurídica.

Cristiano Carvalho ao se reportar sobre a modulação dos efeitos pelo STF, assim se manifesta:

[...] causa espécie a modulação, pois, se a norma foi declarada inconstitucional, isso significa que desde o momento de sua criação havia vício insanável no processo de produção normativo.

[...] Ainda assim, a declaração demonstra que, não obstante a norma ter sido posta em desatino com a Carta Magna, permaneceu válida gerando efeitos concretos até o momento de sua expulsão. E é justamente por isso que a modulação soa injusta no momento em que permite ao julgador não compensar danos já causados pela norma que ele próprio considerou digna de expurgo,

Trata-se de uma visão consequencialista, não há dúvida. O dispositivo que autoriza modular os efeitos da decisão menciona ‘segurança jurídica’ e ‘excepcionalmente interesse social’, expressão esta bastante vaga, diga-se de passagem. O critério a ser ponderado, são as externalidades. Por exemplo, se o efeito *ex tunc* gerar crise sistêmica, por exemplo, paralisar ou quebrar o Estado com uma dívida impagável a título de restituição de tributos, a norma então autoriza a Suprema Corte a graduar o alcance da decisão.

Por outro lado, não podemos esquecer que os indivíduos racionais agem movidos por incentivos. Tampouco podemos olvidar que os agentes públicos – sejam políticos, executivos ou juízes – também são indivíduos autointeressados e que muitas vezes as suas escolhas, ainda que públicas, tenderão a buscar a sua maximização pessoal de utilidade. Consequentemente, o uso constante da modulação terá o condão de gerar incentivos para que os entes tributantes sigam criando tributos inconstitucionais.¹³³

O que temos é que a modulação dos efeitos da forma como é aplicada pelo Supremo Tribunal Federal, em casos específicos (especialmente em matéria tributária), gera externalidades negativas, pois incentiva os entes federados a legislarem contrário às disposições Constitucionais em matéria Tributária.

Com base nas decisões que modulam os efeitos, em especial as que limitam o direito do contribuinte em repetir o indébito tributário, estipulando e demarcando um período no tempo para que isso aconteça, o Estado pode se valer do que podemos denominar a técnica da “inconstitucionalidade útil”, pois consiste na criação de lei

¹³³ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 339.

inconstitucionais, sabendo que a eventual declaração de inconstitucionalidade só alcançará um pequeno período temporal futuro. Ou seja, em se deferindo o efeito prospectivo, estar-se-á estimulando os Governos a prosseguirem na criação de tributos inconstitucionais, objetivando arrecadar enquanto seja possível e devolver tão somente pequena parte do recolhido indevidamente aos contribuintes quando o STF reconhecer a inconstitucionalidade da legislação tributária.

O STF deve afastar os fundamentos da União para justificar a modulação dos efeitos, tais como: perda de receita e rombo nas contas públicas. Não há mais espaço para que o Governo se financie com base em receita decorrente de arrecadação norma inconstitucional, tratando-se de uma questão que leva ao risco moral.

Essa questão do “risco moral” da decisão e seus reflexos, pode ser analisada em face no julgamento do Recurso Extraordinário 363.852 pelo STF, quando do julgamento do FUNRURAL.

Em que pesem às alterações trazidas pela LINDB, necessário se faz um resgate de julgamentos ocorrido anteriormente (diante de muitos), cujas decisões se tivessem levado em conta à aplicação da metodologia da análise econômica do direito, talvez o resultado fosse outro.

O caso, em específico, trata-se da análise do RE 363.852.

6.1.1 Caso FUNRURAL - RE 363.852

Para fins de demonstrar as externalidades negativas que podem decorrer da modulação dos efeitos em face de declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, tomemos como exemplo o julgamento do RE n° 363.852¹³⁴ - MG, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, que considerou inconstitucional a contribuição instituída pela Lei n° 8.540/92 (art.1°), incidente sobre a comercialização de produção rural realizada pelo empregador rural (pessoa física), por violação aos arts. 195, I, § 4° e 150, II, da Constituição Federal de 1988.

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n° 363.852/MG. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO.** Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 3 fev. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur175879/false>. Acesso em: 11 out. 2020.

Neste caso do FUNRURAL, a Fazenda Nacional pleiteou a modulação dos efeitos da decisão proferida, arguindo questões financeiras em face da vultuosidade dos valores arrecadados.

O Ministro Marco Aurélio, então relator do caso, votou no sentido de que o STF deve adotar uma postura pedagógica, evitando estimular seu descumprimento, entendendo, portanto, ser inadequada a modulação. Enfatizou, também, em seu voto que a segurança jurídica estava garantida pelo limite temporal retratado pelo prazo prescricional, a abranger a repetição do indébito.

Cumprir destacar, nesse aspecto, o voto do Ministro Cezar Peluso,¹³⁵ que além de acompanhar o Relator, bem observou que a “[...] generalização da modulação de efeitos, em matéria tributária, na prática implica, pura e simplesmente, abolição do instituto de repetição do indébito” e que “Se, em todos os casos de decisão de inconstitucionalidade, em matéria tributária, o Tribunal dispuser que só valerá dali para frente, a repetição de indébito tributário e a prescrição não serve mais para nada”.

Com relação aos demais votos, merecem destaque os seguintes posicionamentos, quais sejam: O Min. Dias Toffoli, acompanhou o relator, e frisou que não haveria motivo para determinar a modulação dos efeitos a fim de impedir que as pessoas busquem um direito reconhecido pelo STF. Já a Min. Ellen Gracie, defendeu a modulação, sob o argumento de que

(i) o Tribunal ao fazer uma manifestação como a de hoje e não estabelecer limites, ele está indo na contramão de toda a reforma do Poder Judiciário, está incentivando a criação de milhares de novos processos em primeiro grau; e (ii) que o valor recolhido “já foi incorporado ao preço pelo qual se venderam as mercadorias, de modo que constituirá, [...] enriquecimento indevido a restituição deste tributo”.¹³⁶

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 363.852/MG**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 3 fev. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur175879/false>. Acesso em: 11 out. 2020.

¹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 363.852/MG**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 3 fev. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur175879/false>. Acesso em: 11 out. 2020.

Como bem exposto por Rafael Pandolfo, o aumento de demandas ou o repasse eventual da exação ao preço das mercadorias (art. 166 do CTN), não resistem ao devido enfretamento, uma vez que os custos direto e indireto não podem servir como argumento para afastar a satisfação do direito reconhecido pelo STF em face de uma lei inválida que contraria os preceitos constitucionais;¹³⁷ Ou seja, à restituição dos valores pagos indevidamente (quer seja requerida pelo agricultor, adquirente ou consumidor final), estimula a confiança dos cidadão ao Estado, pois, do contrário, eventual dispensa de restituição, serve como incentivo à instituição de novas inconstitucionalidade na área tributária.

Assim, o STF, diante dos reflexos que podem trazer a modulação, está diante de um *Trade off*: ou ele preserva a situação financeira dos Entes Estatais, ou a modulação trará incentivos corretos para que não se instituem leis inconstitucionais, o que gera, neste caso, externalidades positivas. Portanto, visando resguardar o interesse público, não podem os Ministros do STF se limitarem apenas a aplicar a tradicional teoria jurídica, mas devem avaliar os custos de oportunidade diante das consequências que podem decorrer da decisão relativa à modulação dos efeitos da declaração da inconstitucionalidade de tributo.¹³⁸

Podemos afirmar que a Análise Econômica do Direito assegurada pelos conceitos de eficiência, custos e benefícios, efeitos que geram externalidades positivas e negativas e que pode auxiliar como método para fins de avaliar o reflexo das consequências que decorrem de uma decisão judicial, evitando-se que decisões sejam irreconciliáveis com os direitos fundamentais de liberdade e propriedade.

Portanto, se a LINDB estivesse em vigência, quando desse julgamento, talvez a modulação dos efeitos tomaria outra diretriz, na medida em que, a análise das consequências delas decorrentes, teriam uma melhor adequação se fosse aplicada à metodologia da Análise Econômica do Direito.

6.1.2 Caso ICMS exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS - RE 574.706

Outro julgamento de suma importância no cenário nacional julgado pelo STF – Supremo Tribunal Federal – RE (Recurso Extraordinário) 574.706, cujo resultado de

¹³⁷ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: Reflexos nos processos Administrativo e Judicial. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 267.

¹³⁸ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 339.

eventual modulação dos efeitos do julgamento, pode afetar muitos contribuintes e trazer insegurança jurídica em face do pedido da União Federal em requerer a aplicação da referida modulação.

A inconstitucionalidade da inclusão das parcelas relativas ao ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 574.706 com repercussão geral reconhecida, tendo aquela Corte decidido que a parcela relativa ao ICMS não é receita nem faturamento do contribuinte, não compondo sua capacidade contributiva, e não podendo ser incluída na base de cálculo dos tributos que incidem sobre receita e faturamento: PIS/PASEP e COFINS. A decisão proferida pela Corte foi publicada em 02/10/2017 e restou assim ementada:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.¹³⁹

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. [...]. Relatora: Cármen Lúcia, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjr374677/false>. Acesso em: 11 out. 2020.

Entendeu o STF que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorporar ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. Pois bem, a razão da inconstitucionalidade está em que a previsão da incidência dessas contribuições sobre as bases “receita” e “faturamento” está expressa na CF, em seu artigo 195, I, na redação original, e no artigo 195, I, b, na redação atual, dada pela EC n. 20/1998.

Em que pese à decisão favorável ao contribuinte, a União Federal ingressou com “Embargos de Declaração” para fins de modular os efeitos da decisão, visando com isso mitigar os direitos dos contribuintes.

No referido recurso, traz à baila a questão do “Impacto financeiro e orçamentário”, sem se preocupar com a indigitada razão de inconstitucionalidade declara pelo STF em face desse julgamento.

A PGFN – Procuradoria da Fazenda Nacional é enfática ao afirmar que

Em que pese, realisticamente, ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão, uma vez que há influência de fatores externos ao direito (oscilações da economia), que a própria aplicação da decisão influi no comportamento dos contribuintes e que não se tem dados acerca de quantos ajuizaram demandas em cada data – tendo se baseado o número na suposição de que todos ingressaram em juízo –, é difícil afirmar que exista um superdimensionamento de tais valores. É que, como dito, o potencial de impacto da presente decisão sobre vários tributos que têm seguido a mesma lógica do PIS e da COFINS, incidindo sobre o valor das operações ou sobre o faturamento, e a possibilidade de decote de outros valores com base nos mesmos fundamentos, permitem ao observar atento ser tão pessimista quanto a LDO (ou mais). Destarte, o enorme impacto orçamentário das restituições promovidas pela presente tese e por outras decorrentes da aplicação análoga dos argumentos em questão, justificam o pedido de modulação dos efeitos.¹⁴⁰

Muito embora o STF não tenha ainda se pronunciado a respeito desses embargos de declaração, mostra-se a tendência da União em querer justificar as perdas financeiras, visando que a modulação seja aplicada de modo a mitigar o direito dos contribuintes, sob o manto do impacto orçamentário das restituições que podem e poderão ocorrer em face da referida tese.

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. [...]. Relatora: Cármen Lúcia, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 11 out. 2020. p. 679 dos autos.

Assim, o STF ao analisar o recurso da União Federal, deverá levar em consideração o direito dos contribuintes já consolidado com a sua decisão, eis que qualquer mudança de comportamento decisional, poderá gerar externalidades negativas, sendo que, para tanto, deverá levar em consideração às diretrizes traçadas pelo art. 20 da LINDB.

6.2 Decisões Judiciais que fazem menção a Análise Econômica do Direito após às alterações feitas pela LINDB

Realizou-se uma linha de pesquisa qualitativa e quantitativa de julgados perante a JFRS, TRF4, STJ e STF, tendo por objetivo detectar se aplicaram ou simplesmente fizeram referência ao AED – Análise Econômica do Direito.

Os julgados pesquisados tratam de questões de ordem de benefícios previdenciários, onde encontramos citação ao art. 20 da LINDB, e há menção a aplicação da AED. Referidas decisões estão na condição de “*ad exemplum*”, pois não restaram encontrados sentenças de primeiro grau ou acórdão de segundo grau de jurisdição em matéria tributária que fizessem menção ao referido artigo. A menção às decisões pesquisadas se faz necessária para que haja um entendimento do direcionamento jurisprudencial que está sendo tomado com relação à aplicação do art. 20 da LINDB.

6.2.1 Decisões tomadas no âmbito do JFRS (1º Grau)

A pesquisa foi realizada no âmbito da jurisdição de primeiro grau perante a Justiça Federal do Rio Grande do Sul,¹⁴¹ onde conseguimos encontrar decisões decorrentes de julgamentos ocorridos perante a Seção Judiciária do Rio Grande do Sul 2ª UAA em Soledade e da 2ª Vara Cível de Carazinho, todas da lavra do Juiz Federal, Guilherme Maines Caon, do qual citamos dois precedentes:

- a) PROCEDIMENTO DO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL Nº 5001093-41.2019.4.04.7131/RS (Soledade);
- b) PROCEDIMENTO DO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL Nº 5000540-33.2019.4.04.7118/RS (Carazinho).

¹⁴¹ Website da JFRS: www.jfrs.jus.br

Em ambos os casos, tendo por objeto o mesmo pleito (concessão de auxílio doença parental), as decisões ficaram bem assentadas, na medida em que referido magistrado aplicou princípios gerais de direito e analisou suas consequências, justificando-as com base no quanto previsto no art. 20 da LINDB, cuja passagem da decisão tomada no Procedimento do Juizado Especial Cível nº 5000540-33.2019.4.04.7118/RS (Carazinho)¹⁴² se transcreve:

Trata-se, como visto de um caso de difícil resolução, em que se vislumbra delicada situação de fato. Se, de um lado, a inexistência de previsão legal específica em um primeiro momento pode direcionar a solução para o indeferimento do pleito, o fato de se tratar de uma criança em situação de grave doença, sugere a incidência dos princípios humanitários de nosso ordenamento jurídico, de modo a se possibilitar a concessão do benefício.

[...] Analisando-se o caso sob o prisma dos princípios constitucionais e direitos fundamentais, tem-se como ponto de partida o direito à vida, previsto no caput do artigo 5º da Constituição Federal. No mesmo artigo, encontra-se também previsto o princípio da igualdade, pelo qual deve-se dispensar tratamento isonômico a todos os cidadãos. De não menos importância, e considerado o pilar dos demais princípios, tem-se o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil, conforme artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal

[...] Por certo que se trata de simples projeto de lei sem nenhuma eficácia normativa, mas reflete um evidente anseio social, que pode ser levado em consideração quando da aplicação de conceitos jurídicos abstratos pelo juiz.

Enfim, trata-se, por certo, de se definir o modo de aplicação do Direito em um caso grave e complexo. Há, por evidente, parâmetros orçamentários e relativos ao financiamento da seguridade social e à vedação de criação de benefícios sem a correspondente fonte de custeio.

Entretanto, há uma situação fática da vida real, em que uma trabalhadora encontra-se na contingência de deixar seu emprego para atender à necessidade de saúde de sua filha de 04 anos, que passa por doença grave e com risco de morte. Há todo um cenário humano de extrema vulnerabilidade infantil que não pode ser desconsiderado pelo juiz na aplicação do Direito ao caso concreto

Se, de fato, não pode o juiz agir como legislador positivo, também não pode ser meramente *la bouche de la loi*, alheio à gravidade da situação fática trazida a seu conhecimento. Trata-se, em última análise, de definição do sentido jurídico do direito à dignidade da pessoa humana e do princípio da proteção integral da criança, à luz do caso concreto.

¹⁴² RIO GRANDE DO SUL. Justiça Federal. **Procedimento do Juizado Especial Cível nº 5000540-33.2019.4.04.7118/RS**. Juiz: Guilherme Maines Caon, 28 fev. 2019. Disponível em: <https://www2.jfrs.jus.br/consulta-processual/?consulta-processual=1&txtValor=50005403320194047118&selForma=NU&selOrigem=RS&txtDataFase=01/01/1970&pagina=2>. Acesso em: 11 out. 2020.

Neste contexto, destaca-se a nova previsão do art. 20 da LINDB, pela qual o juiz deve estar atento às consequências práticas de sua decisão:

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.

Com efeito, uma decisão judicial irresponsável pode levar a uma multiplicação de pleitos infundados ou temerários, com nefastas consequências para as finanças públicas e para a ordem jurídica e financeira do já abalado sistema previdenciário.

Portanto, há que se decidir de forma responsável e com visão consequencialista, tendo em vista o possível resultado do precedente que se forma. (grifo do autor)

Referido Magistrado (Juiz Federal, Guilherme Maines Caon), aplica a mesma linha da análise econômica do direito quando da decisão em sede do Mandado de Segurança n ° 5001079-57.2019.4.04.7131 - 2ª UAA em Soledade/RS,¹⁴³ conforme pode se observar da seguinte passagem da sentença:

Em atenção ao art. 20 da LINDB, esclareço que a interpretação dada aos princípios e conceitos abstratos no presente caso não pode servir como abertura para a concessão indiscriminada e abusiva de benefícios não previstos em lei. Deixo claro que o raciocínio jurídico que constitui a *ratio decidendi* do presente caso se aplica unicamente a situações de grave doença de pessoa altamente vulnerável, em que a assistência do segurado é indispensável e absolutamente necessária, tal como na relação entre mãe e filho, em que os cuidados maternos em caráter permanente são imprescindíveis para o resguardo da integridade física e moral da criança.

Portanto, ciente da possibilidade de replicação da presente *ratio decidendi* em casos análogos, haja vista o valor jurídico dos precedentes em nosso ordenamento jurídico, destaco que a aplicação destes fundamentos é restrita, de modo que não vislumbro qualquer abalo nas finanças públicas ou multiplicação de demandas, especialmente porque se trata de raciocínio jurídico que se aplica a situações extremas como a presente, ficando desde logo afastada a possibilidade de extensão do presente entendimento a situações de doenças corriqueiras ou de menor gravidade.

Nas decisões tomadas nos processos antes referidos, o magistrado não só decidiu **com base em valores jurídicos abstratos, mas considerou às**

¹⁴³ RIO GRANDE DO SUL. Justiça Federal. **Mandado de Segurança n ° 5001079-57.2019.4.04.7131**. Juiz: Guilherme Maines Caon, 29 out. 2019. Disponível em: encurtador.com.br/sS079. Acesso em: 11 out. 2020.

consequências práticas decorrentes da decisão em face do quanto previsto no art. 20 da LINDB.

6.2.2 Decisões tomadas no âmbito do TRF4

Analisando-se as decisões judiciais do TRF4, encontramos vários julgados que mencionaram o art. 20 da LINDB. Tomemos como primeiro exemplo o julgamento da APELAÇÃO CÍVEL Nº 5029793-56.2019.4.04.9999/SC¹⁴⁴, que temos como representativo nessa questão:

Trata-se de ação interposta para o fim de ser concedido o adicional de 25% previsto no art. 45 da LBPS à aposentadoria diversa de incapacidade percebida pela parte autora.

Conquanto o STJ tenha julgado o mérito do Tema 982, sobreveio decisão do STF determinando a suspensão nacional da matéria:

PETIÇÃO PARA CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. “AUXÍLIO-ACOMPANHANTE”. ART. 45 DA LEI N.º 8.213/1991. APLICAÇÃO DIRETA DE NORMAS CONSTITUCIONAIS. FUMUS BONI IURIS QUANTO À ADMISSÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PERICULUM IN MORA CONFIGURADO. RISCO DE IMPACTO BILIONÁRIO SOBRE AS CONTAS PÚBLICAS. SUSPENSÃO DE TODOS OS PROCESSOS QUE VERSEM SOBRE O TEMA EM TERRITÓRIO NACIONAL. POSSIBILIDADE. ARTS. 1.029, § 5º, I, 1.035, § 5º, 301 e 932, II, DO CPC/2015. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.

1. O Art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (incluído pela Lei n.º 13.655/2018) dispõe, verbis: “Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”.

2. O Magistrado tem o dever de examinar as consequências imediatas e sistêmicas que o seu pronunciamento irá produzir na realidade social, porquanto, ao exercer seu poder de decisão nos casos concretos com os quais se depara, os Juízes alocam recursos escassos. Doutrina: POSNER, Richard. *Law, Pragmatism and Democracy*. Cambridge: Harvard University Press, 2003, p. 60-64.

3. A segurança jurídica prevista no Código de Processo Civil de 2015, representa o cânone que consagra diversos mecanismos para o sobrestamento de causas similares com vistas à aplicação de orientação uniforme em todos eles (art. 1.035, § 5º; art. 1.036, § 1º; art. 1.037, II; art. 982, § 3º), juntamente com a estabilização da jurisprudência, a isonomia e a economia processual.

¹⁴⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Apelação Cível nº 5029793-56.2019.4.04.9999/SC**. Trata-se de ação interposta para o fim de ser concedido o adicional de 25% previsto no art. 45 da LBPS à aposentadoria diversa de incapacidade percebida pela parte autora [...]. Relator: Luiz Fux, 12 mar. 2019. Disponível em: encurtador.com.br/ehtFT. Acesso em: 11 out. 2020.

4. A doutrina sobre o tema assevera que, verbis: “trata-se de uma preocupação central do Código, cujo art. 926 impõe aos Tribunais a uniformização de sua jurisprudência para mantê-la estável, íntegra e coerente. Repise-se que a segurança jurídica quanto ao entendimento dos Tribunais pauta não apenas a atuação dos órgãos hierarquicamente inferiores, mas também o comportamento extraprocessual de pessoas envolvidas em controvérsias cuja solução já foi pacificada pela jurisprudência.” (FUX, Luiz; BODART, Bruno. Notas sobre o princípio da motivação e a uniformização da jurisprudência no novo Código de Processo Civil à luz da análise econômica do Direito. In: Revista de Processo, v. 269, jun. 2017, pp. 421-432).

5. O julgamento dos embargos de declaração opostos em face de acórdão do Superior Tribunal de Justiça no bojo de Recurso Especial autoriza a remessa dos autos ao Supremo Tribunal Federal para apreciação do Recurso Extraordinário, na forma do art. 1.031, § 1º, do CPC/2015.

6. O efeito suspensivo conferível ao Recurso Extraordinário pode envolver a antecipação da eficácia de todos os consectários processuais de seu processamento, inclusive a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional (art. 1.035, § 5º, do CPC/2015), no exercício judicial do poder geral de cautela (arts. 301, in fine, e 932, II, do CPC/2015).

7. In casu: (i) os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região invocaram os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CRFB) e da isonomia (art. 5º, caput, CRFB), bem como os direitos sociais (art. 6º CRFB), para estender o adicional de assistência permanente previsto no art. 45 da Lei nº 8.213/91 a beneficiários diversos dos aposentados por invalidez, indicando o *fumus boni iuris* quanto à admissão do Recurso Extraordinário; (ii) o risco de lesão grave a ser afastado com a suspensão dos processos que versem sobre a controvérsia debatida nos autos consiste no impacto bilionário causado aos já combalidos cofres públicos.

8. Agravo Regimental a que se dá provimento, na forma do art. 1.021, § 2º, do CPC/2015, para suspender todos os processos, individuais ou coletivos, em qualquer fase e em todo o território nacional, que versem sobre a extensão do “auxílio-acompanhante”, previsto no art. 45 da Lei n.º 8.213/1991 para os segurados aposentados por invalidez, às demais espécies de aposentadoria do Regime Geral da Previdência Social.

(Pet 8002 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 12/03/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-167 DIVULG 31-07-2019 PUBLIC 01-08-2019)

Sendo assim, determino o sobrestamento do processo, conforme art. 982, I, do NCPC. Intimem-se. (grifo nosso).

Observa-se que, em decorrência dessa pesquisa perante o TRF4, realizada em setembro de 2020,¹⁴⁵ vários julgados foram identificados com o mesmo teor da mencionada decisão, referindo-se ao art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito

¹⁴⁵ Website do TRF4: www.trf4.jus.br

Brasileiro (incluído pela Lei n.º 13.655/2018), mencionando a Doutrina de Richard Posner¹⁴⁶ a saber:

- 1) TRF4, Processo: 5010388-97.2020.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 24/08/2020;
- 2) TRF4, Processo: 5009975-84.2020.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Eliana Paggiarin Marinho, Julgado em 17/07/2020;
- 3) TRF4, Processo: 5011014-53.2019.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 25/06/2020;
- 4) TRF4, Processo: 5015049-90.2018.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 05/06/2020;
- 5) TRF4, Processo: 5025085-60.2019.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 02/06/2020;
- 6) TRF4, Processo 5016893-41.2019.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 02/06/2020;
- 7) TRF4, Processo 5029805-70.2019.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 27/05/2020;
- 8) TRF4, Processo 5029791-86.2019.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 27/05/2020;
- 9) TRF4, Processo 5029796-11.2019.4.04.9999, Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 06/03/2020;
- 10) TRF4, Processo 5052177-81.2017.4.04.9999 Turma Suplementar de SC, Rel. Celso Kipper, Julgado em 13/02/2020.

O exame desses julgados, revela que todos fazem menção a seguinte passagem:

1. O Art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (incluído pela Lei n.º 13.655/2018) dispõe, verbis: “Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”.
2. O Magistrado tem o dever de examinar as consequências imediatas e sistêmicas que o seu pronunciamento irá produzir na realidade social, porquanto, ao exercer seu poder de decisão nos casos

¹⁴⁶ POSNER, Richard. **Law, Pragmatism and Democracy**. Cambridge: Harvard University Press, 2003.

concretos com os quais se depara, os Juízes alocam recursos escassos.¹⁴⁷

Todos contêm o seguinte excerto em seu corpo como “uma certa” justificativa às consequências que poderiam estar justificando o quanto previsto no art. 20 da LINDB:

In casu: (i) os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região invocaram os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CRFB) e da isonomia (art. 5º, caput, CRFB), bem como os direitos sociais (art. 6º CRFB), para estender o adicional de assistência permanente previsto no art. 45 da Lei nº 8.213/91 a beneficiários diversos dos aposentados por invalidez, indicando o *fumus boni iuris* quanto à admissão do Recurso Extraordinário; (ii) **o risco de lesão grave a ser afastado com a suspensão dos processos que versem sobre a controvérsia debatida nos autos consiste no impacto bilionário causado aos já combalidos cofres públicos.**

8. Agravo Regimental a que se dá provimento, na forma do art. 1.021, § 2º, do CPC/2015, para suspender todos os processos, individuais ou coletivos, em qualquer fase e em todo o território nacional, que versem sobre a extensão do "auxílio-acompanhante", previsto no art. 45 da Lei n.º 8.213/1991 para os segurados aposentados por invalidez, às demais espécies de aposentadoria do Regime Geral da Previdência Social.¹⁴⁸

Essa repetição demonstra que o julgador estandardizou às justificativas dos efeitos com relação ao conteúdo do julgamento, justificando que sobre a matéria debatida devem ser sobrestados os processos que discutem “adicional de assistência permanente”, haja vista o risco de grave lesão aos cofres públicos já combalidos. O acórdão não traz dados econômicos que possam dar resguardo a tal afirmação. Simplesmente traz um argumento solto que pode justificar qualquer situação com relação à fragilidade do “impacto econômico” que o resultado antecipado do processo poderá trazer de impacto aos cofres públicos.

Observe-se que, pela maneira da justificativa, não se consegue definir às consequências decorrentes do que pretende estabelecer como julgamento e tampouco cumpre às exigências do quanto previsto no artigo 20 da Lei 13.655/2018; Ou seja, a prestação jurisdicional “fica no meio do caminho”, faltando-lhe,

¹⁴⁷ POSNER, Richard. **Law, Pragmatism and Democracy**. Cambridge: Harvard University Press, 2003. p. 60-64.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Petição 8002 AgR**. Petição para concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário. “AUXÍLIO-ACOMPANHANTE”. ART. 45 DA LEI N.º 8.213/1991 [...]. Relator: Luiz Fux, 12 mar. 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur407392/false>. Acesso em: 11 out. 2020.

efetivamente, sustentação e falta de motivação com relação às suas consequências.

6.2.3 Decisão do STJ - EDcl no Recurso Especial nº1.720.805/RJ

O STJ faz menção a aplicação do art. 20 da LINDB, quando do julgamento dos EDcl no Recurso Especial nº1.720.805 – RJ (2018/0020632-2),¹⁴⁹ em matéria previdenciária, sob a batuta da Ministra Regina Helena Costa, na condição de Relatora, cujo excerto do julgamento se transcreve na parte que fala do referido diploma legal:

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.720.805 - RJ (2018/0020632-2)
 RELATORA: MINISTRA REGINA HELENA COSTA
 EMBARGANTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL
 PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL FEDERAL - PGF - PR000000F
 EMBARGADO: MARIA LUIZA DA FONSECA JAEGGE
 ADVOGADO: FELIPE DA SILVA SANTIAGO - RJ107585
 INTERES.: INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO PREVIDENCIÁRIO (IBDP) - "AMICUS CURIAE"
 ADVOGADO: GISELE LEMOS KRAVCHYCHYN E OUTRO(S) - SC018200
 EMENTA PROCESSUAL CIVIL. PREVIDENCIÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍCIOS. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.
 I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.
 II – Não configurada a omissão em torno do art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, porquanto a fundamentação do julgado embargado espelha que, para a análise da pretensão, foram considerados dados concretos, observadas as consequências práticas da decisão, bem como os princípios envolvidos – dignidade da pessoa humana, tratamento isonômico, garantia dos direitos sociais e legalidade – foram devidamente ponderados.

Referido julgamento, também não contribui muito para a questão da aplicação do art. 20 da LINDB. Somente especifica que

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº1.720.805 – RJ**. Processual civil. Previdenciário. Embargos dedeclaração no recurso especial. Código de processo civil de 2015. Aplicabilidade. Omissão. Obscuridade. Contradição. Ausência de vícios. Pretensão de rediscussão da matéria. Embargos de declaração rejeitados. Relatora: Regina Helena Costa, 12 dez. 2018. Disponível em: encurtador.com.br/qtBS3. Acesso em: 12 out. 2020.

[...] a fundamentação do julgado embargado espelha que, para a análise da pretensão, foram considerados dados concretos, observadas as consequências práticas da decisão, bem como os princípios envolvidos – dignidade da pessoa humana, tratamento isonômico, garantia dos direitos sociais e legalidade – foram devidamente ponderados.¹⁵⁰

Eis o grande problema que temos com às decisões judiciais, a principiologia exerce um vetor determinante relativo às conclusões e não há especificamente uma análise mais concreta sobre às suas consequências, mas sim, tão somente, justificativas do tipo: “abalo aos cofres públicos”.

6.2.4 Decisão do STF - AC 3637 ED/RO

No STF, o Ministro Edson Fachin, em decisão interlocutória, faz menção ao art. 20, quando do julgamento do AC 3637 ED/RO, afirmando que tal dispositivo homenageia o consequencialismo jurídico como corolário do princípio da segurança jurídica. Leciona também, citando Floriano de Azevedo Marques e Rafael Vêras de Freiras que o dispositivo em questão instaura um devido processo legal decisório.

Confira:

A despeito disso, na qualidade de Estado-Juiz, impende apontar que art. 20 do Decreto-Lei 4.657/1942, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, consolidou, em algum grau, no ordenamento jurídico o dever de obediência a prescrições emanadas do consequencialismo jurídico como corolário necessário do princípio da segurança jurídica e do interesse social.

Eis o teor do dispositivo supracitado:

“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.”

De acordo com Floriano de Azevedo Marques e Rafael Vêras de Freiras, essa norma vincula ao Poder Judiciário e significa o seguinte: ‘A prescrição é um tanto mais sofisticada. Estabelece um devido processo legal decisório, mais interessado nos fatos, por intermédio do qual os decisores terão de explicitar-se: (i) dispõem de capacidade institucional para tanto, ou se, excepcionalmente, estão exercendo

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº1.720.805 – RJ**. Processual civil. Previdenciário. Embargos dedeclaração no recurso especial. Código de processo civil de 2015. Aplicabilidade. Omissão. Obscuridade. Contradição. Ausência de vícios. Pretensão de rediscussão da matéria. Embargos de declaração rejeitados [...]. Relatora: Regina Helena Costa, 12 dez. 2018. Disponível em: encurtador.com.br/qtBS3. Acesso em: 12 out. 2020.

uma função que lhe é atípica, mas por uma necessidade pragmática, porém controlável; (ii) a decisão que será proferida é a mais adequada, considerando as possíveis alternativas e o seu viés intrusivo; e (iii) se as consequências de suas decisões são predadoras de medidas compensadoras, ou de um regime transição. Cuida-se de uma motivação para além da exigida pelo disposto no artigo 50 da Lei 9.784/1999. Não se trata de um dever de utilização de uma 'retórica das consequências', como já se cogitou, nem, tampouco, tem o propósito de tornar o controle mais lasso. Quem exerce o controle não pode descuidar o seu autocontrole.

Na verdade, trata-se de dispositivo que visa estabilizar e a conferir exequibilidade às decisões do controlador. E, de outro bordo, estabelecer parâmetros a partir dos quais tais decisões poderão ser controladas. Assim é que, caso se trate de decisão na esfera administrativa, a inobservância dessa exigência poderá importar na sua invalidação, por ausência de motivos, como determina o disposto no artigo 2º, d e parágrafo único, d, ambos da Lei 4.717/1965 (Lei da Ação Popular). De outro lado, caso tal inobservância seja observada em provimento jurisdicional, tratar-se-á de decisão considerada sem fundamentação, nos termos do artigo 489, parágrafo 1º, do CPC 2015, o que pode ensejar a sua nulidade (nos termos do artigo 1.013, parágrafo 3º, I, do CPC 2015). O dispositivo, portanto, não só é compatível com sistema normativo já vigente como, de resto, com ordenamento constitucional brasileiro".¹⁵¹

Portanto, o que se tem é que há decisões que indicam uma linha de aplicação da Análise Econômica do Direito, sendo que outras somente sinalizam a aplicação do consequencialismo sem serem muito explícitas com relação a qual método ou forma de justificação que o juiz deve utilizar para aferir as consequências práticas da decisão. Em outras palavras, o que se observa é que na prática não há um real enfrentamento das decisões tomadas sobre as consequências delas decorrentes em face dos efeitos econômicos que delas possam advir.¹⁵²

Diante desse contexto, buscamos construir um "Protocolo Decisório" para fins

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar 3637/RO**. Agravo regimental em embargos de declaração em ação cautelar. Direito financeiro. Calamidade pública. Desastre natural. Suspensão das parcelas de dívida pública estadual. Revogação da tutela de urgência. Responsabilidade processual objetiva. Fixação de prazo e modo de pagamento factível. Consequencialismo jurídico. Dever geral de efetividade jurisdicional [...]. Relator: Edson Fachin, 11 set. 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22AC%203637%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvnced=true. Acesso em: 23 mar. 2020.

¹⁵² Carlos Ari Sunfeld assevera: "O profissional do Direito, ao construir soluções para os casos, tem um dever analítico. Não bastam boas intenções, não basta intuição, 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. Do contrário viveremos no mundo da arbitrariedade, não do Direito." Ademais: a simples pertinência do princípio ao caso não é bastante para justificar a solução específica, sendo indispensável formular de modo explícito a regra geral que se vai aplicar, justificando-a com a análise profunda das alternativas existentes, de seus custos e, ainda, de seus possíveis efeitos positivos e negativos. (SUNDEFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para cééticos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 206.).

de aplicação do quanto previsto no art. 20 da LINDB, visando dar uma melhor orientação a decisão judicial que envolve o julgamento em matéria tributária, cujo roteiro passamos a delinear.

7 SUGESTÃO DE PROTOCOLO DECISÓRIO DO ART. 20 DA LINDB

Como não poderia ser diferente, a sugestão para a construção de um “Protocolo Decisório do Art. 20 da LINDB” cuja premissa é a de que **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão**, ele deverá retratar em alguma medida às diretrizes traçadas pelo “Protocolo Decisório do Juiz” em face da Teoria da Decisão Tributária, alinhando-se, para fins de verificar suas consequências, à metodologia da Análise Econômica do Direito.

Nesse contexto, analisando o quanto disposto no que prevê o artigo 20 da LINDB, uma vez que não há um critério estabelecido para definir como o juiz irá aferir/definir às consequências da decisão judicial em um sentido prático, sugerimos um “Protocolo Decisório”, para fins de sopesar questões que envolvem a decisão judicial em matéria tributária, cujo roteiro passamos a delinear:

PROTOCOLO DECISÓRIO DO ART. 20 DA LINDB SUGERIDO PARA QUESTÕES QUE ENVOLVAM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:

Decisão judicial em matéria tributária baseada na Teoria da Decisão Tributária como vetor da tomada de decisão para verificação se determinado tributo é devido ou não

Ajuizada a ação por parte do contribuinte, onde há alegação de não pagamento de determinado tributo quer por inexistência de relação jurídica obrigacional ou por entender ser inconstitucional a exigência da imposição, o juiz deverá observar se há uma regra específica a ser aplicada ao caso concreto ou não.

HÁ REGRA ESPECÍFICA PARA O CASO: se há regra específica para o caso, trata-se de caso de incidência tributária;

NÃO HÁ REGRA ESPECÍFICA PARA O CASO: não havendo regra específica, o juiz deve se indagar se é ou não de cobrança de tributo; se não houver regra específica, não se trata de cobrança de tributo;

NO ENTANTO, SE DO PONTO DE PARTIDA O JUIZ VERIFICAR PELA EXISTÊNCIA DE UMA REGRA OU DE MAIS REGRAS, CABERÁ A ELE VERIFICAR QUAL SERÁ APLICADA:

- a) **Se houver antinomia entre elas**, os critérios de resolução para a resolução deverão observar ou utilizar os seguintes critérios:

- Regra posterior revoga regra anterior;
 - Regra de mais alta hierarquia ou regra mais específica prepondera sobre a de mais baixa hierarquia ou sobre regra geral
- b) Solucionada a antinomia (se houver), cabe indagar se no caso específico há eventual necessidade de superação de regra por princípio. Casos em que a razoabilidade pode imperar, desde que os critérios necessários para tanto, sejam atendidos:
- b.1) Que a finalidade da regra não seja alterada;
 - b.2) Que o equilíbrio no sistema de preços normativos não seja afetado;
 - b.3) Que haja obtenção de maior eficiência econômica;
- (se os critérios não forem todos respeitados, a superação não é possível e, então, aplica-se a regra apropriada)
- c) Deverá o Juiz, havendo ou não antinomia entre regras, verificar se houve argumentação das partes quanto à inconstitucionalidade da regra:
- c.1) Se a resposta for positiva, o princípio que estiver sendo violado pela regra será o caminho argumentativo;
 - c.2) Neste momento – o juiz também deve constatar se há colisão de princípios ou de direito fundamentais no caso. Se a resposta for positiva, deverá utilizar do metaprincípio da proporcionalidade para escolha do princípio preponderante, por meio da análise consequencialista, que responderá qual dos princípios colidentes informará a decisão judicial.

No entanto, o art. 20 da LINDB diz que:

(i) não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos

Portanto, uma vez estabelecida uma linha mestra de raciocínio para tomada de decisão judicial com relação à análise de regras e princípios, o Juiz não deve, na hora da decisão, tão somente levar em consideração os valores abstratos (são necessários para embasar sua decisão, mas não o suficiente para determinar suas consequências), uma vez que agora é necessário que sejam analisadas as consequências concretas praticas da decisão.

(ii) sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão

Neste aspecto, ao considerar as consequências práticas, sobressai-se à metodologia da aplicação da Análise Econômica do Direito, como um norte ao julgador, uma vez que se trata da utilização de um critério desapegado de conotações subjetivas, especificamente o comportamento econômico, que poderá auxiliar o magistrado na racionalização das motivações das suas decisões, através do qual poderá se aferir as externalidades positivas ou negativas da sua decisão e os reflexos que dela possam advir. Neste ponto, também é de se considerar, para dar fundamento ao julgamento, o aspecto quantitativo¹⁵³ baseado em dados concretos que podem ser baseados e coletados a partir de dados econômicos, estatísticos ou até mesmo mediante parecer pericial sobre o assunto em face do reflexo econômico que a decisão pode gerar.

A metodologia trazida pela Análise Econômica do Direito contribui de forma significativa para melhorar a compreensão dos fenômenos jurídicos, pois auxilia na decisão judicial de forma que ela seja mais racional e eficiente, levando em consideração uma interpretação mais sensível a seus impactos econômicos, o que resulta uma maior confiança que gera mais segurança jurídica tão esperada pelos contribuintes.

¹⁵³ “**Análise Quantitativa** A Economia se vale da Estatística e da Econometria para mensurar os impactos das normas, bem como para identificar as reais relações causais dos fenômenos abordados pelo Direito. Aliás, há disponibilidade de modernas técnicas, como por exemplo, a análise de regressões múltiplas, que visam a separar os efeitos de diferentes variáveis individuais, constantes nos dados agregados, que somente são passíveis de percepção com o manejo do instrumental adequado, o que muito pode contribuir para os procedimentos de investigação jurídica. Como é evidente, as normas são criadas para atingir determinados objetivos, isto é, constituem-se em meios para o alcance de determinados fins. Isso implica em uma realidade muitas vezes ignorada, qual seja, não possuem finalidade em si mesmas, somente possuindo serventia se efetivamente estiverem atingindo os propósitos para os quais foram criadas. Nesse cenário, não menos certo que muito embora a intenção do legislador seja relevante, perderá sua serventia se a norma instituída não servir ao fim almejado, muito menos quando, o que não é raro acontecer, estiver agravando ainda mais os problemas aos quais buscava justamente debelar. Ademais, circunstância deveras olvidada, é que a eficácia e a eficiência das normas não podem ser consideradas exclusivamente quanto aos resultados diretos e aparentes, vez que devem ser ponderados os custos e as consequências indiretas, como são os custos de oportunidade e os demais custos ocultos, muitas vezes até mesmo contraintuitivos, que podem ocasionar resultados muito aquém dos visíveis, o que a Análise Econômica do Direito se propõe a fazer. (TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. Análise econômica do direito tributário: Distinção da interpretação econômica a ponderações quanto à sua definição e aplicações. **Revista Tributária Das Américas**, São Paulo, v. 7, 2018. [não paginado].)

8 CONCLUSÕES

- 1) As normas LINDB são aplicadas ao direito público. Portanto, podem ser aplicadas ao Direito Tributário, pois não se trata de normas gerais de direito tributário, uma vez que estas é que devem ser veiculadas apenas por lei complementar a teor do quanto disposto no artigo 146¹⁵⁴ da Constituição Federal. A LINDB veicula regras para a aplicação do Direito como um todo, sendo irrelevante o veículo que a introduziu, se é de natureza ordinária ou complementar.¹⁵⁵

- 2) O art. 20 da LINDB tem em seu sentido reduzir a indeterminação das decisões estatais, e aqui se inclui a do Poder judiciário. Ao interpretar os enunciados do artigo 20, quando do processo de compreensão-interpretação-aplicação da norma ao caso concreto em razão de uma decisão judicial, o juiz deve considerar se as consequências da decisão atendem aos fins constitucionalmente assegurados, e, sucessivamente, se há alternativa que atinja de maneira menos gravosa os direitos dos cidadãos envolvidos.

¹⁵⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2020.)

¹⁵⁵ SCAFF, Fernando Facury. Por que não aplicar a Lindb nos julgamentos dos Tribunais Administrativos? *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 2 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-02/nao-aplicar-lindb-julgamentos-tribunais-administrativos>. Acesso em: 12 dez. 2019.

- 3) No caso do quanto prescrito no art. 20 da LINDB, redação da Lei nº 13.655/2018, tem-se um bom avanço para reduzir os excessos de um principiologismo decisório, o que pode evitar julgamentos subjetivos.
- 4) Para que realmente seja fomentada a segurança jurídica, propomos que a análise das consequências da decisão judicial, em especial, em matéria tributária, seja utilizada e aplicada a metodologia da Análise Econômica do Direito, buscando sua racionalidade com base na árvore decisória da teoria da decisão tributária, de característica binária (escolha/renúncia), proposta pelo Dr. Cristiano Carvalho. Portanto, esta é a hipótese que se pretende demonstrar como um caminho para suprir essa lacuna legal interpretativa, bem como uma forma de poder avaliar os efeitos práticos dela decorrentes.
- 5) O julgador deve desenvolver de modo convincente e racional o princípio à luz do sistema jurídico e dos fatos, construindo uma motivação que espelhe a realidade, sob pena de estar sempre enraizado na principiologia que não justifica os efeitos de sua aplicação às questões concretas. Ou seja, o que o art. 20 da LINDB pretende é reforçar a exigência de uma justificação racional com explicitação de suas consequências, sendo que, para tal fim, o método sugerido é a aplicação da AED.
- 6) Qualquer implementação de direito sempre vai ter custo, o que requer uma postura decisional baseada em dados mais concretos com relação ao resultado de sua aplicação. Portanto, a AED cujas premissas são decorrentes de uma escolha racional, levando-se em conta o equilíbrio e eficiência, pode nortear uma melhor compreensão das consequências previstas no quanto disposto no artigo 20 da LINDB.
- 7) O Direito deve ser tratado como um sistema constante de interação com outros sistemas, o que vai lhe exigir um viés interdisciplinar. Com isso não se quer negar a importância do estudo da norma jurídica, mas o que se quer é destacar que ela é mais um elemento presente no próprio sistema, mas sua exclusividade como objeto não pode travar o desenvolvimento científico de aprimorar seus efeitos, em especial, o impacto econômico decorrente de sua aplicação.
- 8) A Análise Econômica do Direito apresenta-se como uma ferramenta útil a contribuir com a construção de decisões mais justas em matéria tributária. Mesmo assim, é preciso advertir que a AED é apenas uma ferramenta; ou seja, não é a única, nem

mesmo é suficiente para esgotar a complexidade das relações entre os fenômenos jurídico-tributários e econômicos.

- 9) A AED tem condições de possibilitar a formação de uma nova mentalidade jurídica na hora da decisão judicial, uma vez que pode trazer um olhar com ênfase nos efeitos reais ou potenciais do Direito através dos incentivos e custos econômicos dela decorrente.¹⁵⁶
- 10) Portanto, a Análise Econômica do Direito tem plenas condições de orientar as decisões judiciais,¹⁵⁷ na medida em que a ponderação de custos e benefícios, deve(e deveria) ser levada como elemento intrínseco à tomada de qualquer decisão por parte dos indivíduos racionais e a noção de que as escolhas efetuadas sempre geram consequências (cujas externalidades podem ser positivas ou negativas), mas validam a teoria e proporcionam segurança jurídica, uma vez que a atuação do julgador poderá ser realizada da maneira mais eficiente e justa,¹⁵⁸ justificando-se o reflexo da aplicação da norma em abstrato em face do fato concreto, em especial, nas decisões que envolvem a matéria tributária.
- 11) Há instrumentos que podem ajudar o juiz a justificar as consequências em face das decisões tomadas em matéria tributária, tais como dados estatísticos, econometria e estudos sobre impactos financeiros em determinados setores da economia em razão de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária que foge aos parâmetros constitucionalmente estabelecidos.
- 12) Não se pode mais aceitar em razões de decidir, argumentos do tipo: se não houver modulação dos efeitos de lei tributária declarada inconstitucional, os cofres públicos sofrerão um impacto incalculável ao ponto de gerar perdas de grande soma em face de orçamento público. Esse tipo de argumento acaba por mitigar os direitos dos contribuintes, pois dependendo de como a modulação que é estabelecida, ela pode e gera externalidades negativas, na medida em que, o legislador se sentira à vontade para publicar leis tributárias que não se coadunam

¹⁵⁶ GUASQUE, Bárbara. **Análise Econômica do Direito e as Decisões Judiciais**: O judiciário como uma variável econômica. 2018. Tese (Doutor em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2018. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/88187/1/tese_barbara_guasque.pdf. Acesso em: 10 out. 2020. p. 154.

¹⁵⁷ POSNER, Richard A. **Para além do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 19.

¹⁵⁸ GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020. p. 1404.

com o sistema Constitucional, fato este que ao fim e ao cabo geram uma política legislativa que vem sempre prejudicar os contribuintes. Portanto, o Judiciário quando for julgar demandas que importem em alocações de recurso (leia-se impostos cobrados de contribuintes), sempre deverá levar em conta que sua decisão poderá interferir na realização de direitos de outros contribuintes na mesma situação, eis que, se assim agir, deve estar seguro de que não causará um mal maior aos contribuintes que litigam e procuram os mesmos direitos.

REFERÊNCIAS

- ALQUALO, Fernando Pereira. **Eficiência do judiciário, ativismo judicial e a efetividade das decisões judiciais**. 2015. Dissertação (Mestre em Direito) – Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://bibliotecatede.uninove.br/bitstream/tede/1231/2/Fernando%20Pereira%20Alqualo.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2020.
- ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993.
- ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018**: Proposta de sistematização e interpretação conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. *In*: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 221-246.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARBOSA, Vitor Carvalho. A fundamentação das decisões judiciais no novo CPC. **Congresso De Processo Civil Internacional**, Vitória, p. 255-265, 2017. Trabalho apresentado no 2º Congresso de Processo Civil Internacional, 2017, Vitória. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/processocivilinternacional/article/view/19859>. Acesso em: 29 mar. 2020.
- BASTOS, Antonio Adonias Aguiar. **Devido processo legal nas demandas repetitivas**. 2014. Tese (Doutor em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012. Disponível em: <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/15817>. Acesso em: 25 mar. 2020.
- BENETON, Marco Antônio Hatem. O Direito Financeiro e a Lei de Inovação e Segurança Jurídica (Lei n. 13.655/2018). *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2. p. 53.
- BEZERRA NETO, Bianco Arruda. Teoria da decisão judicial e segurança jurídica: hermenêutica e argumentação no novo CPC. *In*: INSTITUTO brasileiro de estudos tributários. São Paulo, 10 nov. 2015. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/10/Bianor-Arruda.pdf>. Acesso em 22 mar. 2020.
- BITTENCOURT, Mauricio Vas Lobo. Princípio da eficiência. *In*: RIBEIRO, Márcia; KLEIN, Vinícius (coord.). **O que é análise econômica do direito**: uma introdução. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 27-36.

BOCCHI, Olsen Henrique. A lei 13655/2018 e as alterações da LINDB: interpretação dos novos dispositivos artigo por artigo. *In: JUS. [S. l.], dez. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/78562>. Acesso em: 23 mar. 2020.*

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: suspensão da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9101-003.839**. Art. 24 da LINDB. Inaplicabilidade ao contencioso administrativo tributário. O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória [...]. Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF. Relatora: Cristiane Silva Costa, 3 out. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 11 out. 2020. CAMILO JUNIOR, Ruy Pereira. Nem Xamãs nem Pitonisas: Consequencialismo e Rigor Técnico - Um Comentário ao Artigo 20, da LINDB, acrescido pela Lei n. 13.665/18. *In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 86-92.

BRASIL. **Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019**. Regulamenta o disposto nos art. 20 ao art. 30 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, que institui a Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9830.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.720.805/RJ**. Processual civil. Previdenciário. Embargos dedeclaração no recurso especial. Código de processo civil de 2015. Aplicabilidade. Omissão. Obscuridade. Contradição. Ausência de vícios. Pretensão de rediscussão da matéria. Embargos

de declaração rejeitados [...]. Relatora: Regina Helena Costa, 12 dez. 2018. Disponível em: encurtador.com.br/qtBS3. Acesso em: 12 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Petição 8002 AgR**. Petição para concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário. “AUXÍLIO-ACOMPANHANTE”. ART. 45 DA LEI N.º 8.213/1991 [...]. Relator: Luiz Fux, 12 mar. 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur407392/false>. Acesso em: 11 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar 3637/RO**. Agravo regimental em embargos de declaração em ação cautelar. Direito financeiro. Calamidade pública. Desastre natural. Suspensão das parcelas de dívida pública estadual. Revogação da tutela de urgência. Responsabilidade processual objetiva. Fixação de prazo e modo de pagamento factível. Consequencialismo jurídico. Dever geral de efetividade jurisdicional [...]. Relator: Edson Fachin, 11 set. 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22AC%203637%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 23 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 363.852/MG**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 3 fev. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur175879/false>. Acesso em: 11 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. [...]. Relatora: Cármen Lúcia, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 11 out. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Cristiano. A nova Lei de Introdução é Análise Econômica do Direito? **JOTA**, São Paulo, 5 jun. 2018. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abde/introducao-analise-economica-direito-05062018_. Acesso em: 9 mar. 2020.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico**: Direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

CARVALHO, Cristiano; TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. A Superação de Regras Jurídicas na Atividade Jurisdicional: Um Modelo Maximizador. **UC Berkeley Latin American and Caribbean Law and Economics Association**, California, Annual Papers, 27 maio 2009. Disponível em: <https://escholarship.org/content/qt4h7508fp/qt4h7508fp.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020.

COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017. (Coleção Paulo Bonavides).

COASE, Ronald. O Problema do Custo Social. **The Journal of law and economics**, [s. l.], v. 3, p. 1-36, out. 1960. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3806050/mod_resource/content/1/custosocial.pdf. Acesso em: 11 out. 2020. p. 15.

COOTER, Robert; ULEN Thomaz. **Direito e Economia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael Alexandre de. Dever judicial de considerar as consequências práticas da decisão: interpretando o art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 73, p. 115-132, jul./set. 2019. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1473819/Fredie+Didier+Jr.+%26+Rafael+Alexandria+de+Oliveira.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020.

ENGELMANN, Wilson. A razão prática e o Direito Natural: Em busca da justificativa ética para o “Círculo Hermenêutico”. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 26, 30 out. 2008. Disponível em: <https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/>. Acesso em: 11 dez. 2020.

FORGIONI, Paula Andrea. Análise econômica do direito: paranóia ou mistificação? **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, São Paulo, n. 77, p. 45-46, maio/jun., 2006.

GICCO JÚNIOR, Ivo. Introdução ao direito e economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil**: estudos sobre a Análise Econômica do Direito. 3. ed. São Paulo: Indaiatuba, 2019.

GICO JR., Ivo T. Introdução à análise econômica do direito. *In*: RIBEIRO, Márcia; KLEIN, Vinícius (coord.). **O que é análise econômica do direito**: uma introdução. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 17-26.

GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Foco, 2019.

GONÇALVES, Jéssica. Análise econômica do Direito: possibilidade motivacional para as decisões judiciais a partir da eficiência. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 9, n. 3, p. 1388-1411, 2014. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/6744>. Acesso em: 8 out. 2020.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. Interpretação econômica no direito tributário: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário.

ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET, Curitiba, v. 10, n. 17, jul./dez. 2017. Disponível em: <http://anima-opet.com.br/pdf/anima17/12-INTERPRETACAO-ECONOMICA-NO-DIREITO-TRIBUTARIO-GONTIJO.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020.

GUASQUE, Bárbara. **Análise Econômica do Direito e as Decisões Judiciais: O judiciário como uma variável econômica**. 2018. Tese (Doutor em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2018. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/88187/1/tese_barbara_guasque.pdf. Acesso em: 10 out. 2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB: Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, ed. esp., p. 13-41, out. 2018.

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 (coord.). **Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias**. Rio de Janeiro: FGV, 2017. p. 25-30.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas da jurisprudência do CARF. *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 31 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecao-contribuinte-reviravoltas-carf>. Acesso em: 1 mar. 2020.

LEAL, Mônia Clarissa Henning. Sobre as influências de Kelsen para o controle de constitucionalidade: da teoria pura do direito à ideia de tribunal constitucional e suas perspectivas em face do estado democrático de direito: uma análise. *In*: ENCONTRO PREPARATÓRIO DO CONPEDI, 16., 2007, Campos dos Goytacazes. **Anais [...]**. Campos dos Goytacazes: FDC, 2007. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/campos/monia_clarissa_hennig_leal.pdf. Acesso em: 25 mar. 2020.

LEITE, Gisela. O significado do princípio do devido processo legal. *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 18 jul. 2002. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2002-jul-18/significado_principio_devido_processo_legal. Acesso em: 24 mar. 2020.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. VÉRAS DE FERITAS, Rafael. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (LEI DA SEGURANÇA PARA A ONOVAÇÃO PÚBLICA)**. Belo Horizonte: FORUM, 2020.

MARTINS, Fernando Rodrigues. Consequencialismo e valores jurídicos abstratos na LINDB. *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 11 fev. 2019. Disponível em: [direito-civil-atual-consequencialismo-valores-juridicos-abstratos-lindb](http://www.conjur.com.br/2019-fev-11/direito-civil-atual-consequencialismo-valores-juridicos-abstratos-lindb). Acesso em: 12 dez. 2019.

MARTINS-COSTA, Judith. **A BOA-FÉ NO DIREITO PRIVADO: Critérios para a sua aplicação**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MEDAUAR, Odete. Comentários ao art. 20 da LINDB. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2, p. 63-70.

NETTO, André L. Borges. A razoabilidade constitucional (o princípio do devido processo legal substantivo aplicado a casos concretos). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, DF, n. 12, p. 1-18, maio 2000. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1030/1014t>. Acesso em: 24 mar. 2020.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Método, 2014.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos processos Administrativo e Judicial**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

PINHEIRO, Armando Castelar. O judiciário e a economia: evidências empíricas para o caso brasileiro. *In*: PINHEIRO, Armando Castelar (org.). **Judiciário e economia no Brasil**. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2009. Disponível em: <http://books.scielo.org/id/zz9q9/pdf/castelar-9788579820199.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2020. p. 54-75.

PORTO, Antônio José Maristrello. **Análise econômica do direito (AED)**. Rio de Janeiro: FGV, 2013. Disponível em: https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/analise_economica_do_direito_20132.pdf. Acesso em: 8 out. 2020.

POSNER, Richard A. **A economia da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

POSNER, Richard A. **Para além do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 7. ed. New York: Aspen, 2007.

RIO GRANDE DO SUL. Justiça Federal. **Mandado de Segurança nº 5001079-57.2019.4.04.7131**. Juiz: Guilherme Maines Caon, 29 out. 2019. Disponível em: encurtador.com.br/sS079. Acesso em: 11 out. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Justiça Federal. **Procedimento do Juizado Especial Cível nº 5000540-33.2019.4.04.7118/RS**. Juiz: Guilherme Maines Caon, 28 fev. 2019. Disponível em: <https://www2.jfrs.jus.br/consulta-processual/?consulta-processual=1&txtValor=50005403320194047118&selForma=NU&selOrigem=RS&txtDataFase=01/01/1970&pagina=2>. Acesso em: 11 out. 2020.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em direito e economia?. **Cadernos DIREITO GV**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2. p. 5-58, mar. 2008. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2811/caderno%2520direito%252022.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 out. 2020.

SANTOS, José Américo. **A Análise Econômica do Direito no Ordenamento Jurídico Empresarial Brasileiro**. Aracaju: Sebrae, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. Por que não aplicar a Lindb nos julgamentos dos Tribunais Administrativos? *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 2 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-02/nao-aplicar-lindb-julgamentos-tribunais-administrativos>. Acesso em: 12 dez. 2019.

SCHIRATO, Vitor Rhein. A Necessidade de Parametrização do Controle da Administração Pública - A tentativa de dar sentido a um sistema extremamente complexo: Breves Considerações acerca do conteúdo do novo artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** – Anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 2.

SEIXAS, Bernardo Silva de; SOUZA, Roberta Kelly Silva. A importância do princípio constitucional do devido processo legal para o efetivo acesso à justiça no Brasil. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. 9, n. 1, p. 1-23, 2014. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/44535>. Acesso em: 10 out. 2020.

SUNDFELD, Calos Ari. **Direito Administrativo para céticos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. **JOTA**, São Paulo, 10 ago. 2018. Disponível no site: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 11 dez. 2019.

SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Segurança jurídica e eficiência da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro. *In*: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: Desafios de uma sociedade democrática**. Brasília, DF: Senado Federal, 2015. p. 7-8.

SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e seu Controle. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Contratações Públicas e Seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. Cap. 12.

SZTAJN, Rachel; GORGA, Érica. Tradições do Direito. *In*: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Raquel (org.). **Direito e Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. São Paulo: Campos, 2005. Cap. 7.

THEODORO JR., Humberto. **Curso de direito processual civil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. 3.

TIMM, Luciano Benetti. Análise econômica dos contratos. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e Economia no Brasil: estudos sobre a Análise Econômica do Direito**. 3. ed. São Paulo: Indaiatuba, 2019.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. Análise econômica do direito tributário: Distinção da interpretação econômica a ponderações quanto à sua definição e aplicações. **Revista Tributária Das Américas**, São Paulo, v. 7, p. 453, 2018.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Movimentos sociais, o Supremo e a lembrança do caso Marbury v. Madison. *In*: CONSULTOR Jurídico. São Paulo, 4 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-04/paradoxo-corte-movimentos-sociais-stf-lembranca-malbury-madison> Acesso em: 25 mar. 2020.