

DANIEL LUIZ SIMIONI FILHO

A LEI Nº 13.655 E O PROCESSO TRIBUTÁRIO

CURITIBA

2019

DANIEL LUIZ SIMIONI FILHO

A LEI Nº 13.655 E O PROCESSO TRIBUTÁRIO

Trabalho apresentado como requisito à conclusão do Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2019

A Lei nº 13.655 e o Processo Tributário

Daniel Luiz Simioni Filho

RESUMO

No presente trabalho enfrentaremos as inovações introduzidas ao ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Lei Federal nº 13.655, de 25 de abril de 2018, a qual incluiu dez novos artigos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42) e que dispõe em grande medida sobre a segurança jurídica na aplicação e criação do direito público. Assim, pelo fato de o direito público ter como um de seus ramos o direito tributário, este será potencialmente influenciado com a inserção de referidos dispositivos legais no direito brasileiro, principalmente em seu aspecto processual.

Palavras-chave: Lei nº 13.655. Segurança jurídica. Processo Tributário.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2. BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DA LINDB E DAS REGRAS INCLUÍDAS PELA LEI Nº 13.665/18	5
3. AS REGRAS DECORRENTES DOS ARTIGOS 20 E 21 DA LINDB E SUA APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO	8
4. AS REGRAS DECORRENTES DOS ARTIGOS 23 E 24 DA LINDB E SUA APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO	17
5. A REGRA DECORRENTE DO ARTIGO 30 DA LINDB E SUA APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	27
6. CONCLUSÕES.....	30
REFERÊNCIAS.....	32

1. INTRODUÇÃO

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, também conhecida como LINDB, é um diploma legal originalmente promulgado em 4 de setembro de 1942 – Decreto-Lei nº 4.657/42.

Em 25 de abril de 2018, foi promulgada a Lei nº 13.655/18, acrescentando 10 novos artigos à LINDB. Conforme a ementa da Lei nº 13.655/18, os novos artigos incluídos dizem respeito às novas “disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público”¹.

Gradativamente, a discussão quanto à aplicação das regras decorrentes dos novos artigos da LINDB vem ganhando espaço, através tanto da produção científica quanto jurisprudencial. Especificamente para o direito tributário, chamam atenção as disposições dos artigos 20, 21, 23, 24 e 30, sendo que a contribuição destes dispositivos será detalhadamente analisada ao longo do presente trabalho.

Além disso, merecem destaque outros dois fatos: em 10 de junho de 2019, a Lei nº 13.655/18 foi objeto de regulamentação, com a entrada em vigor do Decreto nº 9.830. Quase que de maneira concomitante, foi ajuizada pela Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho – ANAMATRA uma Ação Direta de Inconstitucionalidade para questionar os dispositivos da Lei no STF, a qual foi autuada sob o nº 6146. Detalhes sobre estes fatos serão expostos oportunamente ao longo do artigo.

Em suma, pretendemos com o presente trabalho enfrentar alguns dos dispositivos incluídos pela Lei nº 13.655 à LINDB que podem influenciar (e, em alguns casos, já vem influenciando) as discussões contenciosas tributárias nos âmbitos judicial e administrativo.

2. BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DA LINDB E DAS REGRAS INCLUÍDAS PELA LEI Nº 13.665/18

A Lei Federal nº 13.655, de 25 de abril de 2018, teve origem nos estudos dos professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, cujas ideias acerca do tema foram publicadas pela primeira vez no artigo “Uma Nova Lei

¹ BRASIL. Lei nº 13.665, de 25 de abril de 2018. Brasília, 26 abr. 2018.

para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e de Seu Controle”, publicado originalmente em 2013 na obra “Contratações Públicas e Seu Controle”.

Desde aquele momento, referidos doutrinadores já demonstravam a preocupação com a elaboração de um diploma legal com normas “nacionais, valendo para autoridades federais, estaduais, distritais e municipais de quaisquer Poderes e órgãos”² com as quais se poderiam “neutralizar, de algum modo, importantes fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública, afetando sua eficiência e segurança jurídica”³.

Do mesmo modo, foi um ponto de preocupação dos autores o fato de que a LINDB, cujo nome deixa clara a sua intenção de ser uma “lei para regular o próprio mundo das normas”, decorrer de um paradigma jurídico já ultrapassado, em que algumas características marcantes eram: a ideia do julgador racional, “boca da lei”, a soberania do texto da lei, a origem de todo o direito como sendo o Direito Privado, cujo representante maior era o Código Civil (a chamada “era dos códigos”) e a relegação do Direito Público a um papel secundário⁴.

O primeiro grande sinal da insuficiência da antiga LICC pôde ser visto quando sua ementa foi formalmente alterada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 para passar a se chamar formalmente Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁵.

Sobre a mudança de nome da LICC para LINDB, bem como o que tal mudança de nome representou no tocante à mudança de “racionalidade” jurídica, destacamos os comentários de Nohara:

Essa mudança de nomenclatura foi provocada, primeiramente, pela percepção de que a hermenêutica não poderia ser trabalhada no âmbito exclusivo do direito privado. Deslocou-se, portanto, a abordagem da interpretação normativa do âmbito do Código Civil, a partir da progressiva tomada de consciência de que hermenêutica é assunto da Teoria Geral do Direito, e não propriamente do direito privado. Antes se estudava interpretação nos primeiros volumes das obras de Direito Civil. Tradição que foi sendo paulatinamente modificada (...)

A mudança da denominação da lei também pode ser associada à percepção de que a hermenêutica saía dos Códigos e alcançava um patamar

² SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e de Seu Controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações Públicas e Seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 281.

³ Ibid., p. 278.

⁴ Neste sentido: SUNDFELD, Carlos Ari; SALAMA, Bruno Meyerhof. Chegou a hora de mudar a velha Lei de Introdução. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 14 n. 54, p. 214, abr./jun. 2016.

⁵ BRASIL. Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010. Brasília, 31 dez. 2010.

estruturante no ordenamento, sendo abordada a partir do topo do sistema jurídico: ou seja, a partir da Constituição, tida como fundamento e eixo de interpretação do ordenamento jurídico. Daí porque houve então a proliferação de obras de *hermenêutica constitucional*, relacionadas com os avanços do pós-positivismo e com a percepção das insuficiências das codificações para dar conta de uma realidade, primeiro, mais complexa, pois se interpretam não apenas as normas, mas também os fatos, o que pode afastar a aplicação irrefletida de determinados textos normativos, em função do contexto em que se decide, e, depois, que atribui aos princípios força normativa⁶

Contudo, a insuficiência da LICC tal como vigente até então não pode ser considerado como o único motivo pelo qual os novos dispositivos legais deveriam ser inseridos ali.

Isso porque, conforme os próprios idealizadores do projeto de lei trouxeram, a experiência destes os levou à conclusão que o avanço na produção de normas que regulam a Administração Pública e o crescimento dos processos e controles só aumentou a insegurança jurídica, a imprevisibilidade e a incerteza nas relações entre administrados e administração⁷.

Referidos fatores colaboraram para que os autores do projeto de lei entendessem que a LINDB seria o diploma legal adequado para comportar novas normas sobre criação, interpretação e aplicação do direito público aplicáveis a todos os entes federativos, por se tratar justamente de uma lei cuja pretensão é a de regulamentar a aplicação do direito brasileiro e que deveria ser atualizada para comportar a atual realidade jurídica⁸.

Brevemente expostas algumas das considerações doutrinárias acerca daquilo que se tornaria a Lei nº 13.655/18, merece ainda rápido destaque o fato de que referido diploma legal teve início em sua tramitação através do Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 349, de 2015, apresentado pelo Senador Antonio Anastasia, do PSDB, o qual tramitou posteriormente na Câmara dos Deputados como PL nº 7.748, de 2017.

⁶ NOHARA, Irene Patrícia. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: Hermenêutica e Novos Parâmetros ao Direito Público**. Curitiba: Juruá, 2018, pp. 18 e 20.

⁷ SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e de Seu Controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações Públicas e Seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 281.

⁸ Neste sentido: SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e de Seu Controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações Públicas e Seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 281; SUNDFELD, Carlos Ari; SALAMA, Bruno Meyerhof. Chegou a hora de mudar a velha Lei de Introdução. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 14 n. 54, p. 213, abr./jun. 2016; e MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; MOREIRA, Egon Bockmann. Uma lei para o Estado de Direito contemporâneo. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 14 n. 54, p. 209, abr./jun. 2016.

Quanto aos dispositivos que serão analisados no presente artigo, as alterações em suas respectivas redações serão destacadas nos tópicos que tratam de cada dispositivo.

Enfim, passemos à análise detalhada destes dispositivos.

3. AS REGRAS DECORRENTES DOS ARTIGOS 20 E 21 DA LINDB E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O *caput* do novo artigo 20 da LINDB dispõe que “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”. Seu parágrafo único dispõe que “a motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”.

Por sua vez, o artigo 21 traz a previsão que “a decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas”. Seu parágrafo único dispõe que tal decisão, sendo o caso, deverá indicar condições para que a regularização “ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais”, sendo vedada à imposição aos sujeitos atingidos de “ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos”.

O art. 20 não sofreu alterações desde sua apresentação como componente do PLS nº 349/2015. O art. 21, por sua vez, originalmente estava enumerado como art. 26 no Projeto de Lei, tendo sido renumerado ainda quando em trâmite no Senado, pela Emenda nº 10/CCJ. Referida Emenda decorreu de “contribuições ofertadas na audiência pública e na mesa redonda realizadas nesta casa” e foi oficialmente publicada no Parecer nº 22/2017, da Comissão de Constituição e Justiça⁹.

Antes que analisemos detalhadamente ambos os artigos, merece destaque a lição, extraída de Sundfeld e Marques Neto, acerca dos “fatores de

⁹ BRASIL. Senado Federal. Parecer nº 22/2017. **Diário do Senado Federal**. Brasília. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1562332390587&disposition=inline>>. Acesso em: 01 set. 2019.

distorção da atividade jurídico-decisória pública”, que levaram em última medida à edição do Projeto de Lei. Especificamente quanto aos artigos 20 e 21, ressaltamos os seguintes fatores de distorção:

O alto grau de indeterminação de grande parte das normas públicas; a relativa incerteza, inerente ao Direito, quanto ao verdadeiro conteúdo de cada norma; a tendência à superficialidade na formação do juízo sobre complexas questões jurídico-públicas¹⁰

Agora, passaremos a expor alguns aspectos acerca dos artigos 20 e 21 da LINDB, posteriormente ressaltando qual a sua possível contribuição ao processo tributário.

A racionalidade do artigo 20 da LINDB, conforme aduziram Marques Neto e Freitas, 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”¹¹.

Quanto à finalidade que se pretende extrair do dispositivo, Meerholz traz que “a redução da discricionariedade possivelmente seja o fim mais claro que se busca com a previsão. Recorrer a um critério puramente abstrato confere ampla liberdade de decisão”¹².

No tocante aos “valores jurídicos abstratos” cuja utilização em decisões o artigo 20 pretende evitar, expõe Medauar:

Tais palavras ou expressões [valores jurídicos abstratos] 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 (subjeto), os quais aparecem mesclados e, mesmo, uns pelos outros nos textos legais (...) dentre os inúmeros termos ou expressões com 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 urbanística¹³

¹⁰ SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e de Seu Controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações Públicas e Seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 278.

¹¹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 21.

¹² MEERHOLZ, André Leonardo. O que se Pretende com a Previsão do Caput do Art. 20 da LINB? In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942**. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 69.

¹³ MEDAUAR, Odete. Comentário 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**

Pois bem. Quando a norma do artigo 20 determina a observância das consequências práticas da decisão, evidentemente, referido dispositivo não veda a aplicação dos “valores jurídicos abstratos” na tomada de decisões. Indo neste sentido, Medauar expõe brilhantemente que o que o artigo 20 veda é tão somente “sua invocação singela, única, sem justificativa da sua aplicabilidade ao caso concreto e sem prévia consideração de possíveis efeitos na prática”¹⁴.

A consideração das consequências na tomada de decisões pode ter uma série de benefícios, por exemplo, quanto à segurança jurídica. Neste sentido, pondera Meerholz:

A ponderação das consequências automaticamente se estabelece um freio objetivo a avaliação meramente subjetiva. Ainda que a solução passe pela invocação de um valor abstrato, sua aplicação ao caso concreto será conformada com as repercussões práticas que dela decorram¹⁵

Merece igual destaque o fato de que não se trata, em absoluto, de atividade de “futurologia”¹⁶, mas tão somente de se exigir que que aquele que decide se atenha à realidade do caso que foi chamado a decidir para que, a partir desta, tome sua decisão, indicando quais foram as consequências que levou em consideração¹⁷ (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 50 e ZAGO, 2019, p.159).

Em suma, a contribuição que se pretende obter com o art. 20 da LINDB à aplicação do direito é a garantia de maior segurança jurídica através do maior cuidado com as consequências da decisão e a abstenção do uso exclusivo de valores

Direito Brasileiro - Anotada: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 65.

¹⁴ Ibidem, p. 66.

¹⁵ MEERHOLZ, André Leonardo. O que se Pretende com a Previsão do Caput do Art. 20 da LINB? In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada:** Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 70.

¹⁶ Tal como defende a Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho – ANAMATRA em Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada para questionar a constitucionalidade de este e outros dispositivos da Lei nº 13.655/18, até o presente momento pendente de julgamento. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749929507&prcID=5702503#> (Acesso em 08/10/19).

¹⁷ Neste sentido: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 50 e ZAGO, Marina Fontão. Comentários Gerais ao Art. 21 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n. 4.657/1942, alterado pela 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:** Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 159.

jurídicos abstratos. Neste sentido, vale-se mais uma vez das lições de Marques Neto e Freitas:

A decisão fundamentada em abstrações, para além de se furtar a analisar a complexidade da questão vertida, não traduz uma avaliação prévia quanto à solução mais adequada. Mais que isso, a utilização de conceitos abstratos pode importar em decisões subjetivas e arbitrárias, pois que a indeterminação de sua significação pode ocultar interesses escusos veiculados por seu intermédio. Ou gerar o efeito da fundamentação reversa, por intermédio do qual o decisor toma a decisão final e, após, se utiliza de conceitos abertos para justificar a sua decisão pré-tomada. E disso resulta a insegurança jurídica decisória¹⁸

Quanto ao art. 21 da LINDB, discorre Ribeiro que referido dispositivo legal “transparece a importância conferida ao caráter concreto das consequências das decisões invalidativas tomadas nas esferas administrativa, controladora ou judicial”, com o objetivo de “aproximar as decisões de autoridade dos efeitos que provocam na vida real”¹⁹.

Assim, ao se conhecer o contexto da decisão, como consequência limitam-se os elementos para sua análise, de modo que sua revisão no futuro só poderá ser feita considerando a situação fática do momento em que realizado o ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa que poderá ser invalidado²⁰.

Essa, em suma, é a contribuição da norma do artigo 21 da LINDB. Ao vedar a não indicação das consequências na invalidação, tal norma também procura assegurar maior segurança jurídica, conforme discorre Zago:

Em que pese a gravidade de invalidar um ato administrativo – que coloca em xeque diversas atividades executadas por particulares e empresas com base nele –, é bastante comum deparar-nos com decisões – nas esferas administrativa, controladora e judicial – que decretavam a invalidade do ato, sem enfrentar as consequências dessa invalidação. Essa prática gera insegurança jurídica, não apenas pelas consequências causadas pela invalidação em si do ato administrativo outrora emanado, mas também pela incerteza em relação às atividades e aos atos praticados com base no ato prévio invalidado²¹

¹⁸ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 22.

¹⁹ RIBEIRO, Leonardo Coelho. Comentários Gerais ao Art. 21 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n. 4.657/1942, alterado pela 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 145.

²⁰ *Ibidem*, p. 146.

²¹ ZAGO, Marina Fontão. Comentários Gerais ao Art. 21 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n. 4.657/1942, alterado pela Lei n. 13.655/2018). In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às**

Analisando as normas dos artigos 20 e 21 em conjunto, é possível atestarmos que se tratam de dispositivos destinados a “contribuir para que as decisões sejam permeadas por um viés de realidade”²².

Deve se ter em mente, contudo, que se tratam de dispositivos com momentos de aplicação diferentes. Neste sentido, expõem Marques Neto e Freitas:

O art. 21, por sua vez, visa a conferir uma racionalidade aos processos administrativos invalidadores. Em termos coloquiais, impõe que sejam consideradas as consequências do “dia seguinte” da decisão invalidadora. Duas são as diferenças de abrangência em comparação com o art. 20. O art. 21 não se aplica apenas às decisões tomadas com base em valores abstratos, mas a qualquer decisão, mesmo as fundamentadas em expressa disposição contida em norma. De outro lado, enquanto o art. 20 se aplica a qualquer decisão, com quaisquer efeitos, a norma contida no art. 21 cinge-se às decisões que invalidam ato, contrato, processo ou norma²³

Outro destaque que deve ser feito diz respeito à regulamentação de referidos dispositivos pelo Decreto nº 9.830/19. Neste sentido são os artigos 2º, 3º e 4º:

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

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

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

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

Art. 3º A decisão que se basear exclusivamente em valores jurídicos abstratos observará o disposto no art. 2º e as consequências práticas da decisão.

§ 1º Para fins do disposto neste Decreto, consideram-se valores jurídicos abstratos aqueles previstos em normas jurídicas com alto grau de indeterminação e abstração.

§ 2º 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.

Normas do Direito Brasileiro - Anotada: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 159.

²² MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 51.

²³ *Ibidem*, p. 43. No mesmo sentido: ZAGO, Marina Fontão. **Comentários Gerais ao Art. 21 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n. 4.657/1942, alterado pela 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:** Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 158.

§ 3º 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.

Art. 4º A decisão que decretar invalidação de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos observará o disposto no art. 2º e indicará, de modo expreso, as suas consequências jurídicas e administrativas.

§ 1º A consideração das consequências jurídicas e administrativas é limitada aos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos que se espera do decisor no exercício diligente de sua atuação.

§ 2º A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta, consideradas as possíveis alternativas e observados os critérios de proporcionalidade e de razoabilidade.

§ 3º Quando cabível, a decisão a que se refere o caput indicará, na modulação de seus efeitos, as condições para que a regularização ocorra de forma proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais.

§ 4º Na declaração de invalidade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos, o decisor poderá, consideradas as consequências jurídicas e administrativas da decisão para a administração pública e para o administrado:

I - restringir os efeitos da declaração; ou

II - decidir que sua eficácia se iniciará em momento posteriormente definido.

§ 5º A modulação dos efeitos da decisão buscará a mitigação dos ônus ou das perdas dos administrados ou da administração pública que sejam anormais ou excessivos em função das peculiaridades do caso²⁴

Vimos, portanto, os motivos que deram origem aos atuais artigos 20 e 21 da LINDB, a importância destes e as possíveis contribuições destas normas. Contudo, é inegável que a redação de tais dispositivos, por si só, não traduz com precisão o modo de suas respectivas aplicações pelos julgadores.

Além disso, no caso do Direito Tributário e das suas peculiaridades, o julgador, ao interpretar o caso concreto tendo em vista tais normas, poderá alcançar certas consequências que podem não ser exatamente aquelas a que a lei objetiva dar abrigo.

Para que se tomem breves noções de como referidos dispositivos poderão (e deverão) influenciar o contencioso tributário administrativo e judicial, iremos analisar brevemente alguns casos nos quais a aplicação dos artigos 20 e 21 da LINDB poderia ser suscitada.

Quanto ao artigo 20, uma das grandes preocupações que se pode ter, especificamente para o contencioso tributário, seria o possível argumento de que tal dispositivo autorizaria a adoção do argumento consequencialista, onde o Judiciário ou a Administração Pública passariam a proferir decisões contrárias aos contribuintes

²⁴ BRASIL. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Brasília, 11 jun. 2019.

“sob o fundamento de que provocariam consequências práticas negativas a saúde financeira do Estado”²⁵.

Um exemplo de decisão deste tipo pode ser extraído, de certa maneira, da Medida Cautelar na Suspensão de Segurança nº 5.282/DF, onde o Ministro Luiz Fux, suspendeu, liminarmente, a eficácia de decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região que havia anulado julgamento realizado pelo CARF, por ter sido decidido em razão do Voto de Qualidade²⁶. Neste sentido, extraem-se os seguintes trechos da decisão do Min. Fux, onde se vê, na argumentação, um viés consequentialista:

(...) In casu, o pedido de suspensão se volta contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1.ª Região que, ao prover o Agravo Interno na Suspensão de Execução de Sentença nº 1021882-06.2018.4.01.0000, restabeleceu a sentença do Juízo de Primeira Instância que declarara a nulidade do acórdão no Recurso Especial Fazendário no Processo Administrativo nº 19515.722229/2012-79, determinou a efetuação de novo julgamento, sem o voto de qualidade do Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e suspendeu a exigibilidade do crédito tributário em discussão no mandado de segurança originário.

Dessa forma, em um juízo perfunctório e ainda não exauriente da questão, percebe-se que a questão envolve relevante interesse público, consubstanciado nas próprias normas de funcionamento e deliberação de órgão administrativo ao qual se atribui o julgamento de recursos administrativos em matéria tributária. (...)

ao inovar na forma de funcionamento de órgão administrativo, a decisão ora questionada acaba por implicar potencial abalo à ordem pública, mais concretamente evidenciada pela alteração da ordem administrativa de funcionamento das instituições e de órgão relevante da estrutura do Poder Executivo (...)

De outro lado, há que se considerar que a decisão ora questionada revela possível impacto substancial à economia pública, eis que, segundo informa a União, o recurso administrativo cujo julgamento foi anulado relaciona-se a crédito tributário no valor de R\$ 1.861.457.432,59 (um bilhão, oitocentos e sessenta e um milhões, quatrocentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e trinta e dois reais e cinquenta e nove centavos). Com efeito, ainda que a decisão judicial questionada não represente prejuízo direto na perda de tal valor, a possibilidade de suspensão da exigibilidade desse crédito por alteração judicial da norma de regência do funcionamento de órgão administrativo pode impactar sobremaneira a ordem econômica, mercê da magnitude do valor sobre o qual se controverte. Em todo caso, ainda que se trate de impactos econômicos indiretos ou diferidos, é de rigor sua suspensão

²⁵ SILVA, Maceno Lisboa da. **As novas alterações na LINDB e as influências no Direito Tributário**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-03/maceno-lisboa-novas-alteracoes-lindb-direito-tributario>>. Acesso em: 13 out. 2019.

²⁶ O Voto de Qualidade está previsto no art. 54 do Regulamento Interno do CARF e prevê que ao Presidente das Turmas (sempre representante do Fisco) caberá votar duas vezes no caso de empate. Dentre os fundamentos utilizados pelos contribuintes para questionar judicialmente o Voto de Qualidade, destaca-se o art. 112 do CTN, convencionalmente chamado de *in dubio pro contribuinte*.

até o trânsito em julgado da decisão judicial ora impugnada, como medida de cautela destinada à tutela da ordem e da economia públicas²⁷

Outro potencial exemplo decorreria de uma possível modulação de efeitos no Tema nº 69 de Repercussão Geral (RE nº 574.706), através do qual o Supremo Tribunal Federal firmou a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”²⁸.

Isso porque neste caso, a União, opondo Embargos de Declaração em face do acórdão que fixou a tese, trouxe como um dos argumentos o pedido de modulação em razão do “enorme impacto orçamentário das restituições promovidas pela presente tese e por outras decorrentes da aplicação análoga dos argumentos em questão”²⁹.

Ocorre que, especificamente neste ponto, vários doutrinadores já rechaçaram o argumento de que o art. 20 da LINDB traria como mandatória a necessidade de observância do consequencialismo. Neste sentido, Freitas aduz que “A norma não prevê a exclusividade do argumento consequencialista, e muito menos a sua prevalência. Tal entendimento representa evidente distorção em relação ao texto legal”³⁰.

Do mesmo modo, especificamente para o Direito Tributário, Scaff:

Obrigar a existência de decisões consequencialistas não é o conteúdo da norma. Não se vê no texto nada que obrigue o julgador a pautar sua decisão observando suas consequências, havendo apenas o dever de motivação da decisão e a necessária apresentação das consequências de seus atos, o que é uma decorrência do Estado Democrático de Direito. O art. 20 não contém nenhuma obrigação de decidir de forma consequencialista, o que equivaleria a um despautério tributário. O que esta norma introduz é uma obrigação de motivar e justificar o ato administrativo praticado, na linha do art. 93, IX da CF e o art. 11 do CPC, ambos dirigidos ao Poder Judiciário, que apontam para a necessária fundamentação legal, e não ideológica, que todos os julgamentos devem ter. Isso passa a ser também necessário para as decisões administrativas, que devem ser motivadas, observando, dentre outros aspectos, a necessária justificação acrescida da análise relativa às suas

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Suspensão de Segurança nº 5.282. **Diário de Justiça Eletrônico do Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 27 mar. 2019.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706. **Diário da Justiça Eletrônico do Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 2 out. 2017.

²⁹ Disponível em

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=694813154&prcID=2585258#> (Acesso em 09/10/19). Os Embargos de Declaração da União neste caso têm previsão de julgamento para o dia 05/12/19.

³⁰ FREITAS, Rafael Vêras de. Aspectos Gerais do Art. 21 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 140.

consequências. É imperioso que o julgador passe a fundamentar sua decisão justificando-a legalmente em concreto, e indicando as possíveis consequências que advirão caso não a tivesse adotado, ou mesmo, as que ocorrerão em face de sua adoção. Isso, obviamente, alcança o processo administrativo fiscal, pois os órgãos decisórios (Carf, TIT etc.) estão alcançados pela norma³¹

Portanto, não se mostra adequada a interpretação de que o artigo 20 da LINDB impõe que, no contencioso tributário, o julgador deverá sempre observar o argumento consequencialista no sentido de que a decisão deve sempre se pautar pela saúde financeira estatal.

Para o artigo 21 da LINDB, temos como possível exemplo os casos de anulação de benefícios fiscais de ICMS que eventualmente tenham sido concedidos em desacordo com o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal, no contexto da chamada “guerra fiscal”. O STF já se manifestou no sentido de que referidos benefícios fiscais, quando concedidos em discordância com os requisitos constitucionais, terão sua anulação decretada com efeitos *ex tunc*. Veja-se, a título de exemplo:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. LEI N.º 6.004, DE 14 DE ABRIL DE 1998, DO ESTADO DE ALAGOAS. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS PARA O SETOR SUCRO-ALCOOLEIRO. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 155, § 2.º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Ato normativo que, instituindo benefícios de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, como expressamente revelado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, contraria o disposto no mencionado dispositivo constitucional. Medida cautelar deferida, com efeito *ex tunc*³²

Muito embora vários dos benefícios fiscais concedidos em discordância com o texto constitucional tenham sido “remitidos” pela Lei Complementar nº 160/2017, é possível imaginar uma situação nova em que haja questionamento judicial de um benefício fiscal concedido de maneira irregular e não abarcado por referida Lei Complementar, na qual o julgador opte por invalidar referido benefício.

Sendo assim, nos termos do art. 21 da LINDB, este deverá indicar expressamente as consequências de sua decisão e, sendo o caso, deverá apontar

³¹ SCAFF, Fernando Facury. **Por que não aplicar a Lindb nos julgamentos dos Tribunais Administrativos?** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-02/nao-aplicar-lindb-julgamentos-tribunais-administrativos>>. Acesso em: 02 set. 2019.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.458. **Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 19 dez. 2002.

condições de regularização “proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais”, sem a imposição de ônus ou perdas “anormais ou excessivos”, nos termos de seu parágrafo único.

4. AS REGRAS DECORRENTES DOS ARTIGOS 23 E 24 DA LINDB E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O *caput* do novo artigo 23 da LINDB dispõe que:

A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais

Já o artigo 24 da LINDB, *caput* e parágrafo único, dispõem respectivamente que:

A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Tanto o artigo 23 quanto o artigo 24 da LINDB foram objeto de renumeração ainda no Senado, sendo que o art. 23 da Lei originalmente era o art. 22 do Projeto de Lei, e o art. 24 era o art. 25 do Projeto de Lei. Ambas as renumerações ocorreram por meio da Emenda de Redação nº 11 da CCJ, conforme se pode verificar no Parecer nº 22/2017, da Comissão de Constituição e Justiça³³.

Ao analisarmos os artigos 20 e 21 da LINDB, destacamos, a partir da obra dos idealizadores da lei, alguns “fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública” que levaram à idealização daqueles artigos. Do mesmo modo,

³³ BRASIL. Senado Federal. Parecer nº 22/2017. **Diário do Senado Federal**. Brasília. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1562332390587&disposition=inline>>. Acesso em: 01 set. 2019.

ressaltamos agora alguns destes fatores de distorção aplicáveis às normas dos artigos 23 e 24, a saber: “a instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo risco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle”, além de “o modo autoritário como, na quase totalidade dos casos, são concebidas e editadas normas pela Administração Pública”³⁴.

Além disso, ressaltamos os comentários de Marques Neto e Freitas acerca do contexto jurídico e o motivo pelos quais os autores do projeto de lei entenderam necessária a edição das normas dos artigos. 23 e 24:

Ficou célebre a frase do então ministro Pedro Malan, segundo quem “no Brasil até o passado é imprevisível”. Há, na cultura jurídica, uma deferência abstrata e um baixo compromisso prático com a segurança jurídica. Na verdade, sempre que a preservação de um ato ou contrato firmado no passado nos desinteressa, buscamos um bem jurídico maior para justificar que o passado seja reescrito, desconsiderado. No campo do Direito Público, isso é ainda mais comum. É constante a Administração Pública, o Poder Judiciário ou a esfera de controle reverem posicionamentos ou atos jurídicos perfeitos sob alegação da prevalência do interesse público ou de outros valores abstratos. O que criou para nós um sistema um tanto estranho: a CRFB veda que a lei retroaja (artigo 5º, XXXVI), mas o ato administrativo e, pior, a interpretação da lei, pelo Executivo, pelo Judiciário ou pelos meros órgãos auxiliares do Legislativo podem retroagir, desconsiderando o que já se fez juridicamente³⁵

Em suma, a contribuição dos artigos 23 e 24 da LINDB ao ordenamento jurídico está na garantia de maior previsibilidade e segurança jurídica aos administrados no tocante à interpretação das normas legais pelas autoridades públicas. Justen Neto, em sentido análogo, explicita as regras que decorrem de tais dispositivos:

O dispositivo [artigo 24 da LINDB] se destina a regular os efeitos da reinterpretação das normas pelas autoridades públicas. É complementado pelo disposto no artigo 23, que impede a declaração de invalidade de situações plenamente constituídas em virtude da revisão com base em mudança posterior de orientação geral. Por um lado, essas regras reforçam a vedação de aplicação retroativa de nova interpretação. Por outro, permitem a modulação dos efeitos para o cumprimento de novas obrigações³⁶

³⁴ SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e de Seu Controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações Públicas e Seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 278.

³⁵ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 71.

³⁶ JUSTEN NETO, Marçal. Os Efeitos da Reinterpretação de Norma no Direito Público. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 234.

Outro destaque que deve ser feito diz respeito à regulamentação dos artigos 23 e 24 pela LINDB pelo Decreto nº 9.830/19, a qual foi feita pelos artigos 5º, 6º e 7º:

Art. 5º A decisão que determinar a revisão quanto à validade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos cuja produção de efeitos esteja em curso ou que tenha sido concluída levará em consideração as orientações gerais da época.

§ 1º É vedado declarar inválida situação plenamente constituída devido à mudança posterior de orientação geral.

§ 2º O disposto no § 1º não exclui a possibilidade de suspensão de efeitos futuros de relação em curso.

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, consideram-se orientações gerais as interpretações e as especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária e as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

§ 4º A decisão a que se refere o caput será motivada na forma do disposto nos art. 2º, art. 3º ou art. 4º.

Art. 6º A decisão administrativa que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado e impuser novo dever ou novo condicionamento de direito, preverá regime de transição, quando indispensável para que o novo dever ou o novo condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

§ 1º A instituição do regime de transição será motivada na forma do disposto nos art. 2º, art. 3º ou art. 4º.

§ 2º A motivação considerará as condições e o tempo necessário para o cumprimento proporcional, equânime e eficiente do novo dever ou do novo condicionamento de direito e os eventuais prejuízos aos interesses gerais.

§ 3º Considera-se nova interpretação ou nova orientação aquela que altera o entendimento anterior consolidado.

Art. 7º Quando cabível, o regime de transição preverá:

I - os órgãos e as entidades da administração pública e os terceiros destinatários;

II - as medidas administrativas a serem adotadas para adequação à interpretação ou à nova orientação sobre norma de conteúdo indeterminado; e

III - o prazo e o modo para que o novo dever ou novo condicionamento de direito seja cumprido.

Ademais, destacamos que a lógica das normas veiculadas pelos artigos 23 e 24 da LINDB não é completa novidade ao ordenamento jurídico brasileiro: o art. 2º, parágrafo único, inciso XIII da Lei Federal nº 9.784/99 já previa, nos processos administrativos federais, a vedação à “aplicação retroativa de nova interpretação”³⁷.

Do mesmo modo, para o Direito Tributário, a proteção ao administrado (contribuinte) quanto à mudança de interpretação das normas não representa absoluta

³⁷ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Brasília, 1 fev. 1999.

novidade, vez que o Código Tributário Nacional já possui normas neste sentido em seus artigos 100 e 146, cujas redações são, respectivamente, as seguintes:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução³⁸

Referida correlação entre os novos dispositivos da LINDB e os do CTN, aliás, já foram ressaltados pela doutrina e alguns casos. Merece especial destaque o fato de que, para alguns destes comentadores, as regras decorrentes dos artigos 23 e 24 da LINDB vão além da proteção já concebida anteriormente pelo CTN.

Neste sentido, podemos destacar as seguintes situações: o artigo 23 da LINDB, ao determinar a implementação de um regime de transição à mudança de interpretação sobre a norma tributária, pode fazer com que o tributo não seja exigido “bruscamente” logo com a prática do “próximo fato gerador”; além disso, o artigo 24 da LINDB, ao tutelar o ato do contribuinte, poderá fazer com que este se exima do pagamento não só da multa, juros e correção monetária (como prevê o artigo 100, parágrafo único do CTN), mas sim do crédito tributário como um todo. Ressaltamos abaixo, comentários mais detalhados sobre os artigos 23 e 24 da LINDB e sua correlação com o Direito Tributário:

O artigo 23, introduzido na LINDB pela Lei n. 13.655/18, possui o mesmo fundamento que ampara o artigo 146 do CTN: trata-se de mecanismo legal com o objetivo de garantir e concretizar a segurança jurídica e a boa-fé na relação entre a administração e o administrado. Ou seja, é ferramenta que, em face das constantes mudanças de orientações despendidas pela administração pública e pelos órgãos judicantes, preza pela confiabilidade e calculabilidade do ordenamento³⁹

³⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 27 out. 1966.

³⁹ BELLAN, Daniel Vitor; BARBOSA, Felipe Carreira. O Artigo 23 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e os Princípios da Segurança Jurídica e da Boa-Fé nas Relações Tributárias. In: CUNHA FILHO, Alexandre

Vislumbra-se a aplicação desse dispositivo especialmente nos casos em que a legislação prevê a modalidade do lançamento por homologação. Isso é, quando o contribuinte antecipadamente, é responsável por calcular, declarar e recolher o imposto que entende devido, ficando seu auto lançamento sujeito, no prazo de cinco anos, à posterior homologação por parte da administração tributária. Explica-se.

Caso o contribuinte, ao praticar determinado fato tributável, realize um lançamento sujeito à homologação observando orientação geral da época (o que engloba, inclusive, a jurisprudência consolidada no período), esse auto lançamento já está apto a ser resguardado pelo dispositivo do artigo 24 da LINDB. Isto é, a administração pública não pode vir a questionar o tributo calculado, declarado e recolhido antecipadamente pelo contribuinte exclusivamente em virtude de modificação posterior da orientação geral vigente à época de ocorrência do fato tributável, de modo que é indevida qualquer pretensão de lançamento de ofício complementar.

É por conta dessa amplitude da aplicação do artigo 24 da LINDB que é possível considera-lo como um complemento à proteção prevista pelo artigo 100 do CTN. Isso porque, no que diz respeito às situações já plenamente constituídas, a observância de orientação geral da época resguarda o contribuinte não só em relação a eventuais penalidades, juros e atualização monetária, mas também em relação à exigência do próprio tributo devido em virtude da nova orientação vigente⁴⁰

A lógica que permeia os dispositivos supracitados (da Lei do Processo Administrativo Federal, CTN e LINDB) é, de certa maneira, proteger os administrados de comportamentos contraditórios emanados pela Administração Pública, tal como traduzido no brocardo latino *non procedit venire contra factum proprium*⁴¹.

Evidente, portanto, que os artigos 23 e 24 da LINDB não representam absoluta novidade no ordenamento jurídico brasileiro (ao invés, complementam disposições já há muito conhecidas).

É igualmente evidente que o contribuinte, ao realizar suas atividades e, assim, recolher o tributo que entende ser devido, sempre que possível irá se pautar em entendimentos lavrados pela autoridade fazendária ou pelo Judiciário e deverá ter os atos guiados por tais entendimentos juridicamente tutelados. Por este motivo

Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada:** Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 260.

⁴⁰ BELLAN, Daniel Vitor; BARBOSA, Felipe Carreira. O Artigo 24 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e a Não Surpresa do Contribuinte. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada:** Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 305.

⁴¹ Neste sentido: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 91.

devem ser aplicadas as regras extraídas dos artigos 23 e 24 da LINDB para proteção dos contribuintes que se enquadrem nos casos ali previstos⁴².

Ressaltamos, ainda, que tais regras não têm a intenção de modo algum, de evitar que a Administração Pública mude seu entendimento sobre uma matéria, mas tão somente algo que, caso tal mudança ocorra, esta não tenha o potencial de destruir o planejamento e a confiança depositada pelo contribuinte em um determinado órgão prolator de entendimentos. Neste sentido é a lição de Justen Neto:

É um efeito natural e mesmo inevitável que a interpretação das normas sofra alterações com o passar do tempo. A regra não se destina a cristalizar interpretações nem a vedar a evolução da hermenêutica. Ao contrário, explicitamente admite o surgimento de orientação ou interpretação norma. O que impede é que essa alteração produza efeitos desproporcionais e gere efeitos insuportáveis aos particulares⁴³

Pois bem. Quanto à aplicabilidade da regra do artigo 23 da LINDB ao direito tributário, destacamos a principal determinação trazida neste dispositivo: a possibilidade de um regime de transição quanto à mudança de orientação ou interpretação sobre norma de conteúdo indeterminado.

Tal regime de transição do artigo 23 da LINDB abre, em última medida, maiores possibilidades de modulação das decisões que imponham novos deveres ou ônus aos administrados em razão da mudança de interpretação da norma jurídica, servindo como mais um mecanismo de garantia da previsibilidade, da confiabilidade e, em última medida, da segurança jurídica⁴⁴.

Referida disposição, portanto, também não é novidade no ordenamento jurídico nacional, se assemelhando com o instituto da modulação temporal de efeitos, previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99 e no art. 927, §3º do CPC, os quais autorizam a

⁴² Em sentido análogo: BARBASSA, Sarah Mila. Os Reflexos da LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) na Cobrança do Crédito Tributário: Perspectivas Diante da Teoria dos Precedentes no CPC/15. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Comp.). **Inovações na Cobrança do Crédito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 368.

⁴³ JUSTEN NETO, Marçal. Os Efeitos da Reinterpretação de Norma no Direito Público. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 236.

⁴⁴ Neste sentido: MARRARA, Thiago. Artigo 23 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 229.

limitação temporal de efeitos de uma decisão por motivos de interesse social ou segurança jurídica⁴⁵.

Um dos exemplos trazidos pela doutrina para a aplicação do regime de transição, inclusive, é “o Regime Tributário de Transição (RTT), que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007”⁴⁶.

Outro exemplo para o Direito Tributário, pode ser visto nos casos de “uma orientação da Receita Federal acerca do lançamento tributário ou da contabilização de uma receita nos livros da empresa”⁴⁷.

Neste sentido, cogitemos a hipótese em que a Receita Federal, através de determinado ato administrativo, dispõe que determinado bem ou serviço utilizado na cadeia produtiva de uma Pessoa Jurídica representa insumo passível de creditamento para fins de apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos, com base no art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Contudo, em momento posterior, é editado um novo ato administrativo, de mesma espécie, determinando que, à luz do entendimento firmado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo (REsp nº 1.221.170), o conceito de insumo para tal creditamento “deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância (...) considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (...) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”⁴⁸, fazendo com que não seja outorgado o direito ao crédito de PIS e COFINS tão somente pela denominação do bem, mas devendo ser feita prévia análise da atividade do contribuinte.

Também neste caso, é evidente que contribuintes que possam ser afetados pela mudança de entendimento (pois é possível que o insumo do qual estejam sendo apurados créditos não seja mais reconhecido como tal), a medida que se imporia, em observância ao art. 23 da LINDB, é o estabelecimento de um regime de transição, diferindo gradualmente os efeitos do novo ato administrativo.

⁴⁵ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Brasília, 1 fev. 1999; BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, 17 mar. 2015.

⁴⁶ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 79.

⁴⁷ Ibidem, p. 76.

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170. **Diário de Justiça do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília, 24 abr. 2018.

Portanto, o regime de transição não é novidade no ordenamento jurídico pátrio, já tendo precedentes inclusive em matéria tributária, motivo pelo qual deve ser reconhecida a aplicação da regra prevista no artigo 23 da LINDB ao contencioso tributário.

Com relação ao artigo 24 da LINDB, um dos exemplos de sua aplicação já foi amplamente noticiado na mídia: vários contribuintes, após a entrada em vigor das alterações da LINDB, passaram a suscitar a aplicação do artigo 24 da LINDB no CARF para diversos casos em que, à época dos fatos geradores autuados, a jurisprudência do referido colegiado administrativo era favorável às suas pretensões.

Conforme noticiado por Racanicci, dois casos de grande repercussão neste sentido são “a amortização de ágio da base tributável pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”, além da “trava de 30% para empresas aproveitarem prejuízos fiscais após incorporações”⁴⁹.

Ocorre que, nos julgamentos dos referidos temas o CARF tem se manifestado de maneira deveras “defensiva”, jamais reconhecendo a aplicação da LINDB tal como suscitada pelo contribuinte. Exemplo disso são os trechos das seguintes ementas, os quais tratam de matérias resumidas acima:

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos⁵⁰

O art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, não é apto a regular a atividade de lançamento, bem como o processo administrativo fiscal dele decorrente⁵¹

O art. 24 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações objeto do processo⁵²

⁴⁹ RACANICCI, Jamile. **Carf decidirá se mudanças na LINDB se aplicam a disputas tributárias**. Disponível em: <www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-mudancas-lindb-anulacao-cobrancas-21062018>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁵⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-003.984. Brasília. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁵¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402-007.296. Brasília. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁵² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3302-007.542. Brasília. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

Inaplicável o art. 24 da LINDB aos julgamentos no âmbito do contencioso administrativo tributário, já que não tratam da revisão de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa⁵³

Destaca-se, ademais, que quanto ao posicionamento do CARF exemplificado acima já se insurgiram os próprios idealizadores da LINDB, opondo-se firmemente ao entendimento firmado pelo colegiado: Carlos Ari Sunfeld dispôs que a LINDB possui “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”⁵⁴; Floriano de Azevedo Marques Neto, por sua vez, aduziu categoricamente que “O Carf é um tribunal administrativo. Se essa norma se aplica ao processo administrativo, porque a imunidade?”⁵⁵.

Por fim, outro argumento também utilizado pelo CARF para justificar sua inaplicabilidade seria suposta incompatibilidade com o Direito Tributário, pois normas tais como as previstas nos artigos 23 e 24 da LINDB (uma Lei Ordinária) desobedeceriam ao artigo 146, III da Constituição:

Apesar de se referir, em tese, a todas as leis, e para todos os ramos do Direito, a LINDB (Lei Ordinária) não pode estabelecer normas gerais para o Direito Tributário, pois a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, define que esta tarefa é reservada à Lei Complementar⁵⁶

Contudo, também há de se afastar tal argumento. Isso porque a LINDB é norma sobre a aplicabilidade de outras normas, abrangendo, por obviedade, as situações em que se analisem questões de direito tributário, como magistralmente observou Scaff:

A Lindb não se enquadra explicitamente nas exigências do artigo 146 da Constituição, pois não se trata de uma norma tributária propriamente dita, e

⁵³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302-003.821. Brasília. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁵⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. **LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada**. Disponível em: <www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁵⁵ MENDES, Guilherme. **Carf deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma**. Disponível em: <www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁵⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3401-006.747. Brasília. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

o seu alcance tampouco justificaria a utilização de uma lei complementar. Exigir lei complementar para as normas veiculadas pela Lindb tornaria a referida lei (originalmente um decreto-lei) inaplicável por inteiro a esse âmbito do Direito, trazendo ainda mais insegurança jurídica. A Lindb veicula regras para a aplicação do Direito como um todo. Nesse sentido, é irrelevante se o veículo que introduz a Lindb é de natureza ordinária ou complementar. Trata-se de um argumento inadequado, embora muito utilizado, pois as normas da Lindb se caracterizam por serem metanormas, “isto é, normas que estabelecem a maneira pela qual outras normas devem ser aplicadas”, conforme explicitado em outro contexto pelo Ministro Ricardo Lewandowski, em seu voto na ADI 3.510⁵⁷

Evidente, portanto, que tanto o artigo 23 quanto o artigo 24 da LINDB traduzem regras que devem ser aplicadas no contencioso tributário. Tanto é assim que outros tribunais já vêm aplicando tais normas em casos tributários, ao contrário do que vem fazendo o CARF:

EMENTA - JUÍZO DE RETRATAÇÃO - Pretensão à anulação de auto de infração lavrado em decorrência da suposta ausência de recolhimento de ICMS. Autuação baseada em informações obtidas junto a operadoras/administradoras de cartões de crédito (Operação Cartão Vermelho) - Sentença de procedência - Acórdão que negou provimento ao recurso da Fazenda do Estado de São Paulo - Recursos Especial e Extraordinário interpostos por ela - Retorno dos autos nos termos do art. 1.030, inciso II, do CPC, para eventual adequação ou manutenção do acórdão, tendo em vista o julgamento do RE nº 601.314/SP - Decisão que seguiu orientação jurisprudencial de então - Impossibilidade de adoção de nova orientação - Inteligência do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁵⁸

Portanto, como pudemos apontar acima, existem situações nas quais os arts. 23 e 24 da LINDB devem ser aplicadas no contencioso tributário, para que se evite a exigência de valores de contribuintes em razão de mudanças abruptas de entendimento.

5. A REGRA DECORRENTE DO ARTIGO 30 DA LINDB E SUA APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Quanto ao novo 30 da LINDB, interessam ao presente trabalho o seu *caput* e seu parágrafo único. Dispõem estes, respectivamente, que “as autoridades

⁵⁷ SCAFF, Fernando Facury. **Por que não aplicar a Lindb nos julgamentos dos Tribunais Administrativos?** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-02/nao-aplicar-lindb-julgamentos-tribunais-administrativos>>. Acesso em: 02 set. 2019.

⁵⁸ SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação nº 0013375-90.2014.8.26.0224. **Diário de Justiça Eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**. São Paulo.

públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas” e que “Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão”.

Referido dispositivo não estava originalmente previsto no Projeto de Lei apresentado ao Senado Federal, sendo incluído através da Emenda nº 15 da CCJ⁵⁹.

Uma contribuição notável que se desprende do artigo 30 da LINDB é a necessidade de observância de precedentes administrativos pela Administração Pública, regra inspirada naquela já prevista no art. 927 do CPC, o qual já previa um rol de precedentes cuja observância é obrigatória pelos juízes e tribunais⁶⁰.

Assim, sendo certo que o Direito Tributário é um dos ramos do direito em que o entendimento firmado pela Administração fazendária tem grande importância, resta clara a relevância do disposto no art. 30 da LINDB em relação ao Direito Tributário.

Além disso, como já vem explicitado no *caput* do artigo 30 da LINDB, a observância dos precedentes administrativos é medida que assegura diretamente a segurança jurídica dos administrados (contribuintes) perante a administração (fisco). Neste sentido, destacamos as lições de Lunardelli e de Nohara acerca da importância da segurança jurídica nas normas da administração pública:

A segurança jurídica é um valor fundamental albergado pelo ordenamento jurídico constitucional e legal em múltiplos institutos, como a coisa julgada, ato jurídico perfeito, direito adquirido e a irretroatividade da lei, que protegem situações jurídicas devidamente constituídas sob manto de interpretação normativa válida no momento de aplicação de determinada norma jurídica (*tempus regit actus*), de serem modificadas arbitrariamente por inovações legislativas ou mesmo por uma nova hermenêutica constitucional ou legal que revejam interpretações consolidadas no passado, preservando-se, dessa forma, a confiança legítima dos cidadãos na autoridade pública. Sem esse tipo de garantia todo cálculo social e econômico restaria inútil em virtude da imprevisibilidade das regras do jogo que poderiam ser alteradas arbitrariamente⁶¹

⁵⁹ BRASIL. Senado Federal. Parecer nº 22/2017. **Diário do Senado Federal**. Brasília. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1562332390587&disposition=inline>>. Acesso em: 01 set. 2019.

⁶⁰ Neste sentido: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, pp. 159 e 164.

⁶¹ LUNARDELLI, José Marcos. Art. 30 da LINDB – Comentário Geral. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 477.

O problema daqueles que estabelecem relações jurídicas com a Administração Pública, é que há alterações constantes nas orientações normativas seja da Administração, seja dos órgãos de controle da Administração, como o Tribunal de Contas, e até do Judiciário, que também a controla, cuja jurisprudência não se consolida de forma definitiva, mas muda em função das composições sobretudo dos órgãos de cúpula. Assim, é cada vez mais difícil se orientar diante dessa instabilidade na interpretação do Direito Administrativo, sendo, ainda, tal circunstância ampliada diante da alteração frequente da própria legislação, dada mutabilidade da disciplina normativa⁶²

Destaca-se que a atribuição de efeito vinculante aos instrumentos normativos editados pela Administração Pública também não representa verdadeira novidade, pois esta prática já era adotada por vários entes.

Por exemplo, com relação às Soluções de Consulta, a Lei Federal nº 9.430/96 já dispunha, em seu artigo 48, § 12, que em caso de mudança de entendimento firmado em solução de consulta pela Receita Federal, “a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial”⁶³.

A Instrução Normativa RFB nº 1.396/13 possui disposição no mesmo sentido, em seu art. 17, esclarecendo que tal medida se refere às consultas formuladas sobre “interpretação da legislação tributária e aduaneira”⁶⁴. Em seu art. 9º, referido ato normativo explicita que as soluções de consulta têm efeito vinculante e “respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente”⁶⁵.

Inclusive, em caso referente às Soluções de Consulta da Receita Federal, a Justiça Federal de São Paulo já se manifestou expressamente acerca da aplicabilidade do art. 30 da LINDB em caso de Mandado de Segurança impetrado em razão de suposta classificação equivocada de mercadoria em despacho aduaneiro:

(...) Narra a inicial, em suma, que ao registrar a DI supramencionada, utilizou-se da classificação fiscal definida pela Secretaria da Receita Federal na Solução de Consulta nº 26/2012 da 8ª Região Fiscal, da Solução de Consulta 40/2002 da 9ª Região Fiscal e Solução de Consulta DIANA 36/2013, que fixaram o NCM 8418.99.00 para fins de enquadramento da importação de evaporador do tipo tubo-aleta, de alumínio, com válvula, próprio para equipamentos de ar condicionado de veículos automotores.

⁶² NOHARA, Irene Patrícia. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: Hermenêutica e Novos Parâmetros ao Direito Público**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 57.

⁶³ BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Brasília, 30 dez. 1996.

⁶⁴ BRASIL (Receita Federal do Brasil). Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Brasília, 17 set. 2013.

⁶⁵ Ibidem.

Todavia, na importação supramencionada, que tem por objeto referido bem, a fiscalização entendeu por bem formular exigência para determinar a reclassificação fiscal do produto e o pagamento de tributos complementares, o que estaria obstando o prosseguimento do despacho aduaneiro.

Sustenta a impetrante que a exigência seria ilegal, pois ofende normas de segurança jurídica editadas pela própria União, tal como o art. 9º da IN-SRF 1.396/13, que prescreve caráter vinculante para respaldar o sujeito passivo, independentemente de quem tenha sido o consulente, quando fundado em solução de consulta ou divergência. (...)

Contudo, a observância de soluções de consulta é essencial para assegurar segurança jurídica, princípio que deve nortear as relações do Estado com os particulares, consoante previsto no art. 30 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro - LINDB (redação dada pela Lei nº 13.655/2018).

Anoto que, sob o prisma da igualdade, não faz sentido algum que a solução de consulta beneficie apenas o consulente, razão pela qual entendimento administrativo favorável ao contribuinte deve ser observado por toda Administração Pública até que seja expressamente revogado ou invalidado pelas autoridades superiores, consoante preveem as normas tributárias mais recentes, da qual é exemplo a IN-SRF nº 1.464/2014 (art. 15). (...)

À vista de todo o exposto, resolvo o mérito do processo, nos termos do artigo 487, inciso I, do CPC, e CONCEDO A SEGURANÇA, para reconhecer o direito líquido e certo da impetrante à liberação das mercadorias descritas na declaração de importação nº 18/0734759-3, independentemente do cumprimento das exigências formuladas pela fiscalização aduaneira, salvo se houver óbice de outra natureza, caso em que deverá ser comunicado imediatamente nos autos pela autoridade impetrada⁶⁶

Portanto, resta clara a necessidade e a importância de a Administração Pública, através do efeito vinculante atribuído aos seus atos normativos, atuar para assegurar a segurança jurídica perante os contribuintes. Através da regra decorrente do artigo 30 da LINDB, o efeito vinculante dos atos administrativos passa a se tornar obrigatório até ulterior revisão.

Tal medida, como vimos, também não representa algo exclusivamente novo em vários órgãos da Administração Pública, especialmente no Direito Tributário. De qualquer forma, para que sejam evitadas quaisquer dúvidas quanto ao efeito vinculativo de um ato administrativo do Fisco e por razões de segurança jurídica, entendemos que a regra do artigo 30 da LINDB é de suma importância.

6. CONCLUSÕES

A Lei nº 13.655/2018 incluiu, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) dez novos dispositivos em que o tema central é a confiabilidade e

⁶⁶ BRASIL. Justiça Federal do Estado de São Paulo. Mandado de Segurança nº 5004513-92.2018.4.03.6104. **Diário de Justiça Eletrônico do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**. São Paulo, 10 set. 2018.

segurança jurídica nas decisões judiciais, administrativas e controladoras que envolvam a administração pública.

Na visão dos idealizadores do projeto de lei, Floriano de Azevedo Marques Neto e Carlos Ari Sundfeld, a LINDB seria o diploma legal adequado para que fossem inseridas novas normas, aplicáveis em todos os órgãos da Administração Pública, acerca da criação, interpretação e aplicação do direito público.

Isso porque a LINDB é justamente o diploma legal brasileiro cuja pretensão é a de regulamentar a aplicação do direito brasileiro, de modo que deveria ser realizada uma “atualização” da LINDB para que esta passasse a dispor não apenas sobre o direito privado (o que ocorria em razão do momento histórico de sua concepção), mas também sobre o direito público.

Sendo o direito tributário parte do direito público, evidente que diversos dispositivos trazem regras que devem ser aplicadas no contencioso tributário. Neste sentido, destacamos no presente trabalho as regras dos artigos 20, 21, 23, 24 e 30 da LINDB.

Da regra decorrente do artigo 20 da LINDB, a maior contribuição que podemos esperar no processo tributário é o aumento na segurança jurídica através da necessidade de apontamento das possíveis consequências da decisão proferida pelo julgador, não sendo mais possível o uso exclusivo de valores jurídicos abstratos. Isso não significa, contudo, que o julgador estaria autorizado a partir de então a adotar um viés consequencialista nas decisões de matéria tributária, o que não deve ser o caminho adotado neste ramo do direito.

A partir do artigo 21 da LINDB, o julgador que decretar a invalidação de “ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa” (como, por exemplo, a invalidação de um ato normativo do fisco) deverá indicar expressamente as consequências de sua decisão e, sendo o caso, prever um regime que assegure a devida transição do “regime” antigo para o atual, para que o contribuinte não frustrasse completamente as expectativas firmadas perante a Administração Pública.

As regras que se desprendem dos artigos 23 e 24 da LINDB protegem (com momentos distintos de aplicação) o contribuinte que se baseou em entendimentos lavrados pela autoridade fazendária ou pelo Judiciário para realizar suas atividades e, assim, recolher o tributo que entendeu ser devido.

Por fim, a contribuição da norma decorrente do artigo 30 da LINDB é a atribuição obrigatória de efeito vinculante aos atos normativos emanados do fisco,

prática já adotada por vários órgãos e agora aplicável sem distinções a toda a Administração Pública. Tal regra, como o próprio *caput* do artigo 30 já explicita, é mais uma das medidas que visa assegurar maior segurança jurídica para os contribuintes.

REFERÊNCIAS

BARBASSA, Sarah Mila. Os Reflexos da LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) na Cobrança do Crédito Tributário: Perspectivas Diante da Teoria dos Precedentes no CPC/15. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Comp.). **Inovações na Cobrança do Crédito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 365-375.

BELLAN, Daniel Vitor; BARBOSA, Felipe Carreira. O Artigo 23 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e os Princípios da Segurança Jurídica e da Boa-Fé nas Relações Tributárias. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 257-263.

BELLAN, Daniel Vitor; BARBOSA, Felipe Carreira. O Artigo 24 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e a Não Surpresa do Contribuinte. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 301-309.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-003.984. Brasília. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302-003.821. Brasília. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402-007.296. Brasília. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3302-007.542. Brasília. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3401-006.747. Brasília. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Brasília, 11 jun. 2019.

BRASIL. Justiça Federal do Estado de São Paulo. Mandado de Segurança nº 5004513-92.2018.4.03.6104. **Diário de Justiça Eletrônico do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**. São Paulo, 10 set. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Brasília, 30 dez. 1996.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Brasília, 1 fev. 1999.

BRASIL. Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010. Brasília, 31 dez. 2010.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, 17 mar. 2015.

BRASIL. Lei nº 13.665, de 25 de abril de 2018. Brasília, 26 abr. 2018.

BRASIL. Senado Federal. Parecer nº 22/2017. **Diário do Senado Federal**. Brasília, . Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1562332390587&disposition=inline>>. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170. **Diário de Justiça do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília, 24 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.458. **Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 19 dez. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Suspensão de Segurança nº 5.282. **Diário de Justiça Eletrônico do Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 27 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706. **Diário da Justiça Eletrônico do Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 2 out. 2017.

BRASIL (Receita Federal do Brasil). Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Brasília, 17 set. 2013.

FREITAS, Rafael Vêras de. Aspectos Gerais do Art. 21 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 139-145.

JUSTEN NETO, Marçal. Os Efeitos da Reinterpretação de Norma no Direito Público. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 234-239.

LUNARDELLI, José Marcos. Art. 30 da LINDB – Comentário Geral. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 477-480.

MARRARA, Thiago. Artigo 23 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 229-234.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; MOREIRA, Egon Bockmann. Uma lei para o Estado de Direito contemporâneo. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 14 n. 54, p. 209-211, abr./jun. 2016.

MEDAUAR, Odete. Comentário 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 63-67.

MEERHOLZ, André Leonardo. O que se Pretende com a Previsão do Caput do 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 68-72.

MENDES, Guilherme. **Carf deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma**. Disponível em: < www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018>. Acesso em: 13 out. 2019.

NOHARA, Irene Patrícia. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**: Hermenêutica e Novos Parâmetros ao Direito Público. Curitiba: Juruá, 2018.

RIBEIRO, Leonardo Coelho. Comentários Gerais ao Art. 21 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n. 4.657/1942, alterado pela 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 145-150.

RACANICCI, Jamile. **Carf decidirá se mudanças na LINDB se aplicam a disputas tributárias**. Disponível em: <www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-mudancas-lindb-anulacao-cobrancas-21062018>. Acesso em: 13 out. 2019.

SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação nº 0013375-90.2014.8.26.0224. **Diário de Justiça Eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**. São Paulo.

SCHWIND, Rafael Wallbach (Coord.). **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - Anotada**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 145-149.

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

SILVA, Maceno Lisboa da. **As novas alterações na LINDB e as influências no Direito Tributário**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-03/maceno-lisboa-novas-alteracoes-lindb-direito-tributario>>. Acesso em: 13 out. 2019.

SUNDFELD, Carlos Ari. **LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada**. Disponível em: <www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 13 out. 2019.

SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e de Seu Controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações Públicas e Seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 277-285.

SUNDFELD, Carlos Ari; SALAMA, Bruno Meyerhof. Chegou a hora de mudar a velha Lei de Introdução. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 14 n. 54, p. 213-216, abr./jun. 2016.

ZAGO, Marina Fontão. Comentários Gerais ao Art. 21 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n. 4.657/1942, alterado pela 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**: Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 154-160.