

**SEGURANÇA JURÍDICA E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA: AS RECENTES
ALTERAÇÕES NA LINDB PELA LEI Nº 13.655/2018 E SEUS IMPACTOS NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO¹**

*PRINCIPLE OF LEGAL SAFETY AND THE PROTECTION OF TRUST: LINDB'S RECENT
CHANGES BY LAW Nº 13.655/2018 AND THEIR IMPACTS ON THE TAX
ADMINISTRATIVE PROCEEDINGS*

Guilherme Camargos Quintela²

Resumo: O presente artigo tem por escopo analisar as alterações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) empreendidas pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário, partindo de um estudo dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança – inspirado pelos ensinamentos da Professora Misabel de Abreu Machado Derzi –, bem como da análise das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acerca do tema.

Palavras-Chave: Segurança Jurídica; Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB); Processo Administrativo Tributário

Abstract: *The purpose of this article is to analyze the changes included in the Law of Introduction to the Rules of Brazilian Law (LINDB) by Law nº 13.655/2018 and their impacts on the tax administrative procedure, starting from a study of the principle of legal safety and the protection of trust – inspired by Professor's Misabel de Abreu Machado Derzi teachings – and the analysis of recent decisions of the Board of Administrative Tax Appeals (CARF) on the subject.*

Keywords: *Legal Safety; Law of Introduction to the Rules of Brazilian Law (LINDB); Tax Administrative Proceedings.*

Há mais de quinze anos tive o privilégio e a honra de poder ser conduzido aos meandros do Direito Financeiro e do Direito Tributário por intermédio das brilhantes lições da Professora Misabel de Abreu Machado Derzi, como seu aluno, na Casa de Afonso Pena. Desde então, minhas trajetórias acadêmica e profissional têm invariavelmente se vinculado à sua

¹ Artigo publicado na obra “Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi”, organizado por André Mendes Moreira, Onofre Alves Batista Júnior, Paulo Roberto Coimbra Silva e Valter de Souza Lobato (Editora Letramento, 2020).

² Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor das Faculdades Milton Campos. Advogado.

pessoa, aos seus ensinamentos, à sua generosidade. Falar na Professora Misabel é falar em modelo, pessoal e profissional, de ética e ânimo inabaláveis.

Tive o privilégio de ser seu orientando em sede de mestrado, testemunhando, de perto, a criação de tese inovadora e sem precedentes no Direito brasileiro, que lhe rendeu a titularidade da cátedra de Direito Tributário na UFMG, publicada sob o título “*Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*”.

No curso destes anos pude não só assistir, como também participar do empolgante desenvolvimento de seus pensamentos sobre a segurança jurídica e a proteção da confiança dos contribuintes, tão fragilizadas ante um contexto de desregulamentação e de desconfiança sistêmicas. Considero-me não só um privilegiado, mas verdadeiramente abençoado por poder contar com a orientação próxima e constante da Professora Misabel, por quem nutro carinho e admiração fraternais. Professora: continue cedendo a nós, seus eternos alunos, o seu profundo conhecimento, de forma tão leve e tão generosa.

Feita a dedicatória, passemos ao objeto do presente trabalho.

1. Introdução

A legislação tributária brasileira sempre contou com dispositivos voltados a assegurar a proteção da boa-fé objetiva e da segurança jurídica nas relações tributárias. No ano de 2018, com o advento da Lei nº 13.655, foram incluídos novos dispositivos à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) acerca do tema, que poderão colaborar sobremaneira para assegurar a efetividade de tais princípios basilares ao Direito Tributário.

Apesar de a referida legislação prever expressamente que as esferas judicial, controladora e administrativa se submetem às modificações feitas pela Lei nº 13.655/2018, fato é que a sua aplicação a casos concretos tem sido inadequadamente evitada pelos órgãos da administração tributária, em especial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Este trabalho propõe-se a averiguar como as recentes alterações trazidas à LINDB podem colaborar para assegurar a proteção da confiança no âmbito tributário, em especial como forma de salvaguardar o contribuinte de excessos, de arbitrariedades e, em especial, de mudanças bruscas de orientações por parte da Administração Tributária. Objetiva, igualmente, demonstrar porque os argumentos levantados pelo CARF desmerecem prosperar, uma vez que

acabam por desvirtuar a finalidade principal da nova LINDB: garantir a segurança jurídica na criação e na aplicação do Direito Público.

Nesta senda, será adotado como referencial teórico o ideal de boa-fé como cláusula geral do Direito Tributário, defendido por Misabel de Abreu Machado Derzi, bem como a existência de regimes de transição como alternativa à bipolaridade radical entre os direitos adquiridos – que possuem ampla e irrestrita proteção jurídica –, e as legítimas expectativas do contribuinte, geradas por uma atuação do Poder Público, e que, por uma errônea interpretação do ordenamento nacional, permanecem, por vezes, desassistidas. Para tanto, serão retomadas as reflexões empreendidas na dissertação de mestrado de minha autoria – intitulada “Segurança Jurídica e Proteção da Confiança: a Justiça Prospectiva na Estabilização das Expectativas no Direito Tributário Brasileiro” –, orientada pela Professora Misabel de Abreu Machado Derzi perante o Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, defendida em agosto de 2011, tendo sido posteriormente publicada pela Editora Fórum, com prefácio de autoria da Professora Misabel³.

Do ponto de vista metodológico, a presente pesquisa possui natureza teórica e bibliográfica, sob um panorama jurídico-dogmático, e será conduzida por intermédio da análise de conteúdo normativo, doutrinário e da jurisprudência administrativa acerca do tema, de forma a comprovar as razões pelas quais as inovações legislativas trazidas à LINDB podem e devem ser aplicadas aos processos administrativos tributários.

2. A segurança jurídica e a proteção da confiança na relação jurídico tributária

No contexto hodierno de insegurança generalizada e de fluidez nas relações sociais – sendo possível afirmar que o estágio atual da convivência humana configura verdadeiras “sociedades de risco”, como aponta Ulrich Beck⁴ –, nunca se falou tanto em instrumentos de estabilização e de previsibilidade, sobretudo no âmbito jurídico. Fato é que a complexidade das sociedades modernas demanda a edição de normas e a construção de precedentes sólidos acerca da segurança jurídica e da proteção da boa-fé objetiva.

Tão essencial para o funcionamento de qualquer sistema, a segurança recebeu especial atenção por parte do Constituinte brasileiro, que a elencou, já no preâmbulo da

³ QUINTELA, Guilherme Camargos. *Segurança jurídica e proteção da confiança: a justiça prospectiva na estabilização das expectativas no direito tributário brasileiro*. Prefácio de Misabel de Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

⁴ BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade*; tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Ed. 34, 2010. 384p.

Constituição da República de 1988, como razão de ser da criação de um Estado Democrático de Direito. Desde então, o ordenamento jurídico tem passado por constantes adequações para que a referida norma-princípio seja assegurada, em especial no âmbito tributário, já que a sua inobservância pode gerar danos irreparáveis na relação entre o contribuinte e o Estado.

A segurança jurídica figura como verdadeira razão fundamental do Direito, que, na sua forma mais embrionária, objetiva estabelecer regras gerais que proporcionem mais estabilidade e mais previsibilidade às relações interpessoais.

Na esfera tributária, a existência de tal postulado tem essência, segundo aponta Leandro Paulsen⁵, na necessidade de se compatibilizar a arrecadação do Estado à liberdade e à propriedade dos administrados, já que, não raras vezes, a tributação foi vista, no curso da história, como sinônimo de arbitrariedade ou de simples confisco. Deste modo, a segurança no Direito Tributário assumiu o encargo de evitar a violência e o constrangimento historicamente associados à atividade da tributação.

Ademais, a segurança jurídica dá credibilidade às promessas estatais, e se materializou em inúmeros princípios, como a não-surpresa ou a anterioridade da lei em relação ao fato jurígeno tributário, seja anual ou nonagesimal (art. 150, III, “b”, “c”, e art. 195, § 6º, da CRFB), a legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I, da CRFB), a irretroatividade da lei tributária mais onerosa (art. 5º XXXVI, e art. 150, III, “a”, da CRFB), e a uniformidade da tributação federal, como aponta Sacha Calmon Navarro Coêlho.⁶

Segundo Misabel de Abreu Machado Derzi, os princípios da exclusividade da lei que concede subsídio, isenção ou outro benefício fiscal (art. 150, § 6º, da CRFB), da proibição da analogia na criação de tributo (art. 108, § 1º, do CTN), da rejeição da interpretação econômica (art. 110 do CTN) e da cláusula geral antielisiva (art. 109 do CTN), além da previsão do caráter vinculado dos atos administrativos de cobrança do tributo (art. 3º e 142 do CTN), também se prestam a reforçar a segurança jurídica no âmbito tributário.⁷

Evidente, portanto, a intenção do legislador ao fixar a segurança jurídica como verdadeiro sobreprincípio no ordenamento brasileiro, que, como lembra Misabel Derzi, configura instrumento limitador ao poder de tributar, razão pela qual deve ser utilizado apenas

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 5ª ed. ver. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.15.

⁶ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 9ª ed, 2006.

⁷ DERZI. Misabel Abreu Machado. *Boa-fé objetiva no Direito Tributário: Princípio ou Cláusula Geral?* In: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, 2005, p. 346.

em prol do contribuinte, não socorrendo ao Estado quando o efeito das modificações afetarem apenas os cofres públicos.⁸

No mesmo âmbito de análise, é de se ressaltar o princípio da proteção da confiança, que ganha espaço quando uma norma ou decisão cria, no âmbito jurídico, direitos aos particulares, e, por conseguinte, a legítima expectativa do seu cumprimento, como frisa Humberto Ávila.⁹

A proteção da confiança enquanto princípio da ordem jurídica significa que certas expectativas suscitadas por um sujeito de Direito em virtude de um determinado comportamento em relação a outro sujeito de Direito, ou da comunidade jurídica ao seu redor, produzem efeitos jurídicos. O princípio, ainda que não seja sinônimo de direito adquirido ou de direito fundamental, constitui direito à estabilidade da situação individual da pessoa, ou seja, um direito à previsibilidade em relação às mudanças de linha de conduta pública, dando ao indivíduo o poder de exigir do Poder Público um determinado comportamento: seu objeto é, destarte, a proteção dos interesses individuais dos particulares, sendo que tal proteção visa simplesmente a defender a confiança na estabilidade da situação jurídica e com base na qual o particular age.

Importante destacar que a garantia de segurança jurídica não quer dizer garantia de imutabilidade do direito, mas sim equilíbrio e harmonia. Como ressalta Aliomar Baleeiro¹⁰, “o direito calmo, imutável e estagnado é já direito morto”, razão pela qual é impossível manter inalterada legislação que orienta situações em constante atualização fática.

Em razão dessa constante mutação, entretanto, é essencial que as modificações legislativas e jurisprudenciais se deem da forma mais suave possível, sem interferir nos direitos adquiridos do contribuinte, zelando pelas expectativas criadas sob a égide da lei ou do precedente anterior. Fala-se, portanto, em uma “estabilidade na mudança”, assegurando ao particular seus direitos em face da inevitável impermanência do Direito.

Quanto à crise que assola a segurança jurídica, identificada na atualidade, Humberto Ávila defende que, sobretudo na relação tributária, esta reside em três questões centrais:

⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado*. In: FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, v. II, 2009, p. 729-748.

⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte*. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, nº 13, abr./mai. 2002. Disponível em: <<http://fliphtml5.com/fdns/iexy/basic>>. Acesso em: 12 de agosto de 2019.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *O projeto de código tributário nacional*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. XXXV.

O primeiro problema refere-se à falta de inteligibilidade do ordenamento jurídico (*Unerkennbarkeit der Rechtsordnung*). O cidadão não sabe exatamente qual é a regra válida. Se ele sabe qual é esta última, não conhece bem o que ela determina, proíbe ou permite. As regras não são acessíveis, abrangentes e compreensíveis ou inclusive suficientemente determinadas. Elas não são, enfim, orientadas para o usuário, já que deixam de prever as informações relevantes para o comportamento que aquele deve adotar. Com isso o Direito perde sua função orientadora. [...]

A segunda questão diz respeito à carência de confiabilidade do ordenamento jurídico (*Unzuverlässigkeit der Rechtsordnung*). O cidadão não sabe se a regra, que era e é válida, ainda continuará válida. E, quando ele sabe disso, não está seguro se essa regra, embora válida, será aplicada ao seu caso. Regras e decisões são, pois, inconstantes.[...] O terceiro entrave diz com a falta de calculabilidade do ordenamento jurídico (*Unberechenbarkeit der Rechtsordnung*). Em outras palavras, o cidadão não sabe qual norma irá valer. As possibilidades de apreensão de informação sobre futuras decisões são muito pequenas. O Direito, por conseguinte, não é previsível nem calculável.¹¹

De fato, a atual pluralidade normativa acerca de um mesmo tema reduz sobremaneira a estabilidade da relação tributária. O próprio Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 100, que são normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, e os convênios entre si celebrados pelos Entes Federativos. Lembra Derzi¹² que, uma vez que se destinam à fiel execução da lei, tais normas complementares não podem inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se à previsão legal.

Diante do amplo espectro normativo que abrange o Direito Tributário, no qual podem ser incluídos, ainda, os atos normativos da Receita Federal do Brasil, as diretrizes definidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores (especialmente valorizados sob a égide do novo Código de Processo Civil), o cumprimento de todas as normas tributárias e, por conseguinte, a garantia de segurança jurídica, parecem ser uma realidade de difícil concretização.

Nesta seara, e com a finalidade de proteger, em especial, a segurança jurídica no âmbito do Direito Público, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro foi alvo de recente alteração pela Lei nº 13.655/2018, cujas modificações serão analisadas no tópico seguinte.

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 60.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

3. As alterações empreendidas pela Lei nº 13.655/2018 à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e o fomento a uma administração pública dialógica

Considerando o já mencionado contexto de insegurança e a pungente necessidade de se assegurar mecanismos de aplicação da proteção da confiança, foi publicada, em 26 de abril de 2018, a Lei nº 13.655/2018, que introduziu novos artigos à LINDB (arts. 20 a 30). Tais previsões buscam, em sua essência, a segurança jurídica e a eficiência na criação e na aplicação do Direito Público, além de definir critério de exegese e de interpretação das normas jurídicas.

Nas palavras de Maria Helena Diniz, a LINDB pode ser compreendida da seguinte forma:

A Lei de Introdução é uma *lex legum*, ou seja, um conjunto de normas sobre normas, constituindo um direito sobre direito (“*ein Recht der Rechtsordnung*”, “*Recht ueber Recht*” *Uberrecht*, “*surdroit*”, “*jus supra jura*”), um superdireito, um direito coordenador do direito. Não rege as relações de vida, mas sim as normas, uma vez que indica como interpretá-las ou aplicá-las, determinando-lhes a vigência e eficácia, suas dimensões espaciotemporais, assinalando suas projeções nas situações conflitivas de ordenamentos jurídicos nacionais e alienígenas, evidenciando os respectivos elementos de conexão.¹³

A Lei nº13.655/2018 pretendeu reforçar a aplicação da LINDB aos ramos do Direito Público, já que, desde a sua criação, as normas possuíam maior aplicabilidade ao âmbito privado – tanto que sua nomenclatura, anteriormente à Lei nº 12.376/2010, era “Lei de Introdução ao Código Civil”. Sua aplicação aos ramos do Direito Público é, contudo, há muito, pacificada, razão pela qual as alterações têm especial relevância para o Direito Tributário.

A nova LINDB valorizou o modelo de administração consensual ou “dialógica” – como giza Rafael Maffini¹⁴ –, de modo que a atuação administrativa fica condicionada a um prévio diálogo com o particular, e objetiva garantir os direitos dos potencialmente afetados pela decisão ou pelo ato administrativo. Tal modelo opõe-se ao modelo original de polaridade, autoritarismo e discricionariedade irrestrita da Administração Pública, contribuindo para assegurar as legítimas expectativas dos administrados.

A vigência da referida norma se deu a partir de 26/04/2018, data da sua publicação, à exceção do art. 29, que teve *vacatio legis* de 180 dias. A primeira alteração incluída, e que

¹³ DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução às normas do direito brasileiro interpretada*. 18ª Ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013, p.22.

¹⁴ MAFFINI, Rafael. *Administração Pública dialógica (proteção procedimental da confiança)*. Em torno da Súmula Vinculante nº 3 do Supremo Tribunal Federal. Fev. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8051>>. Acesso em 23 de agosto de 2019.

comunica desde logo a intenção do legislador, foi o art. 20, a dispor 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”.

Percebe-se, desde logo, que a normativa se destina a todos os intérpretes e aplicadores do direito, e deve reger atividade judicante, executiva e de controle (interno ou externo) da Administração Pública. Nota-se, igualmente, interesse no sentido de que as decisões e a interpretação das normas jurídicas não sejam dissociadas da realidade, dando especial relevância às consequências da atuação ao caso concreto.

3.1. A previsão legal do regime de transição e sua regulamentação pelo Decreto 9.830/2019

No que tange especialmente à segurança jurídica – escopo específico deste trabalho –, evidente a intenção do legislador em garantir que as decisões sejam tomadas de forma a preservar a boa-fé e a proteção da confiança. Nesse viés, o art. 23 da LINDB tem especial relevância, já que prevê a necessidade de um regime de transição quando qualquer decisão nas esferas controladora, administrativa e judicial estabelecer nova orientação ou interpretação para norma de conteúdo indeterminado, gerando novo condicionamento de direito ou impondo nova obrigação ao particular.

A incorporação do regime de transição em uma lei que disciplina a aplicação do ordenamento jurídico em geral pode contribuir sobremaneira para a materialização da segurança jurídica e para a garantia de mínima estabilidade normativo-interpretativa.

A justiça prospectiva surge como uma alternativa a uma “bipolaridade radical”, como destaca Misabel Derzi¹⁵, em que residem, de um lado, os direitos adquiridos e, portanto, intocáveis, e, de outro, os anseios legítimos, inteiramente sujeitos a abruptas alterações legislativas e jurisprudenciais.

Aqui reside, com supremacia, o princípio-garantia da proporcionalidade, que, nas palavras de Paulo Roberto Coimbra Silva, deve ser compreendido como:

a ideia de medida certa, ponderação, contrabalanceamento, adequação e ajustamento demandadas pela prudência em atenção a diversas variáveis relevantes, mercedoras de consideração. Desempenha, pois, uma função moderadora, exercendo forte apelo ao sopesamento na determinação da adequada relação entre dois ou mais objetos e sujeitos.¹⁶

¹⁵ DERZI. Misabel Abreu Machado. *Justiça prospectiva no imposto sobre a renda*. Revista Internacional de Direito Tributário, v. 5, jan./jun. 2016, p. 168.

¹⁶ SILVA. Paulo Roberto. Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*, São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 305.

O princípio da proporcionalidade se apresenta como verdadeiro mecanismo de aplicação das normas e dos princípios, que, em determinado momento, podem colidir entre si. Para a solução da questão é necessário reconhecer que existe uma “dimensão de peso”¹⁷ entre tais instrumentos normativos, razão pela qual os conflitos devem ser solucionados buscando os melhores resultados práticos.

A proporcionalidade é construída por três sub regras: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. A adequação pode ser compreendida como meio apto a promover o resultado ou o meio pelo qual a efetivação do objetivo é promovida, mesmo que o fim visado não se concretize. Por outro lado, a necessidade pode ser compreendida como forma menos gravosa pela qual o resultado pode ser alcançado, realizando-se um exame comparativo entre os possíveis desfechos. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito é averiguada após constatada a necessidade e a adequação da conduta, e funciona como verdadeira análise do custo-benefício da medida, logo, o encargo gerado deve ser inferior ao benefício criado pela interpretação, nas palavras de Bernardo Gonçalves Fernandes.¹⁸

Tais critérios são utilizados para a transformar a proporcionalidade em um instrumento apto à solução de controvérsias jurídicas, e não apenas uma carta em branco para que o aplicador do direito crie soluções alinhadas com seus próprios interesses.

É importante destacar a estrutura da proporcionalidade, uma vez que o regime de transição lidará constantemente com a análise de seus critérios, de modo a integrar a nova norma ou interpretação ao ordenamento, sem gerar ônus desnecessários ao contribuinte.

A justiça prospectiva, na qual se insere a previsão de um regime/direito de transição, já é amplamente adotada em outros países¹⁹ como verdadeiro direito fundamental, já que blinda o contribuinte contra modificações legais e jurisprudenciais arbitrárias ou inesperadas.

Não obstante a legítima intenção, é necessário destacar que o legislador ordinário, ao alterar a LINDB, utilizou-se de termos genéricos, que acabam por manter, em certo ponto, a indeterminação antes existente. Tanto é verdade que, buscando auxiliar a interpretação e concretizar os direitos previstos, foi editado, em 10 de junho de 2019, o Decreto nº 9.830/2019,

¹⁷ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2017, p. 233.

¹⁸ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional – 9 ed. Rev., ampl. Atual.* - Salvador: JusPODIVM, 2017, p. 243.

¹⁹ MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. *Justiça de transição: análises comparadas Brasil-Alemanha*. Cornelius Prittwitz; Antonio Martins [et al.] (orgs.). Brasília: Ministério da Justiça, Comissão de Anistia, 2015. 282 p.

que conceitua alguns dos termos gerais trazidos pela Lei nº 13.655/2018, e auxilia, de alguma maneira, que os fins primeiros da lei sejam alcançados.

O referido decreto previu, em seu art. 7º, que o regime de transição deverá prever (a) os destinatários da norma: órgãos, entidades e particulares; (b) as medidas administrativas a serem tomadas para a consecução da finalidade prevista na regra de transição; bem como (c) o prazo e o modo pela qual se dará a sua execução.

A norma, entretanto, nada diz acerca das autoridades legitimadas à criação do “regime de transição”, tampouco o que ocorreria em caso de conflito entre tais regimes e quais seriam as autoridades competentes para solucionar uma eventual contradição entre as normas de transição fixadas. Tal lacuna acaba por gerar mais instabilidade jurídica, já que os contribuintes poderão ser submetidos a diferentes regimes de transição criados pelas autoridades nas esferas administrativa, controladora e judicial.

De qualquer modo, a norma veio para complementar as outras disposições existentes no ordenamento jurídico pátrio acerca do direito de transição²⁰ e deve ser aplicada no âmbito tributário para assegurar direitos dos administrados, antes sem normação específica.

3.2. A irretroatividade das orientações gerais e a polêmica da (in)aplicabilidade do art. 24 da LINDB às decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Por outro lado, tendo igualmente por escopo a garantia da segurança jurídica, prevê o art. 24 da LINDB que, em caso de revisão de qualquer ato ou decisão, os ajustes realizados com base na orientação vigente à sua época permanecerão válidos, sendo vedado que mudanças posteriores de orientação geral declarem inválidas situações anteriores plenamente constituídas.

Cabe destacar que o art. 146 do CTN já previa o princípio da imodificabilidade do lançamento, a preconizar que “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência 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 introdução”.

Misabel Derzi, acerca do critério de aplicação temporal das normas no Direito Tributário, pontifica:

²⁰ Como o princípio da não surpresa no âmbito legislativo, as regras de condutas administrativas previstas pelos artigos 100, parágrafo único, e art. 146 do Código Tributário Nacional no âmbito executivo, e o efeito prospectivo como regra na decisão que modifica a jurisprudência consolidada no âmbito judicial.

O que significa exatamente *Tempus regit actum*? Que os atos administrativos processuais ou procedimentais são regidos pela lei vigente ao tempo em que se praticam, assim como o lançamento. O direito material, a relação jurídica que integra a obrigação tributária, haverá de reger-se pela lei vigente ao tempo de seu nascimento, que é o tempo da ocorrência do fato gerador. O lançamento é feito em momento posterior ao do nascimento da obrigação, quando poderá estar, em vigor, lei nova. Quanto aos seus aspectos formais, estará regido pela lei ao tempo em que é feito, mas, em seu conteúdo material, verificará e apurará o tributo devido, segundo a lei da época da ocorrência do fato gerador.²¹

Enquanto a previsão de irretroatividade da lei sempre existiu no Código Tributário Nacional, a possibilidade de alterar situações constituídas com base em modificação do entendimento jurisprudencial sempre assombrou os contribuintes, gerando quebra da confiança do particular, sujeitando-o a modificações repentinas de posicionamento. A LINDB incorporou, portanto, aquilo que, há muito, a doutrina majoritária defendia.²²

Por tais razões, o art. 24 da LINDB tem especial relevância no âmbito tributário, e fez renascer, no âmbito do CARF, inúmeras discussões, já que não raras vezes as mudanças de posicionamento no âmbito do referido tribunal administrativo lesam legítimas expectativas dos contribuintes.

Um dos temas questionados pelos contribuintes quando da edição da Lei nº 13.655/2018 diz respeito à possibilidade de amortização do ágio nas privatizações, considerando que algumas das privatizações, ocorridas no âmbito do Plano Nacional de Desestatização, se deram com observância do posicionamento jurisprudencial do CARF, que, à época das reestruturações societárias, admitia tal dedução.²³

Outro tema questionado foi a incidência da LINDB na cobrança de contribuição previdenciária na Participação nos Lucros e Resultados (PLR), considerando ter havido verdadeira virada jurisprudencial no âmbito do CARF. O posicionamento manifestado pela

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1024.

²² Nesse sentido já advogava Misabel Derzi: “[...]o ideal – por razões de segurança jurídica e equidade – seria que estendêssemos à administração, o princípio da irretroatividade de forma mais ampla (e não apenas quando já efetuado o lançamento tributário). Trata-se de erro grave limitar o princípio da irretroatividade às leis, como alerta KLAUS TIPKE, na Alemanha, e em especial a Corte Suprema daquele País. Como já realçamos, o princípio da irretroatividade (do direito) não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo a desviarem da prática até então utilizada, e na qual o contribuinte tinha confiado.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Justiça prospectiva no imposto sobre a renda*. In: Revista Internacional de Direito Tributário, v.5, p. 171, jan/jun. 2006).

²³ APET. *Carf decidirá se mudanças da LINDB se aplicam a disputas tributárias*. Associação Paulista de Estudos Tributários, 21 de julho de 2018. Disponível em: <http://www.apet.org.br/noticias/ver.asp?not_id=26510>. Acesso em 23 de agosto de 2019.

Câmara Superior de Recursos Fiscais em 2014²⁴ foi favorável à não incidência da contribuição previdenciária às empresas que houvessem feito o pagamento da PLR antes da formalização do acordo prévio de pagamento, mas, em 2016²⁵, a mesma Câmara Superior, em processo administrativo iniciado enquanto perdurava o posicionamento anterior, revisitou o tema e, para a surpresa dos contribuintes, optou pela incidência do tributo em casos em que não houvesse assinatura prévia do plano de pagamento.

O mesmo raciocínio vale, ainda, para a incidência do Imposto de Renda após a operação de desmutualização das Bolsas de Valores²⁶, bem como na hipótese de aplicação de multa qualificada nas transformações, fusões, cisões ou incorporações que gerem ágio.²⁷

Destarte, após a entrada em vigor da LINDB, e objetivando a vinculação plena da autoridade administrativa à jurisprudência outrora criada e estabilizada, tais questionamentos foram submetidos ao CARF, cujas decisões serão analisadas no tópico seguinte.

4. Breve análise das decisões do CARF acerca da (in)aplicabilidade do art. 24 da LINDB e seus impactos no processo administrativo tributário

O objetivo do presente trabalho não é averiguar se os casos supramencionados merecem ou não a guarida pela nova LINDB, mas sim analisar os argumentos trazidos pelo

²⁴ CARF. *Acórdão nº 9202-003.370*. Proferido nos autos do processo 14485.000410/2007-44. Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA. Data da Sessão 17/09/2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 26 de agosto de 2019.

²⁵ CARF. *Acórdão nº 9202-004.307*. Decisão proferida nos autos nº 13656.720.604/2013-36. Relator(a) LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS. Data da Sessão 20/07/2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 26 de agosto de 2019.

²⁶ Alteração de entendimento ocorrida em 2007, após a Solução de Consulta COSIT 10, de 26 de outubro de 2007: “OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES. O *instituto da cisão*, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, *só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade*. Às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos arts. 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002. (Código Civil de 2002). O art. 61 da Lei nº 10.406, de 2002, veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com finalidade lucrativa. As sociedades corretoras devem avaliar as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo custo de aquisição. O *fato de a operação de ‘desmutualização’ de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não obsta a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores*. Disponível em: <https://contadores.ent.br/legislacoes/solucao-de-consulta-cosit-no-10-de-26-de-outubro-de-2007.html>. Acesso em 23 de agosto de 2019. Grifo nosso.

²⁷ APET: *Carf decidirá se mudanças da LINDB se aplicam a disputas tributárias*. Associação Paulista de Estudos Tributários, 21 de julho de 2018, 17:08:11. Disponível em: http://www.apet.org.br/noticias/ver.asp?not_id=26510. Acesso em 23 de agosto de 2019.

CARF ao decidir pela inaplicabilidade do art. 24 da referida norma aos processos administrativos fiscais.

O tema foi levado ao tribunal administrativo e apreciado, pela primeira vez, em 21 de junho de 2018, no bojo do Acórdão 9202-006.996, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Na ocasião, sem apreciar diretamente o pedido do contribuinte, o voto condutor foi no sentido de que a norma não se aplicaria ao processo administrativo tributário, considerando que “lei em tela é dirigida essencialmente ao administrador público e aos órgãos de controle”²⁸. Na ocasião, a Câmara votou no sentido de que a LINDB não se aplicaria ao órgão na sua função judicante, se restringindo, no máximo, à atuação essencialmente administrativa afetas à sua Secretaria-Executiva quanto a contratos, convênios e atos congêneres, inerentes ao próprio funcionamento do órgão.

Instada a se manifestar novamente, desta vez no Acórdão de nº 9202-007.145, a mesma 2ª Turma da CSRF deixou mais uma vez de apreciar a questão proposta pelo contribuinte e reformou o posicionamento antes fixado. O voto conduto acrescentou a seguinte explanação quanto à inaplicabilidade do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário:

Há uma enorme diferença com o que ocorre com o processo administrativo tributário em que se analisa a validade de ato praticado pela autoridade administrativa (lançamento, por exemplo) à luz do contraditório, devendo o julgador administrativo, singular ou colegiado, decidir conforme sua convicção. Vincular a decisão presente ao que fora decidido no passado em outros processos é absolutamente incompatível com os princípios que regem o processo administrativo tributário. Tal posição implica em atribuir aos órgãos julgadores administrativos o poder de determinar, em cada caso e de maneira definitiva, a posição a ser adotada por toda a administração tributária.

No caso presente significaria atribuir aos colegiados do CARF supondo ser verdadeiro o fato alegado de que a jurisprudência do CARF era predominante no sentido pretendido pelo Contribuinte, o que se admite apenas para argumentar – o poder de decidir de forma definitiva e vinculante a toda a administração tributária, a interpretação quanto à desnecessidade de pactuação prévia no PLR. Para

²⁸ “[...] Como se pode constatar, os dispositivos ora tratados basearam-se na obra dos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, denominada ‘Contratações Públicas e Seu Controle’, o que não deixa margem de dúvida acerca da natureza essencialmente administrativa dos novos dispositivos. Tampouco resta dúvida acerca dos destinatários desses dispositivos, que são os administradores públicos e os órgãos de controle da Administração Pública, inclusive do Judiciário. Com efeito, em nenhum momento a lei em tela sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa, como é o caso do CARF. Quando muito, a aplicação desta lei no CARF restringir-se-ia às atividades essencialmente administrativas, afetas à sua Secretaria -Executiva, quanto a eventuais contratos, convênios e atos congêneres, inerentes ao próprio funcionamento do Órgão. [...]”. (CARF. *Acórdão nº 9202-006.996*, proferido nos autos de nº 19515.003515/2007-74. Relator(a) MARIA HELENA COTTA CARDOZO. Data da Sessão 21/06/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 26 de agosto de 2019).

isso existem outros instrumentos, como a súmula, à qual pode ser atribuída força vinculante, por ato do Ministro da Fazenda.²⁹

A apreciação do tema foi realizada por outras turmas julgadoras do CARF, que, controversamente, decidiram pela aplicabilidade, em tese, da LINDB ao processo administrativo tributário, mas pela sua inaplicabilidade ao caso concreto que se encontrava em análise.

Em julgamento realizado em 14/08/2018, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento decidiu que, apesar da possibilidade de aplicação da LINDB ao processo administrativo tributário, ela deveria ser afastada quando se tratasse de revisão de ato do contribuinte no lançamento por homologação, uma vez que, nesta situação, não haveria conduta expressa por parte da administração:

QUESTÃO DE ORDEM. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ARTIGO 24 DA LINDB. APLICABILIDADE. A LINDB é norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto às suas previsões normativas, cabendo ao CARF aplicá-la nos casos cabíveis. Entretanto, o art. 24 da LINDB não se aplica no caso de revisão de ato de particular, constitutivo do crédito tributário, no contexto do lançamento por homologação, por ser cabível apenas nas hipóteses em que o ato revisado tem natureza administrativa.³⁰

O colegiado decidiu, ainda, que a aplicabilidade da LINDB se restringiria às hipóteses de lançamento de ofício que decorram diretamente da revisão de um ato administrativo, por modificação superveniente de um critério, como ocorreria na concessão de determinado benefício fiscal.

O voto suscitou, contudo, um impeditivo à aplicação da LINDB ao processo administrativo tributário, que seria a definição do termo “jurisprudência administrativa majoritária” no âmbito do CARF. Nesse sentido, destaca-se o seguinte trecho do julgado:

Porém, mesmo superado esse óbice, a aplicabilidade do art. 24 à amortização de ágio dependeria da comprovação da existência, ao tempo dos fatos, da “jurisprudência administrativa majoritária” a que se refere o parágrafo único daquele artigo. Embora a lei não diga o que se deva entender por jurisprudência majoritária, a mim parece que, se o escopo da lei é proteger a confiança e a boa-fé do contribuinte, a

²⁹ CARF. *Acórdão de nº 9202-007.145*, proferido nos autos de nº 16327.001389/2009-12. Relator(a) PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA. Data da Sessão 29/08/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 27 de agosto de 2019.

³⁰ CARF. *Acórdão nº 1301-003.284*, proferida nos autos de nº 13864.720171/2015-25. Relator(a) AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO. Data da Sessão 14/08/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 27 de agosto de 2019.

jurisprudência não pode ser vacilante, nem formada por maioria estreita; mas, ao contrário, deve ser dominante e pacífica, porque só uma jurisprudência com essas características seria capaz de gerar no contribuinte a certeza de que agindo em conformidade com ela estaria amparado pelo ordenamento jurídico vigente e, portanto, seguro do que não sofreria qualquer sanção.³¹

Também por tal razão, o Procurador da Fazenda Nacional Rodrigo de Macedo e Burgos³² defende que a inaplicabilidade da LINDB ao processo tributário decorreria justamente da sua falta de adaptação ao sistema tributário, razão pela qual a referida norma deveria ser pensada de modo a se ajustar às especificidades e peculiaridades de seus subsistemas, evitando que sua aplicação indiscriminada gere efeitos indesejados.

Em novembro de 2018 o tema foi revisitado, desta feita pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF – Acórdão nº 1401-003.017 –, oportunidade na qual o colegiado inovou nos fundamentos da discussão. O voto condutor reforçou o posicionamento de que a LINDB não se aplicaria ao CARF, e que a alteração legislativa recente seria direcionada às instâncias de controle, valendo-se, para tanto, da exposição de motivos do Projeto de Lei do Senado nº 349/2015, de autoria do Senador Antonio Anastasia, convertido na Lei nº 13.655/2018. No mais, ressaltou que o maior impeditivo à aplicação da LINDB seria a reserva de Lei Complementar para a criação de normas gerais em matéria tributária, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal, observe-se:

UTILIZAÇÃO DA LINDB COMO FORMA DE INTERPRETAÇÃO NOS JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS. IMPOSSIBILIDADE. Sendo atribuída pela Constituição Federal à Lei Complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, a sistemática de interpretação admitida pela LINDB, instituída por Lei Ordinária, não pode invadir a esfera de competência de Lei Complementar.³³

Avocando os argumentos já suscitados, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, em dezembro de 2018, também negou aplicação ao art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, acrescentando que o art. 146 do CTN

³¹ CARF. *Acórdão nº 1301-003.284*, proferida nos autos de nº 13864.720171/2015-25. Relator(a) AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO. Data da Sessão 14/08/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 27 de agosto de 2019.

³² MACEDO E BURGOS. Rodrigo de. *O art. 24 da LINDB e o Carf*. 27 de setembro de 2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/o-artigo-24-da-lindb-e-o-carf/>>. Acesso em 15 de setembro de 2019.

³³ CARF. *Acórdão nº 1401-003.017*. Proferido nos autos nº 19515.004164/2007-19. Relator(a) ABEL NUNES DE OLIVEIRA NETO. Data da Sessão 22/11/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 de agosto de 2019.

já existe para reger a aplicação, a interpretação e a integração da legislação tributária, sendo infundada a aplicação de regra geral estabelecida pela novel normativa.³⁴

No ano de 2019 o tema continuou sendo questionado pelos contribuintes, e, à exceção de alguns votos vencidos, o posicionamento dominante no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais foi pela inaplicabilidade do artigo 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, valendo-se dos argumentos já supra analisados.

Tal posicionamento, entretanto, desmerece prosperar, e as razões para tanto serão expostas no tópico seguinte.

5. A inconsistência dos argumentos trazidos pelo CARF no sentido da inaplicabilidade do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário

Segundo Carlos Augusto Daniel Neto, os argumentos postos pelo CARF para afastar a aplicação da LINDB – em especial do seu art. 24 – ao processo administrativo tributário podem ser sumariados da seguinte maneira:

- a) *argumento genético*: a exposição de motivos determina que a aplicação da lei seja restrita a órgãos de controle de atos administrativos, como TCU, CGU etc.;
- b) *argumento consequencialista*: a aplicação geraria um engessamento da jurisprudência administrativa e poderia caracterizar um cerceamento do direito de defesa, nos casos em que a estabilização fosse contrária ao contribuinte;
- c) *argumento institucional*: aduz a existência de instrumentos próprios para tornar vinculante a jurisprudência do Carf;
- d) *argumento literal*: o artigo 24 não se aplicaria aos casos de lançamento por homologação, pelo fato de que a constituição do crédito tributário se dá por ato do contribuinte, estando fora do alcance do *caput* do artigo;
- e) *argumento de fonte*: as normas gerais sobre a aplicação de regras tributárias devem ser veiculadas apenas por lei complementar;

³⁴ Em especial quanto à sua inaplicabilidade ao lançamento por homologação, o voto ressalta que: “[...] As expressões destacadas evidenciam que o dispositivo em questão se dirige à revisão de ato, processo ou norma editados pela Administração Pública, bem como contratos firmados entre ela e particulares. O lançamento tributário, por sua vez, não opera revisão de atos administrativos, nem afeta ato ou situação plenamente constituída. E, caso se cogite que o lançamento de ofício resulta em revisão de apurações promovidas pelo sujeito passivo, está patente que a norma em referência tem por objeto a revisão de atos da Administração Pública dos quais decorram benefícios ou vantagens ao particular, e não a revisão de atos de particulares, mormente considerando que as apurações promovidas pelo sujeito passivo somente se tornam definitivas com o decurso do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN. Esta incompatibilidade, aliás, revela que o alcance atribuído à norma pela requerente conflita com a Constituição Federal que, em seu art. 146, inciso III, alínea "b", atribui à lei complementar a disciplina acerca da atividade administrativa de lançamento. E, mesmo vislumbrando-se o lançamento tributário como sendo o ato passível de revisão por meio de decisão proferida no âmbito do processo administrativo fiscal, basta observar que a aplicação, interpretação e integração da legislação tributária também é regida pelo Código Tributário Nacional.” (CARF. *Acórdão nº 1402-003.605*, proferido nos autos nº 16561.720242/2016-73. Relator(a) EDELI PEREIRA BESSA. Data da Sessão:1 1/12/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 29 de agosto de 2019).

- f) *argumento temporal*: o referido artigo não seria interpretativo, só podendo ser aplicado aos fatos geradores posteriores à sua introdução;
- g) *argumento da completude do ato*: o ato administrativo não estaria “plenamente constituído”, em razão da possibilidade de revisão pelo Carf;
- h) *argumento ontológico*: é ínsita ao lançamento por homologação a possibilidade de sua revisão no prazo estabelecido pela lei;
- i) *argumento da redundância*: a tutela da confiança que se pretende extrair do artigo 24 da Lindb já é estabelecida nos artigos 100 e 146 do CTN, com critérios próprios de aplicação.³⁵

Tais argumentos devem, entretanto, ser objeto de revisão, incorporando o regime definido na LINDB como alternativa à garantia da segurança jurídica e da proteção da legítima confiança do contribuinte.

Quanto ao fundamento genético, desmerece prosperar o atual entendimento do CARF, uma vez que o argumento de que a LINDB se aplicaria apenas à esfera controladora e à atividade predominantemente administrativa não se sustenta. Igualmente insustentável é utilizar os argumentos trazidos na exposição de motivos do projeto de lei – que se prestam a contribuir para a construção das modificações legislativas – contrariem a finalidade primordial do texto da norma e, principalmente, contrariem o seu texto expresso. Nesse viés, se a LINDB expressamente vincula decisões jurisdicionais, com mais razão deve igualmente vincular a atividade administrativa, mesmo que seja de caráter judicante. Nesse sentido é o posicionamento de Floriano de Azevedo Marques, um dos redatores do anteprojeto que alterou a LINDB:

Este entendimento [do Carf] é a coisa mais despropositada que eu já ouvi em relação à Lei. Te digo o porquê: se não se aplica ali, ele se aplica onde? O Carf é um tribunal administrativo. Se essa norma se aplica ao processo administrativo, porque a imunidade? Salvo engano, o tribunal administrativo não é um órgão estranho à aplicação mandatória da Lei. Ou ele é uma instância administrativa, ou jurisdicional, ou controladora de contas. Não existe possibilidade constitucional de situar o Carf fora disso. A esfera em que ele atua é esta.

E há outro ponto: a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro trata da aplicação da norma por todo o órgão que o faça no exercício de competência estatal. Me surpreende que este argumento tenha sido utilizado para gerar uma imunidade à Lei de Introdução – ou por acaso o Carf não utiliza a regra da Lei de Introdução sobre a vigência? Aplicar a LINDB na contratação ou exoneração de servidor público? Esta é uma interpretação contra legis.³⁶

³⁵ NETO, Carlos Augusto Daniel. *CARF rejeita aplicação do art. 24 da LINDB aos processos tributários*. Conjur, 6 de fevereiro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>>. Acesso em 29 de agosto de 2019.

³⁶ MENDES, Guilherme. *Carf deve aplicar art. 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma*. Fonte: JOTA – 06.08.2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/carf-deve-aplicar-artigo-24-da-lindb-afirma-autor-da-nova-redacao-da-norma/>>. Acesso em 30 de agosto de 2019.

No que tange ao argumento consequencialista, é igualmente equivocado o posicionamento manifestado pelo Conselho. O que se pretende com a aplicação da LINDB não é a imutabilidade da jurisprudência ou a vinculação perpétua do julgador a um posicionamento um dia aceito: a aplicação do art. 24 visa apenas a que os contribuintes que pautaram suas ações sob a égide de um posicionamento anterior não venham a ser prejudicados com uma modificação súbita de posição jurisprudencial. Essa é a essência da LINDB: garantir a segurança jurídica no processo de mutação jurisprudencial ou legal.

Ademais, nada mais se espera de um órgão julgante administrativo, responsável pelo julgamento em última instância dos temas de alta relevância para o Direito Tributário, que fixe a posição a ser adotada pela Administração Tributária. Isso não impede que cada órgão decida se é adequado aplicar ou não o entendimento firmado – de maneira semelhante ao procedimento de *distinguishing*³⁷ na Teoria dos Precedentes do Processo Civil.

De forma parelha, igualmente desmerece vigorar o argumento institucional, considerando que os instrumentos pacificadores da jurisprudência majoritária no CARF – a exemplo das súmulas administrativas criadas pelo órgão paritário – não conseguem abordar todos os temas e situações decorrentes da atuação tributária. Ademais, em diversas ocasiões nota-se que determinado tema possui grande volume de decisões em um certo sentido, mas, mesmo assim, não tem seu posicionamento convertido em súmula.

Neste caso, o contribuinte que se valesse de um precedente reiterado para pautar a sua conduta, que não fosse expressamente formalizado como súmula do CARF, poderia se submeter a uma virada jurisprudencial, lesando as suas legítimas expectativas. A partir da breve leitura do art. 24 – bem como de todas as demais modificações incluídas na LINDB – é possível perceber que isso é justamente o que a alteração legislativa buscou evitar.

Com o intuito de encerrar a controvérsia, o Decreto 9.830/2019, responsável por regulamentar os artigos da nova LINDB, como visto, informa claramente, em seu art. 5º, § 3º, que “*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*”. Não seria necessário, destarte, que houvesse formalização de determinada orientação jurisprudencial por meio de súmula ou a sua compilação para que pudesse ser considerada majoritária, bastando, para tanto, que seja comprovada a sua reiteração no âmbito administrativo.

³⁷ O *distinguishing* pode ser entendido como a técnica de aplicação ou de rejeição de um precedente, verificando se a *ratio decidendi* – razões que levaram à criação do precedente – se adequam ao caso concreto.

Quanto ao argumento literal, é de se ressaltar que, apesar de inúmeras discussões doutrinárias acerca do tema, a melhor doutrina defende que a natureza jurídica do lançamento, mesmo que por homologação, é de ato administrativo, razão pela qual se adequa perfeitamente à previsão da LINDB. Como defende Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O lançamento, para começar, não pode ser - por impossibilidade lógica - procedimento (sucessão encadeada de atos). É *ato*. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário.³⁸

Da mesma forma, é insubsistente o argumento de incompletude do ato. O lançamento pode ser compreendido como ato único, sendo infundada negar aplicação ao art. 24 da LINDB ao argumento de que o lançamento não estaria plenamente constituído até a sua eventual revisão ou confirmação pela Administração Tributária. Se assim o fosse, a obrigação de pagamento do tributo deveria ocorrer somente após tal análise, o que, por óbvio, não ocorre. Nesse sentido, inclusive, é o posicionamento exarado pela 1ª Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.123.557/RS³⁹, no qual foi firmada a tese nº 256, e cujo julgado ressalta claramente que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sua criação se dá por força de lei, razão pela qual a sua exigibilidade não depende de atuação prévia da autoridade fazendária, perfazendo-se com a mera declaração do contribuinte.

Quanto ao argumento que versa sobre a natureza da fonte, ressalta-se que as normas incluídas na LINDB têm natureza claramente interpretativa, possuindo aplicabilidade quanto a todas as esferas do Direito, não possuindo o condão de interferir diretamente na relação tributária. Dessa forma, não se submetem à obrigatoriedade de Lei Complementar. Nesse sentido destaca-se a decisão proferida na Medida Cautelar na ADI nº 2.214⁴⁰, oportunidade na qual o Supremo Tribunal Federal sustentou que a exigência de lei complementar não se estende às regras gerais que não interferem diretamente na natureza dos tributos.

³⁸ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 9ª ed., 2006.

³⁹ STJ. *REsp 1.123.557/RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 25/11/2009, PRIMEIRA SESSÃO, Data de publicação: 18/12/2009. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>>. Acesso em 03 de setembro de 2019.

⁴⁰ STF. *ADI: 2214 MS*, Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, Data de Julgamento: 29/10/2002, Data de Publicação: DJ 06/11/2002 PP-00017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347487>>. Acesso em: 23 de agosto de 2019.

Por outro lado, é de se ressaltar que a finalidade principal do art. 146, III, da Constituição Federal é justamente assegurar a proteção da confiança do contribuinte, razão pela qual negar aplicação à LINDB, que possui a mesma finalidade, constitui incongruência.

Igualmente não procede o argumento temporal, por razões óbvias. Considerando que as normas previstas na LINDB possuem natureza claramente interpretativa (razão pela qual é denominada norma de sobre-direito, regendo todo o ordenamento jurídico), por força do art. 106, I, do CTN⁴¹, as inovações trazidas pela Lei nº 13.655/2018 devem possuir eficácia retroativa, aplicando-se-lhes a fatos pretéritos. Negar caráter interpretativo à LINDB é o mesmo que negar-lhe a própria vigência, já que possui natureza de meta-norma, orientando a aplicação do Direito como um todo.

Quanto o argumento ontológico, é de se ressaltar que em nenhum momento a LINDB se posicionou contra a possibilidade de revisão do lançamento por parte da Administração Tributária. O que a norma objetiva é garantir que tal revisão não se dê de forma arbitrária, prejudicando as legítimas expectativas do contribuinte que pautou sua conduta, licitamente, em observância a um posicionamento pretérito da Administração Pública.

Por derradeiro, e não menos importante, o argumento da redundância também deve ser afastado, já que o fato de existir no Código Tributário Nacional previsão acerca da aplicação das normas tributárias não torna obsoleta a previsão da LINDB. Isso por duas razões: a primeira reside no fato de que ambas as previsões legais são compatíveis entre si e visam, primordialmente, a garantia de segurança jurídica ao contribuinte. Em segundo lugar, é necessário compreender que, conforme anteriormente ressaltado, a LINDB tem natureza de norma de sobre-direito ou “superdireito”, regendo o ordenamento jurídico como um todo, preconizando normas e princípios para a própria viabilidade do sistema jurídico em si.

Várias normas podem tutelar o mesmo bem jurídico, sem que isso incorra em “redundância”. Pelo contrário, isso demonstra a intenção do legislador em valorizar e defender, a todo custo e das mais variadas formas, a proteção da confiança do contribuinte.

Por todas essas razões, deve o posicionamento adotado pelo CARF ser revisto, bem como o tema merece pacificação no âmbito das Cortes Superiores, trazendo maior segurança jurídica aos contribuintes.

6. Conclusão

⁴¹ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 03 de setembro de 2019.

Conforme exposto, o princípio da segurança jurídica foi elencado no ordenamento jurídico brasileiro como elemento primordial de um Estado Democrático de Direito, sendo um verdadeiro instrumento de efetivação dos direitos fundamentais.

Derivado de tal princípio, reside a obrigação de proteção da confiança legítima, que no âmbito tributário decorre de diversas previsões normativas específicas, a exemplo dos princípios da não-surpresa ou da anterioridade da lei em relação ao fato jurígeno tributário, seja anual ou nonagesimal (art. 150, III, “b”, “c”, e art. 195, § 6º, da CRFB), da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I, da CRFB), da irretroatividade da lei tributária mais onerosa (art. 5º XXXVI, e art. 150, III, “a”, da CRFB), dentre outros. Tais previsões são voltadas à garantia da previsibilidade e à proteção das legítimas expectativas do contribuinte frente às modificações legais ou jurisprudenciais.

Não obstante a clara intenção do legislador, fato é que o contexto atual de pluralidade normativa acaba por gerar instabilidade na aplicação e na interpretação jurídica, que possui origem nas crises de inteligibilidade, calculabilidade e confiabilidade no ordenamento jurídico.

Objetivando reduzir a insegurança jurídica, orientar a criação e a aplicação do Direito Público, bem como fomentar a ideia de uma Administração Pública aberta, consensual e dialógica, foi publicada, em 26 de abril de 2018, a Lei nº 13.655/2018, que incluiu nove artigos à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Em um panorama geral, a novel legislação buscou compatibilizar as alterações legais e jurisprudenciais nos âmbitos judicial, administrativo ou controlador de modo que as decisões tomadas nestas esferas não sejam dissociadas da realidade.

Nesse viés, empreendeu-se breve análise do art. 23 da LINDB – que prevê o regime de transição como uma alternativa à “bipolaridade radical” existente entre os direitos adquiridos e as legítimas expectativas –, assim como do seu art. 24, que possui especial relevância no âmbito tributário, pois prevê que a revisão, na esfera administrativa, de ato que já houver se completado deverá levar em conta orientações gerais vigentes à época em que foi praticado, sendo vedada que mudança posterior de posicionamento ou de orientação geral ocasione a invalidez de situações já constituídas.

Em especial quanto ao art. 24 da LINDB, foi empreendida análise mais aprofundada, considerando que, após o advento da Lei nº 13.655/2018, vários contribuintes solicitaram a aplicação de tal dispositivo a processos administrativos tributários em andamento

perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao argumento de que o posicionamento atual do tribunal administrativo não pode prejudicar os contribuintes que pautaram suas condutas em orientações pretéritas que podiam ser tidas como majoritárias.

Nesse sentido, foi solicitada a reanálise de temas atinentes à amortização do ágio nas reestruturações societárias, à cobrança de contribuição previdenciária na Participação nos Lucros e Resultados (PLR), à incidência do Imposto de Renda na operação de desmutualização das Bolsas de Valores, à aplicação de multa qualificada nas operações societárias que gerem ágio, dentre outros.

Para melhor compreensão da temática, foi efetivada análise de algumas decisões proferidas pelo CARF no decorrer do ano de 2018, sendo que a tendência do tribunal tem sido negar a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário.

Foi constatado que o CARF se valeu dos mais diversos argumentos para negar aplicabilidade ao art. 24 da LINDB, e, em alguns casos, da lei como um todo, ao processo administrativo tributário. Tais argumentos foram contrapostos levando em consideração os fins primeiros da novel legislação, que objetiva garantir ao particular segurança jurídica no âmbito do processo administrativo tributário.

Diante de todo o exposto, conclui-se que inexistem argumentos válidos para que as alterações incluídas à LINDB sejam afastadas da esfera tributária, mais especificamente do processo administrativo tributário. Muito pelo contrário, as novas diretrizes interpretativas podem contribuir sobremaneira para a proteção da confiança do contribuinte, assegurando a tão almejada segurança jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

APET. *Carf decidirá se mudanças da LINDB se aplicam a disputas tributárias*. Associação Paulista de Estudos Tributários, 21 de julho de 2018. Disponível em: <http://www.apet.org.br/noticias/ver.asp?not_id=26510>. Acesso em 23 de agosto de 2019.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, nº 13, abr./mai. 2002. Disponível em: <<http://fliphtml5.com/fdns/iexy/basic>>. Acesso em: 12 de agosto de 2019.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi – 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade*; tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Ed. 34, 2010.

CARF. *Acórdão 9101-003.839*. Autos de nº 16561.720077/2013-15. Relatora CRISTIANE SILVA COSTA Data da Sessão: 03/10/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15.09.2019

CARF. *Acórdão de nº 1402-003.605*. proferida nos autos de nº 16561.720242/2016-73. Relator(a) EDELI PEREIRA BESSA. Data da Sessão 11/12/2018 Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 29 de agosto de 2019.

CARF. *Acórdão de nº 9202-007.145*, proferido nos autos de nº 16327.001389/2009-12. Relator(a) PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA. Data da Sessão 29/08/2018. Disponível em:<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 27 de agosto de 2019.

CARF. *Acórdão nº 9202-003.370*. Proferido nos autos do processo 14485.000410/2007-44. Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA. Data da Sessão 17/09/2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 26 de agosto de 2019

CARF. *Acórdão nº 1301-003.284*, proferida nos autos de nº 13864.720171/2015-25. Relator(a) AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO. Data da Sessão 14/08/2018. Disponível em:<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 27 de agosto de 2019.

CARF. *Acórdão nº 9202-004.307*. Decisão proferida nos autos nº 13656.720.604/2013-36. Relator(a) LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS. Data da Sessão 20/07/2016. Disponível em:<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 26 de agosto de 2019.

CARF. *Acórdão nº 9202-006.996*, proferido nos autos de nº 19515.003515/2007-74. Relator(a) MARIA HELENA COTTA CARDOZO. Data da Sessão 21/06/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 26 de agosto de 2019.

CARF. *Acórdão nº 1401-003.017*. Proferido nos autos nº 19515.004164/2007-19. Relator(a) ABEL NUNES DE OLIVEIRA NETO. Data da Sessão 22/11/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 de agosto de 2019.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 9ª Ed, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, v. II, 2009.

DERZI. Misabel Abreu Machado. Boa-fé objetiva no Direito Tributário: Princípio ou Cláusula Geral? In: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, 2005.

DERZI. Misabel Abreu Machado. Justiça prospectiva no imposto sobre a renda. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 5, jan./jun. 2016.

DINIZ. Maria Helena. *Lei de introdução às normas do direito brasileiro interpretada*. 18ª Ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2017.

MACEDO E BURGOS. Rodrigo de. *O art. 24 da LINDB e o Carf*. 27 de setembro de 2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/o-artigo-24-da-lindb-e-o-carf/>>. Acesso em 15 de setembro de 2019.

MAFFINI. Rafael. *Administração Pública dialógica (proteção procedimental da confiança)*. Em torno da Súmula Vinculante nº3 do Supremo Tribunal Federal. Fev. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8051>>. Acesso em 23 de agosto de 2019.

MENDES; Guilherme. *Carf deve aplicar art. 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma*. Fonte: JOTA – 06.08.2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/carf-deve->

aplicar-artigo-24-da-lindb-afirma-autor-da-nova-redacao-da-norma/>. Acesso em 30 de agosto de 2019.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. *Justiça de transição: análises comparadas Brasil-Alemanha*. Cornelius Prittwitz; Antonio Martins [et al.] (orgs.). Brasília: Ministério da Justiça, Comissão de Anistia, 2015.

NETO. Carlos Augusto Daniel. *CARF rejeita aplicação do art. 24 da LINDB aos processos tributários*. Conjur, 6 de fevereiro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>>. Acesso em 29 de agosto de 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 5ª ed. ver. atual e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

QUINTELA. Guilherme Camargos. *Segurança Jurídica e proteção da confiança: a justiça prospectiva na estabilização das expectativas no direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

SILVA. Paulo Roberto. Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*, São Paulo, Quartier Latin, 2007.

STF. *ADI: 2214 MS*, Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, Data de Julgamento: 29/10/2002, Data de Publicação: DJ 06/11/2002 PP- 00017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347487>>. Acesso em: 23 de agosto de 2019.

STJ. *REsp 1123557/RS 2009/0027774-0*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 25/11/2009, S1 PRIMEIRA SESSÃO, Data de publicação: 18/12/2009. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>>. Acesso em 03 de setembro de 2019.