

**SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E AS INOVAÇÕES DECORRENTES DA
PROMULGAÇÃO DA LEI FEDERAL Nº 13.655, DE 2018.****TAX LEGAL CERTAINTY AND THE INNOVATIONS ARISING FROM THE PROMULGATION OF THE
FEDERAL LAW Nº 13.655, 2018.****Erik Guedes Franklin Dantas Lourenço¹**

RESUMO: Este artigo objetiva analisar a norma-princípio da segurança jurídica no direito tributário sob o viés dos dispositivos inseridos quando da promulgação da Lei 13.655/2018. Apresenta-se o conceito de segurança jurídica, sua interseção com o Estado democrático de direito e com o desenvolvimento econômico. Posteriormente, são analisados os artigos 20, 21, 23 e 24 da legislação em comento, trazendo um paralelo entre os dispositivos e as normas tributárias e como aquelas visam trazer maior efetividade pragmática a estabilidade do sistema jurídico. Por fim, foram analisados como os tribunais administrativos (CARF) e os judiciais (TJRJ, TJSP, STJ e STF) estão interpretando os dispositivos advindos da Lei 13.655/2018.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Segurança Jurídica. Lei Federal nº13.655/2018.

ABSTRACT: This article aims to analyze the norm-principle of legal certainty in tax law under the bias of the provisions inserted when Law 13.655/2018 was enacted. The concept of legal certainty is presented, its intersection with the democratic rule of law and economic development. Subsequently, articles 20, 21, 23 and 24 of the legislation were analyzed, bringing a parallel between tax provisions and rules and how they aim to bring greater pragmatic effectiveness to the stability of the legal system. Finally, is analyzed how the administrative courts (CARF) and the judicial courts (TJRJ, TJSP, STJ and STF) are interpreting the provisions arising of Law 13.655/2018.

KEYWORDS: Tax Law. Legal certainty. Federal Law nº 13.655/2018.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Segurança Jurídica Tributária como fator de desenvolvimento econômico. 1.1 Segurança Jurídica e o Estado democrático de direito. 1.1.1. Princípios constitucionais vinculados. 1.2. Os Poderes Estatais e a (in)segurança jurídica. 1.3 Segurança Jurídica Tributária e o fomento econômico. 2. Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro. 2.1. Campo de aplicação da Lei 13.655/2008. 2.2 Artigo 20: limitação das decisões fundamentadas em valores jurídicos abstratos. 2.3. Artigo 21: o pragmatismo da invalidação. 2.4. Artigo 23: estabelecimento de nova interpretação aos conteúdos indeterminados. 2.5. Artigo 24: decisões baseadas com orientações gerais à época. 3. Observância da Lei 13.655/2018 nos procedimentos administrativo e processos judiciais. 3.1. Aplicação da Lei 13.655/2018 no âmbito do CARF. 3.2. Aplicação da Lei 13.655/2018 no âmbito dos Tribunais

¹ Advogado, Pós-graduado *lato sensu* em Direito Público pela Universidade Candido Mendes (UCAM), Pós-graduado *lato sensu* em Direito e Advocacia Pública pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) em conjunto com a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (PGE-RJ), Mestrando do Advanced Master em International Tax Law na Universiteit van Amsterdam em conjunto com o International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

de Justiça. 3.3. Aplicação da Lei 13.655/2018 no âmbito dos Tribunais Superiores. 4. Conclusão. Referências.

SUMMARY: Introduction. 1. Tax Legal Certainty as a factor of economic development. 1.1 Legal Certainty and the democratic rule of law. 1.1.1. Linked constitutional principles. 1.2. State powers and legal (un)certainty. 1.3 Tax Legal Certainty and economic development. 2. Law introducing the rules of Brazilian law. 2.1. Field of application of Law 13.655/2008. 2.2 Article 20: limitation of decisions based on abstract legal values. 2.3. Article 21: the pragmatism of invalidation. 2.4. Article 23: establishment of a new interpretation of indeterminate contents. 2.5. Article 24: decisions based on general guidelines at the time. 3. Compliance with Law 13.655/2018 in administrative procedures and lawsuit. 3.1. Application of Law 13.655/2018 under CARF. 3.2. Application of Law 13.655/2018 within the Courts of Justice. 3.3. Application of Law 13.655/2018 within the Superior Courts. Conclusion. References.

Introdução

O estudo da segurança jurídica, principalmente no âmbito do Direito Tributário, como norma-princípio fundada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CFRB/88), torna-se de suma importância em um cenário de recuperação econômica e na tentativa do Brasil buscar maior prestígio na conjuntura internacional em decorrência da maior estabilidade das relações, implementar maior atratividade ao investidor, além de trazer maior previsibilidade para a Administração Pública quanto à arrecadação.

Assim, objetivando trazer uma sistemática mais coesa na interpretação do direito, foi editada a Lei Federal nº 13.655, em 25 de abril de 2018, incluindo no Decreto Lei nº 4.657 os artigos 20 a 30, dispositivos sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do Direito Público, esses regulamentados pelo Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 .

Cumprе ressaltar que o referido estudo tem como premissa o fato de que atualmente há um aparente desrespeito da segurança jurídica pelos três poderes, o que só agrava a crise econômica presente revelando-se indispensável o estudo das alterações propostas pela narrada legislação, no tocante a se delinear eventual comando peremptório e pragmático de aplicação desta norma-princípio constitucional.

Assim sendo, o presente estudo objetiva apresentar a análise teórica do conceito da norma-princípio da segurança jurídica no Direito Tributário, com ênfase nos dispositivos mais sensíveis da Lei 13.655/2018 (artigos 20, 21, 23 e 24), analisar sua aplicação pelos três Poderes da República, tentando antecipar uma suposta alteração da percepção de sua obrigatoriedade promovida com a edição da Lei 13.655, de 25 de abril de 2018, bem como suas principais divergências doutrinárias e jurisprudenciais (jurisdicionais ou administrativas).

1. SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA COMO FATOR DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

1.1 Segurança Jurídica e o Estado democrático de direito

A segurança jurídica é uma norma-princípio de status constitucional que almeja trazer estabilidade às relações sociais através da previsibilidade consequencialista e da manutenção do regramento posto apesar de futuras alterações, ou seja, é basilar na segurança jurídica sabermos que ao atuar da forma X, teremos aplicada a consequência Y, e que essa consequência Y permanecerá apesar de eventual modificação das regras prevendo agora a consequência Z, essa última valendo apenas para o futuro, tutelando-se assim a previsibilidade, estabilidade, certeza e confiança no ordenamento jurídico para o passado, presente e futuro.

Tal ideário possui estreita relação com o Estado democrático de direito o qual almeja a limitação do poder estatal pelo direito, evitando arbítrios recorrentes, bem como o respeito a participação popular no cenário políticos e o respeito aos direitos individuais² (cunho democrático), principiologia essa presente no artigo 1º da nossa Constituição Federal vigente.

Outrossim, a segurança jurídica, nas palavras do Dr. Leandro Paulsen, é, ao mesmo tempo, subprincípio do Estado de Direito e sobreprincípio em reação aos princípios que dela decorrem, possuindo tal ideário os seguintes conteúdos³:

1. certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade);

² Nesse sentido as brilhantes lições do ilustre Ministro Luís Roberto Barroso: “A construção do Estado constitucional de direito ou Estado constitucional democrático, no curso do século XX, envolveu debates teóricos e filosóficos intensos acerca da dimensão formal e substantiva dos dois conceitos centrais envolvidos: Estado de direito e democracia. Quanto ao Estado de direito, é certo que, em sentido formal, é possível afirmar sua vigência pela simples existência de algum tipo de ordem legal cujos preceitos materiais e procedimentais sejam observados tanto pelos órgãos de poder quanto pelos particulares. Este sentido mais fraco do conceito corresponde, segundo a doutrina, à noção alemã de Rechtsstaat, flexível o suficiente para abrigar Estados autoritários e mesmo totalitários que estabeleçam e sigam algum tipo de legalidade¹³⁷. Todavia, em uma visão substantiva do fenômeno, não é possível ignorar a origem e o conteúdo da legalidade em questão, isto é, sua legitimidade e sua justiça. Esta perspectiva é que se encontra subjacente ao conceito anglo-saxão e rule of the law e que se procurou incorporar à idéia latina contemporânea de Estado de direito, État de droit, Stato di diritto.

Já no tocante à democracia, é possível considerá-la em uma dimensão predominantemente formal, que inclui a idéia de governo da maioria e de respeito aos direitos individuais, freqüentemente referidos como liberdades públicas - como as liberdades de expressão, de associação e de locomoção -, realizáveis mediante abstenção ou cumprimento de deveres negativos pelo Estado. A democracia em sentido material, contudo, que dá alma ao Estado constitucional de direito, é, mais do que o governo da maioria, o governo para todos. Isso inclui não apenas as minorias - raciais, religiosas, culturais -, mas também os grupos de menor expressão política, ainda que não minoritários, como as mulheres e, em muitos países, os pobres em geral.” BARROSO, Luís Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo*, 2ª Edição. Saraiva

³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo* / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

2. intangibilidade das posições jurídicas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito);
3. estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);
4. confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança);
5. devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança).

Somada a tais posições, necessário notar as lições que apontam que a segurança jurídica deve ser vista como norma-princípio, sendo essa, um estado de coisas a ser buscado mediante condutas. Nesse sentido⁴:

“A segurança jurídica ainda pode consubstanciar uma norma jurídica, isto é, uma prescrição normativa por meio da qual se estabeleça, direta ou indiretamente, algo como permitido, proibido ou obrigatório. Nessa acepção – a ser progressivamente detalhada neste trabalho –, a segurança jurídica diz respeito a um estado de coisas que deve ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuem para a sua promoção. (...) A segurança jurídica, nessa concepção, não significa a possibilidade de alguém prever as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos, mas sim a prescrição para alguém adotar comportamentos que aumentem o grau de previsibilidade.”

Assim sendo, se constata pelas lições doutrinárias que o ideário da segurança jurídica é tutelado de diversas formas pelo sistema jurídico, gerando assim uma estabilização das relações sociais bem como a confiança do cidadão no sistema normativo, razão pela qual de suma importância se faz o estudo da legislação em comento.

1.1.1 Princípios constitucionais vinculados

Conforme mencionado no tópico anterior, a segurança jurídica, por ser um sobreprincípio, está vinculada em diversos princípios constitucionais tributários que ao final tutelam a mesma axiologia, sendo esses: (i) legalidade, (ii) tipicidade, (iii) irretroatividade, (iv) proibição de analogia, (v) anterioridade e (vi) proteção da confiança do contribuinte.

O princípio da legalidade, sendo esse central no Estado de direito, e sofrendo uma releitura quanto a juridicidade⁵, possui dois dispositivos principais na CFRB/88 como

⁴ ÁVILA, Humberto, *Teoria da segurança jurídica* / Humberto Ávila. 3 ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2014.

⁵Sobre a narrada releitura adota-se a posição do ilustre Gustavo Binbenbom: “A ideia de juridicidade administrativa, elaborada a partir da interpretação dos princípios e regras constitucionais, passa, destarte, a englobar o campo da legalidade administrativa, como um de seus princípios internos, mas não mais altaneiro e soberano como outrora. Isso significa que a atividade administrativa continua a realizar-se, via de regra, (i) segundo a lei, quando esta for constitucional (atividade secundum legem), (ii) mas pode encontrar fundamento direto na Constituição, independente ou para além da lei (atividade praeter legem), ou, eventualmente, (iii) legitimar-se perante o direito, ainda que contra a lei, porém com fulcro numa ponderação da legalidade com outros princípios constitucionais

fundamento, os artigos 5º, inciso II e 150, I, merecendo destaque o fato do mesmo possuir uma dupla vinculação, por primeiro vincula a Administração Fiscal quanto ao seu agir em virtude de lei e, em segundo plano, proíbe o contribuinte a abusar do planejamento fiscal e praticar atos de elisão ilícita⁶.

Nesse ponto, o princípio da legalidade ao demandar a correlação tributária como regra as normas previstas em instrumento legislativo próprio, bem como, que o atuar do contribuinte observe esses diplomas, fomenta a segurança jurídica no direito tributário ao delimitar o objeto de apreciação e de comandos aplicados pelo ordenamento.

Somado a isso, a tipicidade tributária demanda uma clara subsunção da norma ao fato, e o seu consequente lógico decorrente, assim, decisões que utilizam de vocábulos abertos para movimentar as posições tributárias conforme o caso concreto, se afastado da normatividade correta, decerto violam a tipicidade tributária bem como a segurança jurídica. Nesse sentido as importantes lições do professor Paulo Barros de Carvalho⁷:

A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito quadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária. Nesse percurso, ou ocorre a subsunção do fato à regra, ou não ocorre, afastando-se terceira possibilidade. Perfaz-se aqui a eficácia da lei lógica do terceiro excluído. Por outro lado, ocorrido o fato, a relação obrigacional que nasce há de ser exatamente aquela estipulada no consequente normativo.

Outro princípio decorrente da segurança jurídica é a vedação à irretroatividade⁸, ou

(atividade contra legem, mas com fundamento numa otimizada aplicação da Constituição).

Toda a sistematização dos poderes e deveres da Administração Pública passa a ser traçada a partir dos lineamentos constitucionais pertinentes, com especial ênfase no sistema de direitos fundamentais e nas normas estruturantes do regime democrático, à vista de sua posição axiológica central e fundante no contexto do Estado democrático de direito.” BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. - 3ª ed. revista e atualizada -Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

⁶ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários* - 2.ed. I Ricardo Lobo Torres. - Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* / Paulo de Barros Carvalho. – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

⁸ Nesse sentido as lições do professor Ricardo Lobo Torres: “O princípio da proibição da retroatividade aparece explicitamente no art. 5º, inciso XX.XVI, da CF: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. A irretroatividade da lei tributária é proclamada no art. 150, inciso III, a, da CF, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: “cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. O Código Tributário Nacional contém alguns dispositivos sobre o tema, como sejam os da permissão de retroeficácia da lei interpretativa e da lei penal benigna (art. 106) e o da ultratividade da lei tributária (art. 144), que examinaremos nos itens 3.1 e 3.2.

(...)

Significa o princípio da irretroatividade que a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado. A proibição de retroatividade não implica impedir o retorno da lei ao passado para lá, no mundo das coisas que não mais existem, anular relações acontecidas, eis que isso constituiria absurdo lógico e ontológico; por

seja, a vedação de que a lei nova atinja, no presente, os efeitos de fatos ocorridos em momento anterior, destacando-se que o artigo 106 do CTN permite a possibilidade dessa retroação em benefício do contribuinte no caso de lei interpretativa, lei penal benigna e declaração de inconstitucionalidade.

Sobre a proibição de analogia, ou seja, a proibição de preenchimento de lacuna como pressuposto de complementar o sistema jurídico cobrando tributo sem previsão legislativa, incrementa a segurança jurídica dos contribuintes sobre o poder fiscal estatal, sendo a sua utilização excepcional⁹.

Por fim, destaca-se a congruência da segurança jurídica com o princípio da confiança legítima, esse intimamente ligado com a boa-fé do contribuinte que obedece as normas do sistema tributário (normas aqui em sentido amplo: constituição, legislação, tratados, convênios, decisões/ atos administrativos e decisões judiciais), que não devem ser alteradas de forma abrupta vilipendiando seu direito fundamental ao sistema equalizado e congruente normativo¹⁰.

1.2 Os Poderes Estatais e a (in)segurança jurídica

Nesse ponto, conforme dispõe o artigo 3 da LINDB, ninguém poderá descumprir a lei alegando o seu desconhecimento, ou seja, o legislador pressupõe que todos os sujeitos que

isso mesmo Tipke esclarece que se proíbe a lei nova de atingir as consequências (Rechtsfolgen) dos atos ocorridos no passado.

Recorde-se que a regra geral do direito tributário brasileiro é a da eficácia imediata da lei nova sobre os fatos geradores futuros e pendentes (art. 105 do CTN). Há casos porém em que a eficácia pode ser retroativa: lei interpretativa lei penal benigna e declaração de inconstitucionalidade.

A irretroatividade é uma das garantias principiológicas dos direitos fundamentais do contribuinte pelo que não protege o Estado tributante. Se não pode agravar a situação do contribuinte pode retroagir para beneficiá-lo. O princípio da irretroatividade protege o contribuinte não só contra a lei formal, mas também contra os atos emanados da Administração e do Judiciário.” LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, cit., p. 525.

⁹ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, cit., p. 574-580.

¹⁰ Nesse sentido as lições do professor Ricardo Lobo Torres: “O princípio da proteção da confiança do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingressa no direito administrativo e no tributário, mas é indefinível. Em linhas gerais significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição de analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte, e em deveres da Administração, como sejam: irrevisibilidade do lançamento por erro de direito ou de valoração do fato, inalterabilidade do critério jurídico do lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargo, do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas.” LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, cit., p. 581.

estão sob a égide do sistema jurídico brasileiro têm pleno conhecimento de todas as normas jurídicas, ficção jurídica claramente utópica.

Primeiramente, apenas quanto à legislação em sentido amplo, após a Constituição Federal de 1988 foram editados mais de 5,4 milhões de atos, sendo 363 mil apenas em matéria tributária (31.221 são normas tributárias federais; 110.610 são estaduais e 221.948 das municipais)¹¹.

Somado a produção desses atos primordialmente pelos Poderes Legislativos e Executivos, através de uma hermenêutica de interpretação jurídica sabe-se que a norma é produto da interpretação dos dispositivos legais (aqui também mencionados em sentido amplo), razão pela qual, apesar de excepcional, não se nega o poder normativo do Judiciário, razão pela qual este também deve estar alerta quanto aos limites inerentes a segurança jurídica.

Sobre o Poder Judiciário, pegando apenas dados de 2018, ano de edição da legislação em comento, inferiu-se que o Superior Tribunal de Justiça julgou mais de 511 mil processos¹² (15,5 mil visto individualmente cada um dos 33 ministros) e o Supremo Tribunal Federal julgou cerca de 125 mil¹³ (11,3 mil processos por ministros), isso sem contar os dados dos outros tribunais.

Nesse panorama, ainda podemos destacar que desses números de legislações e decisões judiciais possuímos diversas com vícios de inconstitucionalidade, incompreensíveis e antagônicas, fazendo com que o sistema jurídico, principalmente o tributário, se torne esquizofrênico, postura essa que decerto afasta possíveis investimentos¹⁴.

Ademais, pontua-se que o gasto despendido na tentativa de atualização e acompanhamento dessas normas pelas companhias brasileiras rondam os R\$ 60 bilhões por ano com pessoal, sistemas e equipamentos para acompanhar as mudanças legislativas¹⁵, montantes esses que são deslocados do plano de negócios da empresa para a parte burocrática, em

¹¹ Revista Consultor Jurídico. Brasil editou 5,4 milhões de normas desde a Constituição de 1988, diz estudo. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-30/brasil-editou-54-milhoes-normas-1988-estudo>. Acesso em: 14 de agosto de 2019

¹² Decisões históricas do STJ ganham destaque no Anuário da Justiça Brasil 2019. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Decisoes-historicas-do-STJ-ganham-destaque-no-Anuario-da-Justica-Brasil-2019.aspx>. Acesso em: 14 de agosto de 2019

¹³ COELHO, Gabriela. *STF recebeu 100 mil processos em 2018 e julgou 125 mil, mostra balanço*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-19/stf-recebeu-100-mil-processos-2018-julgou-124-mil>. Acesso em: 14 de agosto de 2019

¹⁴ ANDRADE, Robson Braga. Os danos da insegurança jurídica para a economia. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/artigos/robson-braga-de-andrade/os-danos-da-inseguranca-juridica-para-a-economia/>. Acesso em: 14 de agosto de 2019.

¹⁵ Revista Consultor Jurídico. Brasil editou 5,4 milhões de normas desde a Constituição de 1988, diz estudo. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-30/brasil-editou-54-milhoes-normas-1988-estudo>. Acesso em: 14 de agosto de 2019

decorrência da insegurança jurídica gerada pelos três Poderes¹⁶.

Assim, visando diminuir os efeitos catastróficos desse cenário de produção/confusão de normas, merecem ser citadas o aumento de decisões com efeitos vinculantes após a edição do Código de Processo Civil de 2015, a abstrativização das decisões de controle difuso¹⁷, bem como a própria edição da Lei 13.655/2018, o que demandará de todos os agentes de poder uma maior observância da almejada segurança jurídica.

1.3 Segurança jurídica tributária e o fomento econômico

A tributação além de ser meio de angariar recursos para a consecução das finalidades públicas do Estado, também atua como forma de fomento, ou não, à determinada atividade econômica (extrafiscalidade) seja pela sua carga tributária propriamente dita ou pela própria complexidade e previsibilidade do sistema.

O investidor, pequeno, médio ou grande, antes de desenvolver certa atividade econômica deve se atentar para os custos inerentes à operação, bem como a burocracia

¹⁶ Assim são as palavras do Dr. Humberto Ávila: “Nesse diapasão, é preciso referir que a segurança jurídica deve ser garantida pelos três Poderes, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. (...)”

Com efeito, a atividade do Poder Legislativo é, via de regra, orientada para o futuro, na medida em que as leis vertem sobre fatos que irão ocorrer após a sua edição. (...)a legislação tem causado problemas de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade: cognoscibilidade, em virtude da indeterminação e complexidade das leis; da confiabilidade, em razão da sua instabilidade ou da restrição de situações consolidadas no passado ou mesmo de expectativas asseguradas; e de calculabilidade, pela falta de suavidade das alterações e de coerência no desenvolvimento do ordenamento jurídico.

(...)

A atividade do Poder Executivo é primordialmente a de concretizar os mandamentos legais. O administrador, desse modo, ocupa-se do presente, deseja concretizar o Direito posto, avaliando caso a caso. Tal função, contudo, às vezes é cumprida não apenas contrariando o disposto em lei, mas também mediante a edição de atos administrativos, atos normativos ou contratos administrativos que também causam problemas de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito: de cognoscibilidade, em virtude da contrariedade ao que dispõe a lei, gerando um obstáculo para o contribuinte saber ao que deve obedecer, ou a excessiva pormenorização e, mesmo, a contrariedade dos atos normativos editados; de confiabilidade, em razão de atos administrativos que revogam ou que anulam outros atos sob cuja égide foram consolidadas situações no passado ou de atos normativos interpretativos que pretendem interpretar dispositivos legais anteriores com efeitos retroativos; e de calculabilidade, pela ausência de regras de transição para alterações de entendimentos administrativos, por exemplo.

(...)

A atividade do Poder Judiciário é orientada, primordialmente, para o passado, porque as decisões vertem sobre fatos narrados pelas partes ocorridos antes da prolação da decisão que culmina a prestação jurisdicional.

(...)também a jurisdição tem causado problemas de cognoscibilidade, de confiança e de calculabilidade: de cognoscibilidade, em virtude da falta de fundamentação adequada das decisões ou, mesmo, da existência de divergências entre decisões, órgãos ou tribunais; de confiabilidade, em razão da modificação jurisprudencial de entendimentos anteriormente consolidados com eficácia retroatividade inclusiva para aqueles que, com base no entendimento abandonado, praticam atos de disposição dos seus direitos fundamentais; e de calculabilidade, pela falta de suavidade das alterações de entendimento ou, mesmo, pela ausência de coerência na interpretação do ordenamento jurídico.” ÁVILA, Humberto, *Teoria da segurança jurídica* / Humberto Ávila. 3 ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2014.

¹⁷ ADI 3406/RJ e ADI 3470/RJ.

envolvida tendo em vista que o cumprimento de obrigações acessórias demandam grandes investimentos a depender do sistema vigente, razão pela qual países com a carga tributária e burocracia estatal menor e mais racional serem mais atrativos a investimentos.

No relatório do Banco Mundial¹⁸ com análise concluída em maio de 2019, vemos que o Brasil ocupa a posição 124 em relação à facilitação para os negócios e a alarmante posição 184 no quesito de pagamento de impostos, dentre os 190 possíveis.

Outro ranking que merece ser mencionado é o elaborado pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), que compara 18 países em termos de segurança jurídica, burocracia e relações de trabalho que em uma nota de 0 a 10 pontuou o Brasil com míseros 4.4, o colocando na última posição¹⁹.

Assim, os poderes instituídos e os contribuintes/administrados precisam pensar em um modelo de racional jurídico que vise superar as lacunas de décadas que temos em relação a segurança jurídica para que possamos criar um ambiente mais favorável aos negócios levando, por conseguinte, ao desenvolvimento nacional.

2. LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO

2.1 Campo de aplicação da Lei 13.655/2008

Inicialmente, importante frisar que a lei 13.655/2018, incluiu os artigos 20 a 30 do Decreto-Lei nº 4.657/1942, sendo denominada normas sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público.

Primeiramente, destaca-se que o Decreto-Lei nº 4.657/1942 conforme aponta a doutrina mais balizada diz respeito a normas de sobredireito (*lex legum*) tendo em vista que são normas que disciplinam a própria aplicação e interpretação de outras normas jurídicas²⁰.

Assim sendo, uma primeira questão é se as normas advindas da promulgação da lei 13.655/2018 se aplicam apenas à interpretação do Direito Público ou se poderiam ser também

¹⁸ Classificação das economias. Dados do Doing Business subnacional. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/rankings>. Acesso em: 20 de setembro de 2020

¹⁹ ANDRADE, Robson Braga. *Os danos da insegurança jurídica para a economia*. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/artigos/robson-braga-de-andrade/os-danos-da-inseguranca-juridica-para-economia/>. Acesso em: 14 de agosto de 2019

²⁰ TARTUCE, Flávio. *Direito civil, v. 1: Lei de Introdução e Parte Geral* / Flávio Tartuce. – 13. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

aplicadas ao Direito Privado?

Conforme narrado, tendo em vista a LINDB ser aplicada a todos os ramos de direito, entendendo não ser limitada as normas do artigo 20 ao 30 apenas as normas de Direito Público, onde forem compatíveis, até porque a dicotomia Direito Público e Direito Privado vem sendo mitigada pela doutrina de vanguarda tendo em vista a simbiose na aplicação de ambos os ramos.

Ademais, outro ponto de debate está sobre quais os sujeitos que estariam subordinados a aplicação da LINDB, ou seja, quais são os órgãos, sujeitos e procedimentos que devem observar as normas da lei 13.655/2018?

Nesse ponto importante destacar que, em diversas passagens, a narrada legislação leciona a sua aplicação nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se limitando a matéria ou aos âmbitos de órgãos públicos.

Assim, vislumbra-se primeiramente a sua aplicação nos órgãos de controle, como por exemplo o Tribunal de Contas da União, que através do Acórdão n 1.628/2018, já aplicou a norma prevista no artigo 28 da LINDB²¹.

Outrossim, importante destacar a plena aplicação das normas da LINDB no âmbito jurisdicional como consignou a ilustre Ministra Maria Thereza de Assis Moura do Superior Tribunal de Justiça - STJ, quando do julgamento dos EDcl no AgRg no AREsp n.º 50.729²².

No âmbito do Poder Executivo, apesar da sua clara aplicação destinada aos administradores públicos, a sua aplicação ou não nos âmbitos dos tribunais administrativos vem sendo debatida, problemática essa que será melhor apresentada no item 3.1.

Por fim, não é o Poder Legislativo eternamente vinculado a legislação que outrora tenha elaborado, podendo editar outros instrumentos legais alterando a legislação então vigente observando os limites constitucionais. Nesse panorama, as normas da LINDB são plenamente aplicáveis ao Poder Legislativo no âmbito de suas funções atípicas, bem como, os mandamentos ali trazidos, por decorrerem da própria norma constitucional, decerto devem ser observados quando do exercício do seu poder típico, dentre eles a abertura democrática aos debates bem como a vedação a retroação dos efeitos da nova legislação.

Assim sendo, tendo em vista a segurança jurídica ser uma norma-princípio

²¹ Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/jurisprudencia-selecionada/1.628%252F2018/%20/score%20desc,%20COLEGIADO%20asc,%20ANOACORDAO%20desc,%20NUMACORDAO%20desc/1/%20?uuiid=7c441890-bf05-11e9-a9c1-e17b8558d512>. Acesso em: 20 de agosto de 2019

²² VALIATI, Thiago Priess. A aplicação da LINDB pelas esferas controladora e judicial. Disponível em: <https://jota.info/opiniao-e-analise/artigos/aplicacao-da-lindb-pelas-esferas-controladora-e-judicial-22022019>. Acesso em: 21 de agosto de 2019

protegida constitucionalmente, os dispositivos advindos com a promulgação da lei 13.655/2018, devem ser aplicados da forma mais ampla possível, em todos os ramos do direito, por todos os agentes, desde que compatível.

2.2 Artigo 20: limitação das decisões fundamentadas em valores jurídicos abstratos

O artigo 20 da LINDB²³ e sua regulamentação pelos artigos 3 e 4 do Decreto nº 9830 de 2019, têm como intenção criar um racional decisório que afaste, ou minimize, a fundamentação em normas principiológicas abstratas, determinando assim que o decisor utilize uma fundamentação robusta e de possível controlabilidade²⁴.

No mesmo sentido, o parágrafo único do narrado dispositivo legal determina um “racional decisório qualificado para as decisões “principiológicas”, de modo que sejam consideradas as possíveis alternativas existentes ao aplicar determinado conceito vago.²⁵”.

Retroagindo para melhor compreensão da motivação do narrado dispositivo legal, temos que, com o fato da democratização do Estado de direito, bem como, com o surgimento e aplicação de teorias de vanguardas que ampliaram o debate institucional, citando como exemplo a teoria da força normativa da constituição²⁶, teoria dos princípios, teoria das capacidades institucionais, construímos um sistema jurídico confuso onde possuímos a intercessão de várias normas e princípios bem como o de vários agentes de poder atuando de formas antagônicas sobre a normatização e sua aplicação, o que causa certamente insegurança jurídica.

Nesse sistema, os princípios, disposições com redação aberta e abstrata que servem de norte interpretativo, estão sendo utilizados como propensos fundamentos para o afastamento

²³ “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

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

²⁴ No mesmo sentido as brilhantes lições do professor Marçal Justen Filho: “As inovações introduzidas pela Lei nº 13.655/2018 destinam-se preponderantemente a reduzir certas práticas que resultam em insegurança jurídica no desenvolvimento da atividade estatal. O art. 20 relaciona-se a um dos aspectos do problema, versando especificamente sobre as decisões proferidas pelos agentes estatais e fundadas em princípios e valores de dimensão abstrata. A finalidade buscada é reduzir o subjetivismo e superficialidade de decisões, impondo a obrigatoriedade do efetivo exame das circunstâncias do caso concreto, tal como a avaliação das diversas alternativas sob um prisma de proporcionalidade.” FILHO, Marçal Justem. Art. 20 da LINDB Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 17 de agosto de 2019

²⁵ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* /Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freias. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

²⁶ BARROSO, Luís Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo*, 2ª Edição. Saraiva.

de decisões legítimas de outros poderes, sem, contudo, estarem devidamente fundamentados e o poder autocontido institucionalmente.

Outrossim, importante destacar que o narrado dispositivo não é uma norma que visa excluir a aplicação dos princípios do sistema jurídico, na verdade “é uma lei para evitar que a validade de atos e regularidade de comportamentos sejam decididas a partir de idealizações e de argumentos retóricos legitimados com a simples invocação de princípios.”²⁷

Assim sendo, o narrado dispositivo visa afastar que os princípios possam servir para que determinado órgão, lastreado em oportunismo decisório²⁸, tome decisão lastreada em normas abstratas, sem se atentar para os fatos, a juridicidade e o órgão competente para aquela decisão. Ou seja, os três poderes devem se ater, reciprocamente, nas suas competências institucionais, podendo ser citado como inteligências antagônicas que devem viver harmoniosamente a reserva de administração, a atividade legislativa e a inafastabilidade do judiciário.

Nesse contexto complexo, voltando nosso olhar ao sistema tributário, coloca-se como duvidosa a invalidação de determinada norma de política fiscal, como por exemplo o tema 745²⁹ da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal que julgará o alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Ultrapassando o debate sobre a obrigatoriedade/facultatividade da seletividade no

²⁷ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* / Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Verás de Freitas. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

²⁸ “Humberto Ávila, com muita propriedade, bem resume a inconsistência metodológica de tal interpretação, quando leciona que: “No caso de regras constitucionais, os princípios não podem ter o condão de afastar as regras imediatamente aplicáveis situadas no mesmo plano. Isso porque as regras têm a função, precisamente, de resolver um conflito, conhecido ou antecipável, entre razões pelo Poder Legislativo Ordinário ou Constituinte, funcionando suas razões (autoritativas) como razões que bloqueiam o uso das razões decorrentes dos princípios (contributivas). Daí se afirmar que a existência de uma regra constitucional elimina a ponderação horizontal entre princípios pela existência de uma solução legislativa prévia destinada a eliminar ou diminuir os conflitos de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder”. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* / Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Verás de Freitas. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

²⁹ “IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%” Supremo Tribunal Federal Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+714139%2ENUMER%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+714139%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/c2m7wb5>. Acesso em: 19 de agosto de 2019

ICMS, constata-se que esse princípio determina, resumidamente, uma carga tributária menor quanto maior a essencialidade do bem³⁰. O debate que se impõe é se a energia elétrica seria essencial e se a opção legislativa sobre as alíquotas seria ou não controlável pelo poder judiciário.

Nesse diapasão, importante consignar que no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, já foram proferidas decisões de inconstitucionalidade quanto à legislação local que determinava a alíquota de 25% através do seu Órgão Especial nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2015 – processo n. 0021368- 90.2005.8.19.0000³¹.

Somado a isso, o Órgão Especial também declarou a inconstitucionalidade³² do artigo 14, inciso VI, alínea b, da Lei Estadual nº 2.657/96, envolvendo a mesma matéria.

Conforme se infere da legislação declarada inconstitucional, o legislador estadual determinou a aplicação de 4 alíquotas diferenciadas³³: (1) 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais; (2) 27% (vinte e sete por cento) quando acima do consumo estabelecido na alínea "a" até o consumo de 450 quilowatts/hora mensais; (3) 28% (vinte e oito por cento) quando acima de 450 quilowatts/hora mensais; e (4) 6% (seis por cento) quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros.

Nesses termos, apesar de passível de crítica, vislumbra-se que o legislador estadual, ponderando os princípios constitucionais, editou política fiscal determinando a aplicação de alíquotas seletivas com base no consumo e no tipo de utilização. A questão que se coloca é: pode o poder judiciário, interferir na política fiscal, afastar a seletividade criada pelo poder competente sob a fundamentação de violação da seletividade?

Antes de responder ao questionamento, como fins pragmáticos, possuímos dentro do cenário de invalidação da norma pelo poder judiciário : (1) invalida-se a legislação e não se

³⁰ Seletividade em função da essencialidade significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social. – LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, cit., p. 333.

³¹ Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045035EB61C81CEBBBB2105A074F62A1F5C5074332261E&USER=>. Acesso em: 21 de agosto de 2019

³² Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045035EB61C81CEBBBB2105A074F62A1F5C5074332261E&USER=>. Acesso em: 21 de agosto de 2019

³³ Governo do Estado do Rio de Janeiro. LEI Nº 2657 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1996 Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portallapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=25881538126348627&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=jj31efnar_9. Acesso em: 13 de agosto de 2019

cobra ICMS na energia elétrica por falta de elemento quantitativo, alíquota; (2) invalida-se a legislação e cobra ICMS com base na alíquota geral de 18% prevista na legislação do Estado; ou (3) cria-se novos parâmetros de seletividade para as alíquotas.

Apenas com a leitura das opções vislumbradas já se torna cristalina a percepção de que ambas as 3 não são satisfatórias. A primeira em razão de o poder judiciário destruir a política fiscal e abrir mão de uma grande arrecadação do Estado; a segunda em razão da própria decisão ser mais violadora da seletividade do que a norma tido por invalidada, tendo em vista a aplicação de uma alíquota única; e a terceira pelo fato do poder judiciário estar atuando claramente como legislador positivo violando a ideia básica do poder legislativo ser o titular da criação da política fiscal tendo em vista seu caráter democrático, *no taxation without representation*, e legalidade.

Assim sendo, resta claro que, a escolha da política fiscal pelo órgão legitimado, não pode ser aniquilada pelos outros poderes por mero inconformismo sob pena de violação dos poderes e construção de um caos de insegurança jurídica, devendo assim o autocontrole judicial ser muito bem perquirido no caso presente, não podendo ser utilizado o fundamento abstrato da seletividade para afastamento da norma. Nesse sentido³⁴:

Contudo, a decisão baseada em “valores jurídicos abstratos”, ou seja, não apoiado sem normas concretas ou em prescrições normativas cerradas, não pode servir como uma cláusula mágica, transcendente. Não podem se prestar a ser um argumento de autoridade hermenêutica, sem que o decisor tenha o dever (ônus) de perquirir os efeitos dessa decisão.

(...) Mais do que isso, o dispositivo obriga a que as consequências possíveis sejam avaliadas e sopesadas. E, assim, exigindo, torna a decisão baseada na aplicação de princípio controlável (e censurável) quando não vier acompanhado da análise das consequências. (...)

É dizer, o dispositivo que ora se comenta milita em favor da deferência à capacidade institucional da Administração Pública.

Outrossim, importante consignar que o dispositivo ao determinar que o decisor deverá se atentar para as consequências práticas da decisão, expressão essa ampla e calcada na análise econômica do direito³⁵, por certo não está determinando que seja auferida todas as consequências possíveis, tendo em vista que tal exercício lógico dedutivo seria impossível

³⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* / Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Verás de Freitas. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

³⁵ “De acordo com a Análise Econômica do Direito (AED), a economia, especialmente a microeconomia, deve ser utilizada para resolver problemas legais, e, por outro lado, o Direito acaba por influenciar a Economia. Por esta razão, as normas jurídicas serão eficientes na medida em que forem formuladas e aplicadas levando em consideração as respectivas consequências econômicas.” OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Método, 2014,

tendo em vista as infinitudes de possibilidades.

Por certo, tal determinação, nos termos do artigo 3, §2, do Decreto Regulamentar apontado, impõe ao decisor a apresentação das consequências práticas que, no exercício diligente de sua atuação, consiga vislumbrar diante dos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos.

Por fim, seguindo a mesma linha de limitação de decisões com fundamentações insuficientes destaca-se o artigo 489 § 1º do CPC, que, especificamente, considera como não fundamentadas decisões empregadas de conceitos jurídicos indeterminados sem a sua devida correlação com o caso concreto, dispositivo esse que apesar de regular o processo judicial, também se aplica subsidiariamente a atividade administrativa nos termos do artigo 15 da mesma legislação.

Assim sendo, por todo o exposto constata-se que o artigo 20 da LINDB visa implementar a segurança jurídica, através da criação de um racional decisório, lastreado na fundamentação concreta e na análise pragmática das decisões tomadas, afastando assim a fundamentação calcada em valores e normas abstratas e indeterminadas não passíveis de controlabilidade.

2.3 Artigo 21: o pragmatismo da invalidação

O artigo 21³⁶ da LINDB, e sua regulamentação pelo artigo 4 do Decreto nº 9830/2019, possui como objetivo trazer um viés pragmático para as invalidações de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, ou seja, quando o decisor administrativo, controlador ou judicial declarar a invalidação desses atos deve indicar as consequências dessa³⁷.

³⁶ Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas.

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

³⁷ No mesmo sentido as lições do ilustre Floriano de Azevedo Marques Neto: “Em resumo, o art. 21 confere racional pragmático às decisões invalidadora, o qual, nada obstante suas variações, apresenta, ao menos, três características básicas: (i) o antifundacionismo, de acordo com o qual se rejeita a existência de entidades metafísicas ou conceitos sociais abstratos, estáticos e definitivos no direito, imunes às transformações sociais; (ii) o contextualismo, conceito que orienta a interpretação jurídica por questões práticas; e (iii) o consencialismo, característica de acordo com a qual as decisões devem ser tomadas a partir de suas consequências práticas (olhar para o futuro, e não para o passado).” MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* /Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freias. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

Nesse sentido, os ensinamentos do Dr. José Vicente³⁸:

Consequência jurídica ou administrativa é o estado de fato em relação aos quais se possa indicar (iv) alguma base, lógica ou empírica de evidências. Consequência não é palpite. É decorrência – lógica, jurídica, ou fática – da decisão. Caso se trata de decorrência fática, deve ser possível indicar-lhe alguma evidência empírica. Evidência empírica pode ser, por exemplo, relatórios produzidos por fontes imparciais; notas técnicas; manuais de boas práticas, pesquisas científicas.

Como primeiro destaque, comenta-se o fato de que o artigo 21 não se aplica exclusivamente às decisões elaboradas com fundamentos em valores abstratos, mas sim sob qualquer decisão invalidadora mesmo que tomada com base em disposição expressa contida em norma. Noutra giro, o artigo 20 se aplica a qualquer decisão, não só a invalidadora como o disposto no artigo 21³⁹, sendo essa a principal diferença entre os dispositivos.

Outrossim, por certo que o julgador não possui meios de apontar todas as consequências jurídicas e administrativas da decisão, razão pela qual, devem ser citadas sim as decisões mais importantes de cunho econômico, político administrativo e/ou sociais⁴⁰.

Nesses termos, o artigo 21, em um olhar tributário pode ser plenamente utilizado quando da invalidação de alguma norma do regulamento tributário, por exemplo, o regulamento do ICMS apresenta normas procedimentais para o contribuinte apresentar suas guias de recolhimento, caso tal norma seja invalidada posteriormente pelo Poder Judiciário, esse deverá criar algum modelo para que o contribuinte não seja autuado, ou, nesse caso o aconselhável seria trazer standards deixando que o poder executivo edite nova norma regulamentadora.

Somado a tal fundamento, podemos correlacionar o dispositivo ora comentado com o giro pragmático do direito, sendo certa que essa análise não se assemelha com a economicidade do direito, tendo em vista buscarem racionais diversos, como sabiamente leciona o ilustre Dr. Gustavo Binbenbajt⁴¹.

³⁸ MENDONÇA, José Vicente Santos. Art. 21 da LINDB - Indicando consequências e regularizando atos e negócios. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77649>. Acesso em: 19 de agosto de 2019

³⁹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* / Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Verás de Freitas. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

⁴⁰ MENDONÇA, José Vicente Santos. Art. 21 da LINDB - Indicando consequências e regularizando atos e negócios. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77649>. Acesso em: 19 de agosto de 2019

⁴¹ “Em admirável esforço didático, Thamy Pogrebinski identifica uma matriz pragmatista – inobstante os diferentes matizes internos do momento – com um núcleo comum do pragmatismo filosófico, que pode ser traduzido em três elementos fundamentais: (i) o antifundacionalismo; (ii) o contextualismo; e (iii) o consequencialismo. (...)

O antifundacionalismo rejeita que o pensamento tenha algum ponto de partida ou fundação estática, perpetua, imutável, abstrata e atemporal. (...)

Por fim, além de previsão do efeito consequencial da decisão, decerto que esta não pode imputar ônus anormais e excessivos aos contribuintes, tendo em vista um ideal de repartição de encargos sociais, o que poderia gerar como contraponto uma condenação do Estado a indenizar aqueles.

Nesse ideário, é possível vislumbrar como exemplo o caso de uma concessão de isenção onerosa de determinado tributo ao contribuinte, sendo posteriormente tal ato anulado. Nesse cenário a decisão de anulação poderia prever duas consequências, a primeira seria o pagamento de indenização ao contribuinte pelos investimentos feitos com base na legítima confiança que este depositou na Administração e fora frustrada, ou a manutenção da isenção por determinado tempo para fins de suprir ao menos os investimentos feitos.

Assim sendo, tendo em vista o extenso rol de normas tributárias, totalmente correlatas a diversos valores constitucionais como fomento a economia e livre concorrência, decerto que o agente competente ao invalidar ato, processo ou norma administrativa tributária deverá se atentar para as suas consequências, afastando a imposição de ônus excessivos a determinados contribuintes sob pena de configuração do dever de indenizar.

2.4 Artigo 23: estabelecimento de nova interpretação aos conteúdos indeterminados

No tocante ao artigo 23⁴² da LINDB, e sua regulamentação pelo Decreto nº 9830/2019 artigos 6 e 7, esse tem como intenção trazer a necessidade de um regime de transição

O contextualismo consista na postura de se valorizar a experiência prática 0 social, política, histórica, econômica e cultural – na investigação filosófica, como método que nos liberta de abstrações atemporais, senão porque extraídas de alguma doutrina fundacional, então porque elas costumam situar-se em algum ponto arquimediano a-histórico, desenraizado das circunstâncias inerentes ao contexto. (...)

Por fim, o consequencialismo importa conduzir sempre qualquer investigação com os olhos voltados para o futuro, por meio de alguma antecipação prognóstica. (...)

Não há também identidade de sentido do pragmatismo com o utilitarismo e a análise econômica do direito – domínio do conhecimento por vezes tomados, censuravelmente, como sinônimos.

Deveras, o utilitarismo é um tipo de filosofia moral segundo o qual a decisão moralmente correta é aquela que se revela apta a promover a maximização da utilidade geral (ou do bem-estar, como preferem os economistas contemporâneos que adotam alguma concepção utilitarista), assim entendida como a soma das utilidades individuais. Como defendido por Posner, o pragmatismo não se compromete com a maximização do bem-estar, como um critério normativo ou prescritivo da decisão – legislativa, administrativa ou judicial. Ao contrário, a postura pragmática procura identificar os estados de coisa que seriam prognosticamente gerados por cada decisão possível, mas o critério para a definição da escolha mais adequada pode ou não incluir a maximização do bem-estar.” BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação, regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. 2.ed / Gustavo Binenbjom; prefácio de Luís Roberto Barroso; apresentação de Carlos Ari Sunfeld. Belo Horizonte: Fórum, 2017

⁴² Art. 23. 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.

quando houver alteração da normatividade anterior calcada em norma de conteúdo indeterminado, preservando-se assim a segurança jurídica, no viés de legítima expectativa, que o administrado/contribuinte depositava no regramento até então vigente.

O sistema jurídico nacional é formado por um emaranhado de normas jurídicas, essas possuindo diversas fontes e resultando da interpretação dada pelos órgãos competentes. Nesse sentido, quando o órgão jurisdicional, controlador ou administrativo interpreta determinado dispositivo legal, na verdade ele está criando uma normatividade⁴³ decorrente daquele dispositivo, normatividade essa que gera confiança aos cidadãos de que será respeitada pelos agentes de poder.

Assim, certo que a alteração que estabelece interpretação ou orientação nova, impondo novo dever ou condicionante de direitos, pode gerar um abalo na segurança jurídica na medida em que não for previsto um regime de transição ameno para que os contribuintes/administrados possam se adaptar ao novo regramento, razão pela qual o artigo 23 da LIDNB se atenta para essa problemática posta.

Nesses termos, a primeira questão que se coloca é aplicabilidade do narrado dispositivo, conforme leciona a lei, aos órgãos administrativos, controladores ou judiciais⁴⁴, sendo as teses de afastamento da LINDB aos setores administrativos regrados por microssistemas próprios de toda indevida.

No tocante a esfera judicial, decerto que a aplicabilidade do artigo 23 impondo ao decisor uma previsão de regime de transição se aplica plenamente aos magistrados, contudo, no tocante a jurisdição arbitral a posição mais balizada defende o seu afastamento no caso de cláusula expressa em sentido contrário⁴⁵.

Em relação a decisão administrativa, é de sabença geral que todos os poderes estatais exercem como função atípica (e o Executivo como típica) a função administrativa, razão pela qual é nítida a aplicação destes dispositivos a todos os Poderes.

Ademais, em relação exclusiva ao Poder Executivo, a observância peremptória da LINDB se mostra clara no âmbito da administração direta, contudo, no âmbito da administração indireta, especificamente nas Estatais que exploram atividade econômicas, decerto que a mesma

⁴³ Conforme palavras de Floriano de Azevedo Marques Neto: “ou seja, a própria teoria de interpretação das normas jurídicas consta que as interpretações, quando emanadas de autoridade competente, têm, valor de norma.” MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* /Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Verás de Freitas. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid.

não se aplica nos termos do artigo 173 da CFRB/88, em razão de que tal ônus poderia implicar em uma severa quebra da livre concorrência afetando assim a finalidade das Estatais⁴⁶.

Ultrapassando os agentes que devem respeito ao artigo 23, e adentrando especificamente nas nuances do dispositivo, vislumbra-se que, primeiramente, ele põe em evidência decisão que diz “estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado”.

Sobre o destaque feito, em relação a terminologia “interpretação ou orientação nova”, constata-se que essa diz respeito à decisão que consagra entendimento diverso do anteriormente existente, prevendo assim, nova normatividade.

Somado a isso, ainda nos termos do artigo 23, o legislador se atentou para a decisão inovadora que impõe novo dever ou condicionante de direito ao administrado/contribuinte. Sobre tais institutos importantes as lições de Carlos Ari Sundfeld⁴⁷:

(...) o referido autor diferencia os condicionamentos de direitos dos sacrifícios de direitos. Os primeiros, de acordo com Sundfeld, são as “situações subjetivas, passivas impostas por lei e controladas pela Administração, com base em lei e por elas controladas, aos titulares de direito, para definir seu campo de legítimo exercícios, traduzidas em deveres de não fazer (limites do direito), fazer (encargos) ou suportar (sujeições)”. Os segundos decorrem de situações (impostos compulsoriamente pelo Estado, com base em lei, aos titulares de direitos de conteúdo patrimonial, através do devido processo judicial e mediante indenização, previa, justa e em dinheiro, implicando em compressão do conteúdo do direito ou em sua extinção.

Um exemplo que pode ilustrar a aplicação do dispositivo em comento seria o caso da interpretação da Receita Federal quanto à permuta de imóveis prevista no artigo 533 do Código Civil - CC. O primeiro ponto que se destaca é a incidência do Imposto sobre a Renda, conforme delimitação constitucional da regra-matriz de incidência, apenas a efetivação do acréscimo patrimonial, não existindo esse na permuta sem torna, conforme posição da própria Administração Fiscal.

Todavia, com promulgação do artigo 2 da Lei 12.973/2014, alterando o artigo 12 do Decreto-Lei 1598/77, alargou-se o conceito de renda bruta, podendo esse ser considerado qualquer lançamento contábil, razão pela qual a Receita Federal através do parecer normativo COSIT nº 9, de 04 de setembro de 2014, alterou seu posicionamento determinando a incidência

⁴⁶ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* /Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freias. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

⁴⁷ *Ibid.*

do IR no caso de contribuinte que opte pela forma de apuração pelo lucro presumido⁴⁸:

Apesar da posição do parecer COSIT 9/2014 ter sido afastada quando do julgamento do Recurso Especial n 1.733.560/SC⁴⁹, para o fim que aqui se propõe, decerto que quando da alteração da posição quanto a incidência ou não do IR no caso de permuta sem torna deveria a Receita Federal ter previsto um regime de transição para que as construtoras pudessem se adaptar à nova incidência tributária atualizando os seus valores de venda por exemplo.

Nesse sentido, de necessidade de previsão de um regime de transição para a tutela da segurança jurídica, pontua-se que o disposto no artigo 23 da LINDB não é inovador, tendo a modulação dos efeitos das decisões judiciais previsto no artigo 927, §3 e 4 do CPC e o artigo 27 da Lei 9868/99, um ideário similar.

Ademais, em outro ponto, importante destacar que não é toda decisão estatal que cria uma legítima expectativa no administrado. Tal constatação foi muito bem vista pelo professor Jesús González Pérez, confira⁵⁰:

(...) pra quem a confiança legítima tem origem quando é produzido um ato estatal que:
(i) seja suficientemente conclusivo para gerar no administrado a confiança de sua juridicidade' (ii) gera a confiança do afetado de que as suas expectativas são razoáveis; e (iii) reconheça ou constitua uma situação jurídica individualizada.

Por fim, em relação à fixação de regime de transição quanto a esse novo regramento, a autoridade pública competente deverá ficar atenta em uma nítida ponderação entre os interesses gerais motivadores do novo regramento, bem como a correta repartição dos encargos sociais (prejuízos e/ou benefícios advindos do novo regime).

⁴⁸ Receita Federal. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 9, DE 04 DE SETEMBRO DE 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55839>. Acesso em: 18 de agosto de 2019

⁴⁹ “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TROCA DE IMÓVEIS. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE LUCRO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM A COMPRA E VENDA. ESFERA TRIBUTÁRIA. EXEGESE CORRETA DO TRIBUNAL DE ORIGEM. FALTA PARCIAL DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 1.022, II, DO CPC. (...) 3. A Corte a quo interpretou corretamente o art. 533 do CC, porquanto o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, na maioria das vezes, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Nesse sentido a lição do professor Roque Antônio Carrazza, em seu livro *Imposto sobre a Renda*, ed. Malheiros, 2ª edição, pag.45, para quem “renda e proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais líquidos ocorridos entre duas datas legalmente determinadas.” 4. O dispositivo em comento apenas salienta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam no que forem compatíveis com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais. 5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nessa parte, não provido.” (RECURSO ESPECIAL Nº 1.733.560 – SC, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, data 17.05.2018)

⁵⁰ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* /Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Verás de Freitas. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

Assim, é evidente que o regime transitório não pode ser tão moroso a ponto de não dar efetividade ao novo regramento, nem tão célere a ponto de causar prejuízos não razoáveis. Nesse sentido⁵¹:

Em sua parte final, o art. 23 interdita a violação da equânime repartição de encargos sociais. É dizer, caberá ao decisor estabelecer um equilíbrio entre os interesses gerais veiculados pela nova interpretação e a imposição de novos deveres e condicionamentos de direitos aos particulares.

(...)

Ao se estabelecer o regime de transição, a entidade pública deverá equalizar os interesses gerais que justificaram a alteração de sua interpretação com os interesses que norteiam o regime de transição, de modo que os condicionamentos impostos pela nova interpretação não se consubstanciem, na ponta, em sacrifícios de direitos.

(...)

O dispositivo prevê que a regra de transição deverá considerar a proporcionalidade dos efeitos. Aqui, parece que o legislador quis exigir que os efeitos da nova interpretação possam ser sentidos de modo ponderado, com intensidade modulada entre o impacto da criação da nova obrigação ou condicionamento sejam equilibrados com a consecução dos objetivos perseguidos pela decisão.

Assim sendo, vislumbra-se que o dispositivo legal em comento trouxe de forma peremptória aos agentes estatais competentes, quando por meio de decisões inovadoras alterarem o regime antecedente, que os mesmos, através de um ônus argumentativo devidamente controlável pelos administrados, criem um regime de transição proporcional, tutelando-se assim a segurança jurídica no seu viés da legítima confiança.

2.5 Artigo 24: decisões baseadas em orientações gerais à época

Vige no direito brasileiro o brocardo “*tempus regit actum*”, ou seja, os atos jurídicos são regidos pelas “leis” da época da sua produção, devendo posterior alteração da normatividade não influenciar nas consequências resultantes do ato tendo em vista a vedação à retroação.

Tendo por base tal premissa, vislumbra-se, como já afirmado, que as normas jurídicas não possuem como fundamento apenas a legislação, possuem sim como fonte a interpretação dada aos dispositivos inseridos no sistema, sendo a norma o produto da interpretação dada pelos agentes de poder.

Nesse contexto foi positivo, de forma não originária, o disposto no artigo 24⁵² da

⁵¹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* /Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freias. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

⁵² Art. 24. 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

LINDB, esse devidamente regulamentado pelo artigo 5º do Decreto nº 9830/2019, vedando que a mudança de orientações gerais possa ser utilizada como fundamento para a revisão/invalidação de atos e situações já plenamente constituídas, impondo-se assim a deferência da nova interpretação no ponto dos atos jurídicos já aperfeiçoados⁵³.

A irretroatividade, vedação à produção de efeitos baseado em nova normatividade a atos já consolidados, evidentemente não pode se limitar apenas a legislação formal, devendo, nos termos do artigo 24, ser estendida às interpretações dos textos normativos. Nesse sentido⁵⁴:

O novo dispositivo deixa claro que a irretroatividade, para assegurar a segurança jurídica, deve se estender à interpretação dos textos normativos, não se atendo apenas à lei formal. A posição assumida pela LINDB é a de que seria insuficiente assegurar a irretroatividade da lei nova se, por intermédio de mudança de interpretação de lei antiga, situações plenamente constituídas viessem a ser atingidas. Novo entendimento geral instituído sobre lei antiga, na prática, consagra a criação de nova norma jurídica, pois muda o conteúdo da prescrição até então era extraída do Direito vigente.

Pelo racional exposto, resta claro que a norma do artigo 24 da LINDB, consagra, em um conjunto harmônico interpretativo a normatividade da irretroatividade em conjunto com o artigo 5 XXXVI da CFRB/88, bem como com o artigo 6 da LINDB.

Ademais, o dispositivo possui nítida conjugação com a boa-fé no seu aspecto da legítima confiança ao vedar, de forma indireta, a *venire contra factum proprium*, preservando assim a segurança jurídica no ponto que a consequência reiterada extraída de determinado dispositivo não pode ser revista para os atos já praticados.

Assim a LINDB determina o reconhecimento da validade da decisão proferida com base em entendimento jurídico geral adotado à época, apesar de eventual interpretação ser modificada no futuro.

Tendo por base um exemplo hipotético, podemos narrar o fato de que no Rio de Janeiro artigo 59, inciso XI⁵⁵ do Código Tributário Municipal Lei 69/1984, o ex-combatente

plenamente constituídas.

Parágrafo único. 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.

⁵³ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* /Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Verás de Freias. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

⁵⁴ CÂMARA, Jacintho Arruda Art. 24 da LINDB - Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77652>. Acesso em: 18 de agosto de 2019

⁵⁵ Art. 59 - O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana incide sobre os imóveis nos quais ainda não tenha havido edificações ou cujas edificações tenham sido objeto de demolição, desabamento, incêndio, ou estejam em ruínas
(...)

brasileiro da Segunda Guerra Mundial goza de isenção de IPTU do seu imóvel residencial, permanecendo tal isenção para a esposa do falecido, sendo que a Administração Municipal equipara o termo esposa a companheira.

Nesse sentido, caso sobrevenha uma interpretação da Administração Fiscal, indicando, nos termos do artigo 111, inciso II do CTN, que a isenção não se aplica ao caso de companheira, decerto que a municipalidade não estaria apta a efetuar o lançamento do narrado imposto nos cinco anos retroativos, devendo tal interpretação apenas ser aplicada aos fatos geradores futuros.

No narrado exemplo, a irretroatividade da nova interpretação decerto tutelou o direito isentivo do contribuinte, contudo, uma questão que de plano se coloca é sobre a possibilidade de manutenção de interpretações contrárias aos direitos do contribuinte. Por exemplo, imaginemos o reverso, que a interpretação fazendária em 2014 era a de que a companheira não fazia jus à isenção do IPTU, e posteriormente, em 2019, a administração reconhece tal possibilidade. Seria possível que em um processo administrativo fiscal, onde se debata a isenção dos exercícios de 2015 até 2019 seja aplicada a interpretação `a norma, anulando os lançamentos anteriores? Me parece que não, tendo em vista a própria literalidade do dispositivo não fazer ressalva apenas a irretroatividade de normas benéficas, devendo assim a irretroatividade ser aplicada em ambos os casos.

Outrossim, podemos citar um exemplo de uma isenção sobre atividade econômica e sua posterior alteração interpretativa ampliando o rol dos isentos. Se entendêssemos que essa orientação pudesse retroagir para os pedidos negados determinando as anulações dos lançamentos passados, estaríamos assim violando a livre concorrência tendo em vista os contribuintes que não ingressaram com o pedido de isenção, tendo em vista não estarem abarcados com a orientação original, teriam um preço mais elevado em comparação aos que tiveram ingressado .

Nesse diapasão, a tutela da irretroatividade, em matéria tributária, já vinha sendo tutelada nos termos do artigo 100, I, II, IV e parágrafo único, combinado com o 146, ambos do CTN. Sobre os narrados dispositivos⁵⁶:

XI - o imóvel de propriedade de ex-combatente brasileiro da Segunda Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra ou da Marinha Mercante, inclusive o de que seja promitente comprador, cessionário ou usufrutuário vitalício, enquanto nele residir, mantendo-se a isenção ainda que o titular venha a falecer, desde que a unidade continue servindo de residência a viúva e/ou filho menor ou inválido, como também a concubina que com ele tenha vivido pelo prazo mínimo de três anos seguidos, ou que seja reconhecida como dependente regularmente inscrita perante o órgão previdenciário a que esteve vinculado o titular; (Redação dada pela Lei nº 2277/1994)

⁵⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código*

Mudança de critério jurídico. Conceito – Dispõe o art. 146 do CTN, em outros termos, que, na hipótese de a autoridade administrativa resolver “mudar” a interpretação antes adotada, na feitura de um lançamento, essa mudança somente poderá produzir efeitos em relação aos fatos ocorridos depois que o sujeito passivo houver sido dela cientificado. Trata-se de imposição do princípio da segurança jurídica, e da proteção à confiança e à boa-fé. Mas é preciso que se trate de mera mudança de interpretação. Se, em vez disso, tratar-se de um erro de fato na aplicação da lei, a sua correção pode operar-se com efeitos ex tunc, ou seja, retroativos à data do ato a ser corrigido.

Na mesma linha do CTN, a previsão de irretroatividade também fora positivada nas leis de Processo Administrativo Federal (Lei 9784/1999⁵⁷) e do Estado do Rio de Janeiro (Lei 5427/2009⁵⁸), tendo ambos os dispositivos redação similares.

Por fim, importante vislumbrarmos qual seria o conceito/limites do termo “orientações gerais” utilizadas no parágrafo único do artigo 24 da LINDB, as quais seriam os paradigmas interpretativos a serem mantidos.

Destaca-se que o dispositivo utiliza termos genericamente amplos para conceituar as “orientações gerais”, sendo elas: “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”.

Assim, em uma zona de certeza positiva, podemos destacar que orientações gerais seriam as súmulas administrativas, súmulas dos tribunais judiciais, enunciados administrativos, súmulas vinculantes, julgamentos vinculantes e, em contrapartida, em uma zona de certeza negativa, teríamos as decisões administrativas e judiciais isoladas, e as interpretações destacada em atos administrativos específicos de casos em concreto.

Todavia, como grande tema a ser debatido está o termo jurisprudência majoritária. É de amplo conhecimento que a jurisprudência é o conjunto reiterado de decisões no mesmo

Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

⁵⁷ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação

⁵⁸ Art. 2º O processo administrativo obedecerá, dentre outros, aos princípios da transparência, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, impessoalidade, eficiência, celeridade, oficialidade, publicidade, participação, proteção da confiança legítima e interesse público.

(...)

XII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação, desfavorável ao administrado, que se venha dar ao mesmo tema, ressalvada a hipótese de comprovada má-fé;

sentido sobre a mesma matéria jurídica base, criando assim uma legítima expectativa nos jurisdicionados que aquela interpretação utilizada no tribunal será replicada em casos análogos.

Contudo, a construção do que seja jurisprudência vem causando diversas interpretações entre os juristas. Quantas são as decisões necessárias para se criar uma jurisprudência? As decisões de várias câmaras/turmas criam jurisprudência? Apenas decisões do pleno e/ou órgão especial criam jurisprudência? Apenas decisões recentes criam jurisprudência? Esse tema ainda se encontra em aberto.

Para exemplificarmos o debate, importante trazeremos o caso julgado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 723651, tema 643 da repercussão geral, de relatoria do iminente ministro Marco Aurélio onde foi debatido a incidência do IPI na importação de veículo automotor por não contribuinte.

Não nos atendo a questão de mérito julgada, o que nos importa aqui foi o debate quanto à necessidade ou não de modulação dos efeitos da decisão. Nesse ponto, importante frisar que anteriormente ao julgamento do Recurso Extraordinário - RE 723651, o Supremo Tribunal Federal, em suas duas turmas, possuía oito decisões já transitadas em julgado⁵⁹, todas no sentido de negativa de incidência do IPI no caso em apresso.

Deste modo, quando do julgamento do narrado RE, o Ministro Luís Roberto Barroso sugeriu a modulação de efeitos, tendo em vista que a mudança de jurisprudência seria equiparada a criação de direito novo⁶⁰.

⁵⁹ Nesse sentido, cito os RE 255682 AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 10.02.2006; RE 412045 AgR, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJ 17.11.2006; RE 501773 AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 14.08; RE 255090 AgR, Rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma, DJe 07.10.2010; RE 550170 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 03.08.2011; RE 615595 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, Dje 04.05.2011; RE 643525 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma Dje 26.04.2013; RE 627844 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, Dje 12.11.2012

⁶⁰ “VOTO-VISTAO SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO:
“DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS. OPERAÇÕES REALIZADAS POR PESSOAS FÍSICAS E PESSOAS JURÍDICAS NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO. INCIDÊNCIA. MUDANÇA DE JURISPRUDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE PRODUÇÃO DE EFEITOS RETROATIVOS. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.

(...)

4. Entretanto, a mudança de jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal equipara-se à criação de direito novo e, por conseguinte, não pode ser aplicada de forma retroativa.

5. Recurso provido. Afirmção, em repercussão geral, da seguinte tese: “O IPI-importação pode incidir na entrada de produtos industrializados provenientes do estrangeiro, independentemente da destinação do bem. Contudo, ante a mudança de jurisprudência do Supremo na hipótese, esse novo entendimento não poderá retroagir para atingir fatos geradores anteriores à presente decisão”

(...)

33. Firmado o entendimento pela possibilidade de incidência do IPI nas operações de importação efetuadas por não contribuintes, é preciso relembrar que há pelo menos oito decisões colegiadas das duas Turmas deste Tribunal em sentido contrário, todos já transitadas em julgado. Essa interpretação influenciou diretamente o Superior Tribunal de Justiça a adotar essa tese em sede de recurso repetitivo, com expressa menção aos precedentes do Supremo. Dessa forma, embora seja absolutamente legítima a mudança de opinião do Tribunal sempre que

Contudo, apesar da clarividente necessidade de modulação dos efeitos da decisão, tendo em vista o histórico decisório do Supremo Tribunal Federal, bem como o julgamento com repercussão geral no STJ⁶¹ seguindo o entendimento da suprema corte nos debates no plenário, foi defendido pelo ilustre ministro relator, Marco Aurélio, que decisões de turma não criariam jurisprudência do Supremo⁶², sendo a negativa de modulação a tese vencedora na sessão de julgamento.

Concessa máxima vênia ao brilhantismo do ilustre Ministro, me filio à tese do Ministro Barroso, tendo em vista, primordialmente, que o plenário é apenas a unificação das duas turmas nas sessões de julgamento, razão pela qual se extrai claramente que a posição da corte era a anteriormente defendida, não cabendo a diferenciação, ao meu ver, do tipo de rito ou de julgamento a ser debatido, e sim se esses criaram ou não uma legítima expectativa nos contribuintes.

Tentando iluminar o tema, é evidente que a criação ou não de jurisprudência depende de inúmeros fatores, ou seja, quanto maior o número de decisões, mais recentes forem, maior elevado o grau da corte decisória e o tipo de decisão apresentada. Todavia, não podemos de plano falar que um dos critérios pode ser tomado como verdade intransponível.

Assim sendo, é importante que se consolide a interpretação de qual seria o conceito/limite do termo “orientação geral”, dentre eles jurisprudência majoritária, para fins de consolidação do dispositivo vedando a irretroatividade de novos entendimentos.

3. OBSERVÂNCIA DA LEI 13.655/2018 NOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E PROCESSOS JUDICIAIS

3.1 Aplicação da Lei 13.655/2018 no âmbito do CARF

considerar constitucionalmente mais acertado, é preciso resguardar as expectativas daqueles que confiaram e, portanto, pautaram as suas vidas e os seus negócios segundo os parâmetros previamente estabelecidos pelas decisões do Supremo. Em tais situações, tenho defendido que a mudança da jurisprudência da Corte equivale verdadeiramente à criação de direito novo e, por tal razão, não pode operar efeitos retroativos.

34. Nessa ordem de ideias, em respeito à segurança jurídica e, mais especificamente, a sua dimensão subjetiva, representada pela proteção da confiança legítima, entendo que é fundamental resguardar os direitos daqueles que se fiaram na interpretação consolidada na jurisprudência reiterada desta Corte.”

⁶¹ REsp 1396488/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 25/02/2015, DJe 17/03/2015

⁶² YOUTUBE. Pleno - IPI é devido sobre importação de automóveis por pessoa física. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=GpOfiu_jv9M. Acesso em: 21 de agosto de 2019. Posição defendida em 3h e 32min e seguintes do vídeo da sessão de julgamento.

Primeiramente, conforme apontado no item 2.1, a teoria que majoritariamente tem se defendido é a da plena aplicabilidade dos dispositivos introduzidos pela Lei 13.655/2018 ao contencioso tributário, seja na esfera administrativa ou judicial. Contudo, tal posição vem sendo afastada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

No âmbito do CARF, o dispositivo que vem gerando maiores controvérsias é o artigo 24 da LINDB, onde esse tribunal administrativo, e alguns doutrinadores, vem negando sua aplicabilidade por diversos motivos, principalmente nos casos de condicionamento da validade do lançamento tributário a orientação jurisprudencial vigente à época do fato gerador ou do lançamento⁶³.

Outrossim, ao utilizarmos como parâmetro a data de 04/2018 até 18/2019, e buscarmos por LINDB no mecanismo de busca no site público do CARF, auferem-se 54 acórdãos⁶⁴ tendo como tema a aplicabilidade do artigo 24 da LINDB.

A primeira visita ao tema ocorreu pela 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), quando do julgamento do Acórdão 9202-006.996, tendo sido negado conhecimento à

⁶³ “Assim, discordo dos autores do PL da Segurança Jurídica quanto à aplicabilidade do art. 24 da LINDB à atividade administrativa do lançamento e aos julgamentos proferidos pelo CARF pelo simples fato de que a previsão ali contida não se adequa ao peculiar procedimento de constituição do crédito tributário.
(...)”

O lançamento fiscal não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração. Conforme o art. 142 do CTN, lançamento é a atividade tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (situação definida em Lei que gera a obrigação tributária), determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo. Trata-se, portanto, de ato administrativo que aprecia atos/fatos jurídicos e estabelece suas consequências tributárias, não sendo de seu escopo revisar atos nem declarar inválida qualquer situação prévia plenamente constituída.

É impossível extrair da Lei a interpretação de que a validade do lançamento fiscal está subordinada à orientação jurisprudencial vigente à época do fato gerador (ou do lançamento fiscal), e quem assim defende o faz por mera petição de princípio (petitio principii), considerando que tal interpretação, apesar de completamente dissociada do texto efetivamente publicado, estaria de acordo com o propósito geral das alterações na LINDB, de aumentar a segurança jurídica na aplicação do direito público.” BURGOS, Rodrigo de Macedo. Artigo 24 da LINDB, lançamento-fiscal-e-o-carf-23082018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/artigo-24-da-lindb-lancamento-fiscal-e-o-carf-23082018>. Acesso em: 20 de agosto de 2019

⁶⁴ Processos n: 16682.720173/2010-36; 19515.001282/2010-71; 19515.004949/2009-53; 16682.720863/2017-61; 10120.720212/2016-70; 18471.002736/2008-05; 10600.720016/2014-31; 16561.720105/2017-10; 10600.720031/2016-41; 19515.720434/2015-42; 10805.721978/2016-72; 15983.720159/2015-90; 11065.721801/2017-21; 19515.720082/2016-14; 16327.720633/2015-80; 17747.000493/2009-01; 10860.721675/2015-12; 16561.720241/2016-29; 16561.720171/2016-17; 16561.720031/2016-31; 11020.721188/2017-68; 13830.720422/2017-21; 16327.720049/2013-62; 16561.720088/2014-7; 10980.724907/2016-09; 16561.720047/2014-81; 16327.721125/2014-38; 10600.720035/2014-67; 19515.000084/2010-90; 19515.002021/2005-19; 10600.720017/2017-28; 16561.720077/2013-15; 13502.720411/2017-62; 16682.722573/2016-71; 19515.004164/2007-19; 16561.720065/2013-82; 10880.720246/2013-10; 16561.720242/2016-73; 19515.000427/2010-16; 12448.720701/2014-01; 10166.724917/2014-78; 10166.724560/2014-28; 10166.724558/2014-59; 10166.724557/2014-12; 10166.724542/2014-46; 10580.728178/2016-64; 16327.001389/2009-12; 16561.720001/2017-13; 16561.720059/2016-78; 16327.720667/2012-21; 13864.720171/2015-25; 16561.720088/2017-11; 16327.720735/2016-86; 16004.720092/2015-32;

questão em tela⁶⁵, sob o fundamento de que os destinatários da LINDB seriam apenas os administradores públicos e os órgãos de controle da administração pública, e não órgãos judicantes administrativos, fazendo referência à Nota Técnica Conjunta 01/2018, que justificava a solicitação do veto presidencial a certos dispositivos do PL 349/2015 (convertido na Lei 13.655/2018)⁶⁶.

Seguindo nos julgamentos denegatórios, no Acórdão 1301-003.284 foi conhecida a matéria posta pelo contribuinte, contudo, entendeu-se pela não aplicação do artigo 24 pelo fato do caso em pauta possuir um problema de subsunção da norma, por se tratar de lançamento decorrente de revisão de ato do contribuinte, bem como a grande dificuldade de determinação do que seria a jurisprudência majoritária que geraria a confiança tutelável do contribuinte⁶⁷.

Outrossim, em julgamentos ocorridos em novembro de 2018, destacando os acórdãos 1401-003.017 e 1401-002.292, foi conhecida a preliminar arguida, sendo debatidos novos argumentos. O colegiado entendeu que o “lançamento tributário não seria um “procedimento de revisão” e, ainda que exercesse tal função, teria que se aceitar que a situação jurídica não estaria “plenamente constituída”, pela possibilidade de modificação através da contestação do contribuinte”⁶⁸.

Somado a isso, foi pontuado que as normas gerais em matérias tributárias seriam, nos termos do artigo 146 da CFRB/88, apenas veiculadas por Lei Complementar, diferentemente da LINDB e que o narrado artigo 24, por ser meramente interpretativo, a sua

⁶⁵ “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO DE ORDEM. CONHECIMENTO.

Não se conhece de questão de ordem cujo conteúdo não tem pertinência com o objeto do Recurso Especial, tampouco é aplicável ao Processo Administrativo Fiscal.

(...)

A questão de ordem, repita-se, diz respeito à aplicabilidade, ao presente julgamento, da Lei nº 13.655, de 25/04/2018, que promoveu alterações na atuação dos órgãos de controle da Administração Pública, principalmente do Tribunal de Contas da União (TCU), de sorte que não se vislumbra qual seria a aplicação de dita lei a julgamento levado a cabo na Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

(...)

Assim, não há como admitir-se o ato de pinçar dispositivo da Lei nº 13.655, de 2018, para, interpretando-o absolutamente fora de seu contexto, pretender-se aplicá-lo a julgamento em andamento no CARF, já na sua fase final. Muito menos se pode admitir que, reconhecendo-se que a lei em comento é dirigida essencialmente aos órgãos de controle, no afã de aplicá-la ao presente julgamento, se transmude a natureza da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para qualificá-la como “órgão de controle”, como se o CARF tivesse a mesma atribuição do TCU, da CGU ou do CADE.

Destarte, seja pela absoluta inaplicabilidade da Lei nº 13.655, de 2018, à atividade judicante do CARF, seja pela fase em que se encontra o julgamento do presente Recurso Especial, não há como sequer conhecer da questão de ordem suscitada.”

⁶⁶ NETO, Carlos Augusto Daniel. *Artigo 24 da LINDB, lançamento fiscal e o CARF*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos>. Acesso em: 20 de agosto de 2019

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ *Ibid.*

eficácia, caso seja reconhecida a aplicabilidade, seria apenas para fatos geradores ocorridos após à sua edição.

Seguindo, no Acórdão 1402-003.605, julgado em dezembro de 2018, a preliminar do artigo 24 foi conhecida, porém rejeitada. Os argumentos utilizados pelo colegiado seguiram a linha do acórdão anteriormente narrado, sendo somado o argumento de que, “mesmo que o lançamento revise a apuração do tributo feita pelo contribuinte, estas só se tornam definitiva após o transcurso do prazo de homologação previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, de modo que a “revisão” feita pela fiscalização seria inerente à própria estrutura do lançamento por homologação. Além disso, ressaltou que a aplicação, interpretação e integração da legislação tributária estão regidas pelo CTN, com base na competência estabelecida no artigo 146, III, “b” da CF/88”⁶⁹.

Nessa linha, claramente vislumbra-se uma evolução da jurisprudência do CARF quanto a aplicação das normas positivadas na LINDB através da lei 13.655/2018, em principal o artigo 24, sendo todas as conclusões no sentido da sua rejeição. Sob os fundamentos brilhantemente resumidos pelo Dr. Carlos Augusto Daniel Neto⁷⁰:

- 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;
- 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.

Somada a isso, voltando a lupa para os julgamentos de 2019, importante destacarmos o voto do conselheiro Luís Flavio Neto, no Acórdão 9101-003.839, onde o mesmo

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ Ibid.

se posicionou quanto à “aplicação do artigo 24 da LINDB, sustentando que o dispositivo deve ser compreendido à luz do *nemo potest venire contra factum proprium* e que o ato do contribuinte no lançamento por homologação teria, para a jurisprudência do STJ, natureza de ato administrativo”⁷¹.

Constata-se que o CARF vem causando uma tremenda insegurança quanto à aplicação do dispositivo em comento, primeiramente pelo fato do CARF sem uma análise aprofundada estar julgando casos sobre a aplicação ou não da LINDB no âmbito do tribunal, e que, apesar da conclusão quanto à não aplicabilidade se manter, vislumbra-se uma clara alternância de fundamentação.

Em outro prisma, se infere que tal postura do tribunal demonstra uma clara aversão às mudanças, ou seja, apesar da legislação trazer balizas claras de julgamento, que demonstram a necessidade de uma proteção maior da confiança dos contribuintes e o respeito ao status da época da produção do narrado ato, o tribunal vem afastando tais.

Nesses termos, tendo em vista ainda a modernidade da legislação em comento, confia-se que no tribunal, alterando a sua postura de blindagem a práticas antigas, ou até que alguma decisão do poder judiciário seja tomada quanto à aplicabilidade da LINDB no âmbito dos tribunais fiscais, seja possível sim a adequação da posição aos termos da lei, tutelando-se assim os contribuintes.

3.2 Aplicação da Lei 13.655/2018 no âmbito dos Tribunais de Justiça

A aplicação da LINDB em âmbito judicial não vem sofrendo tanta resistência quanto em âmbito administrativo, contudo, tendo em vista suas possíveis ingerências merecem ser muito bem delineadas sob pena de causar um sistema normativo próprio no âmbito de cada tribunal.

Utilizando como parâmetro de busca no site do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo o termo “Lei 13.655”, no dia 21/08/2019, tendo como data de pesquisa abril de 2018 até agosto de 2019, foram encontradas 72 decisões, somado ao dado que, no site de busca do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, utilizando o termo “LINDB”, com os mesmos parâmetros, foram encontradas 38 decisões.

Fazendo uma análise superficial, constata-se que em ambos os tribunais diversos dispositivos da Lei 13.655/2018 estão sendo utilizados como fundamentos das decisões

⁷¹Ibid.

judiciais⁷², devendo assim os magistrados se atentarem para o racional normativo com a finalidade de não ocorrer quebra de normatividade e generalizações como ocorrerá no passado.

Por fim, entendo que a questão mais sensível no âmbito de aplicação das normas da LINDB em âmbito judicial será, novamente, o esforço do artigo 24 em observância da normatividade vigente no momento do ato, contrato ou ajuste.

As questões que se colocam são as seguintes: (i) existe um regramento X em âmbito administrativo, esse serve como orientação a ser observada pelo Poder Judiciário? (ii) E no caso de existir uma jurisprudência majoritária em juízos de primeiro grau, isso vinculará as turmas/câmaras de julgamento? (iii) Por fim, a orientação do tribunal é X, contudo, os tribunais superiores em julgamentos modernos entendem Y, o tribunal inferior pode negar a aplicabilidade do entendimento Y com base no artigo 24?

Tendo por base esse último racional a 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo no Recurso de Apelação n 0013375-90.2014.8.26.0224⁷³,

⁷² Nesse sentido destaca-se: “APELAÇÃO. Execução fiscal. IPTU. Exercícios de 2015 e 2016. Responsabilidade tributária. Compromisso particular de compra e venda sem registro. Sub-rogação aos adquirentes (art. 130, CTN). Não verificada. Alienar = transferir. Contrato não transfere a propriedade dos bens, móveis ou imóveis. Estes últimos se transferem mediante registro, não com a transmissão da posse ou entrega das chaves (art. 1.245, CC). Cláusula contratual sobre responsabilidade pelo pagamento. Res inter alios acta. Documento que, em tese, pode representar título executivo extrajudicial (art. 784, CPC) em face do comprador, mas não vincula nem prejudica terceiros, incluindo o fisco (art. 123, CTN). Vendedor e comprador que ostentam a qualidade de contribuinte (art. 34, CTN), cabendo a escolha ao Município (súmula 399 STJ). Posição firmada pelo STJ no julgamento de recursos repetitivos REsp nº 1.111.202/SP. Inércia do comprador em providenciar o registro (art. 490, CC). Natureza da dívida e função reativa da boa-fé (art. 129, CC) que, em última análise, justificariam que a penhora recaísse sobre o próprio imóvel. Legitimidade do vendedor caracterizada. Exceção de pré-executividade rejeitada. Sentença anulada. Recurso PROVIDO. (...)”

Considerando a natureza *propter rem* da dívida tributária de IPTU, além da função reativa da boa-fé princípio do *tu quoque* (art. 129 do CC), é possível que a penhora recaia sobre o próprio imóvel, do qual a parte executada consta no título de propriedade. Solução que se mostraria adequada, justa, equânime e razoável, coadunando-se com os postulados normativos consolidados pela Lei 13.655/2018, que traz diretrizes às decisões judiciais, devendo o julgador antever as consequências práticas, optando pela melhor alternativa dentre as possíveis (necessidade, adequação e proporcionalidade), nos parâmetros da lei, evitando-se injustiças ou proliferação de demandas judiciais desnecessárias.” (Apelação nº: 1563239-18.2017.8.26.0224 TJSP) Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Disponível em: https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?jsessionid=9B9D8B7D7D1240D31A179B69908AEC5B.cjsg1?conversationId=&cdAcordao=12552326&cdForo=0&uuiidCaptcha=sajcaptcha_847554c0cbed449f8f0bc12652c1d4e6&v1Captcha=bhnqj&novoV1Captcha=. Acesso em: 22 de agosto de 2019

⁷³ “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 Brasileiro Manutenção do acórdão, com determinação.

(...)

Ocorre que, como bem anotou a apelada, com o advento do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, não há como proferir, na hipótese, o juízo de retratação.

Ora, o voto condutor do acórdão seguiu orientação jurisprudencial da época, sobretudo a adotada no REsp

utilizando como fundamento o artigo 24 da LINDB, entendeu por não se retratar do julgamento anterior, argumentando que a tese com repercussão geral fixada pelo Supremo Tribunal Federal foi posterior e em sentido diverso da orientação geral vigente no tribunal na época da decisão

Nos termos da decisão em comento, o Tribunal local, caso possua determinado entendimento consolidado, estaria apto a não se retratar, não seguindo a decisão exarada pelas cortes superiores, com fundamento no artigo 24 da LINDB.

Resta nítido que as cortes superiores, tendo em vista sua competência constitucional, devem, o mais rápido possível, dirimir qual a normatividade sistemática do artigo 24 da LINDB em cotejo com o 1030 do CPC, sob pena de um caos jurídico.

Para fins elucidativos, imaginemos que sobre determinada norma federal de Imposto sobre a Renda -IR, o TRF4 possua o entendimento consolidado X, todavia, o TRF2 possua entendimento consolidado Y sobre a mesma norma. Nesse ponto, diversos recursos especiais são interpostos, tendo o STJ fixado em repercussão geral a tese Z. Caso adotemos a tese fixada pelo TJSP no julgamento acima, na competência territorial de ambos os tribunais teríamos normas diversas, o que geraria como consequência uma normatividade nacional diversa, o que poderia gerar impacto na livre concorrência tendo em vista empresas concorrentes no território da jurisdição desses tribunais.

Assim sendo, apesar do brilhantismo do exposto na decisão exarada, entendo que não cabe ao Tribunal local manter sua posição anterior caso ocorra mudanças de posicionamentos emanadas por um órgão julgador superior hierarquicamente, sob pena de violação sim da segurança jurídica.

3.3 Aplicação da Lei 13.655/2018 no âmbito dos Tribunais Superiores

Conforme exposto ao longo do trabalho, o Poder Judiciário, principalmente os Tribunais Superiores, possuem um papel de suma importância para a tutela da segurança jurídica tendo em vista a competência constitucional que atribuiu a esse poder a última interpretação das normas jurídicas, razão pela qual é salutar o estudo de como o Superior

1.134.665/SP, sob o regime de recursos repetitivos, em cuja ementa acima transcrita há o destaque no sentido de que, para a autuação baseada em informações obtidas junto às operadoras/administradoras de cartão de crédito (Operação Cartão Vermelho), é necessária a prévia existência de processo administrativo (item 7). Por conseguinte, se o recurso de apelação foi julgado em 18/04/2016 e a publicação do v. acórdão que julgou o RE 601.314/SP (tema 225 da repercussão geral) foi publicado em 16/09/2016, não há como o comando deste retroagir para alcançar aquele.” Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=11765020&cdForo=0>. Acesso em: 22 de agosto de 2019

Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal estão dando efetividade às normas da LINDB.

Utilizando como parâmetro de busca no site do Superior Tribunal de Justiça o termo “LINDB”, no dia 21/08/2019, tendo como data de pesquisa abril de 2018 até agosto de 2019, foram encontradas 63 decisões, somado ao dado que, no site de busca do Supremo Tribunal Federal o termo “LINDB”, com os mesmos parâmetros, foram encontradas 61 decisões (51 decisões monocráticas e 10 acórdãos) .

Primeiramente, em relação aos delimitadores de pesquisas feitos, e tendo por base o escopo do presente trabalho, constata-se que pouquíssimas matérias específicas em relação a Lei 13.655/2018 estão sendo matérias propriamente ditas de julgamentos das cortes superiores.

Todavia, tendo por base o fato que os dispositivos 20 a 30 da LINDB em diversas passagens não trouxeram propriamente uma novidade ao sistema normativo, e sendo a LINDB uma norma de interpretação do sistema, é claro que o judiciário levará como base decisória os seus termos sem, contudo, mencionar os dispositivos nos julgamentos. Cita-se como exemplo o evidente dever de fundamentação do artigo 20 e 21 que já seria possível extrair do próprio artigo 93, X da CFRB/88 e 11 c/c 489, § 1 do CPC, bem como o dever de regime de transição do artigo 23 c/c 24 já seria possível ser extraído da modulação de efeitos das decisões.

Nos atendo aos julgamentos que mencionaram expressamente os dispositivos da LINDB incluídos com a promulgação da Lei 13.655/2018, pontua-se que no AgInt no Recurso Especial Nº 1.654.462 – MT⁷⁴, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, foi afastado o artigo 26 da LINDB, tendo em vista o princípio da especialidade da Lei de Improbidade Administrativa, o que torna claro que o narrado dispositivo é um norte normativo geral, devendo, caso queira o legislador, alterar as legislações especiais nos termos do artigo 2, § 3 da própria LINDB.

Seguindo na jurisprudência do STJ, pontua-se que o artigo 23 da LINDB foi mencionado em dois acórdãos, quando do julgamento em conjunto do Recurso Especial nº 1.696.396 – MT e Recurso Especial nº 1.704.520 – MT, ambos de relatoria da Ministra Nancy Andrighi, tema 988 da repercussão geral. Conforme se infere do julgado constata-se que o dever de previsão de regime de transição da nova orientação vem sendo observado pelo STJ quando da modulação dos efeitos da decisão, dando assim plena eficácia ao disposto no artigo 23 da LINDB.

Como último julgado, apresenta-se o AgRg no Agravo em Recurso Especial nº

⁷⁴ Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=83183669&num_registro=201700331185&data=20180614&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 22 de agosto de 2019

672.435⁷⁵ – RS e AgRg no Recurso Especial nº 1.207.490⁷⁶ – RJ, ambos de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, onde foi consignado o dever de análise das consequências práticas da decisão, fazendo com que o Ministro expressasse seu voto no sentido de não nulificar situações plenamente constituídas pelo tempo.

Adentrando na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, vislumbra-se um número ainda muito tímido de julgamentos mencionando os dispositivos inseridos na LINDB através da Lei 13.655/2018⁷⁷.

Nesse ponto, os dispositivos que estão sendo mais debatidos no âmbito do STF, de forma expressa, é o artigo 22 da LINDB, quando do julgamento de políticas públicas, não tendo ainda se consolidado julgamentos sobre os temas.

Outrossim, deveras a ação mais importante sobre a Lei 13.655/2018, inda pendente de julgamento é a ADIN 6.146, proposta pela Anamatra, tendo sido sorteado como relator o Ministro Celso de Mello.

Nos termos da ADIN ajuizada⁷⁸, a Anamatra questiona os artigos 20, 21, 22 e 23 da LINDB, sob a alegação de que os narrados dispositivos exigem dos magistrados, indevidamente, um juízo de futurologia, além de afrontarem os princípios constitucionais da Separação de Poderes e do contraditório, razão pela qual aquela requer “interpretação conforme a Constituição a expressões do artigo 20 do Decreto-Lei 4.657/1942 e aos artigos 21, 22 e 23,

⁷⁵ ENFAM. Disponível em: <http://corpus927.enfam.jus.br/inteiro-teor/wenvgbqem513>. Acesso em: 22 de agosto de 2019

⁷⁶ ENFAM. Disponível em: <http://corpus927.enfam.jus.br/inteiro-teor/8kl19ndbdkvx>. Acesso em: 22 de agosto de 2019

⁷⁷ “ACO 3262 TP / GO – GOIÁS Relatoria Ministro Gilmar Mendes e Rcl 34404 / RN Relator Ministro Luiz Fux:

⁷⁸ Assim se aponta os principais trechos da inicial da ADIN 6.146: ““Da mesma forma, estão impondo que os magistrados atuem sem provocação das partes e em substituição tanto ao Poder Executivo (administração pública) para atuar em nítido caráter consultivo, como ao Poder Legislativo (para legislar no caso concreto), o que exorbita da atividade jurisdicional e das competências do Poder Judiciário.

Tais normas, no entender da autora, não podem ser consideradas constitucionalmente válidas, diante dos princípios da inércia de jurisdição, do devido processo legal, da separação de poderes e da independência do Poder Judiciário. Com efeito, não é dado ao Poder Judiciário proferir decisão sem a devida provocação das partes, nem, por isso mesmo, exercer juízo de futurologia sobre as consequências das decisões, ou sobre as alternativas existentes, ou sobre os obstáculos e dificuldades para lhes dar cumprimento, ou, ainda, fixando eventual regime de transição para o cumprimento das mesmas, sem que as partes indiquem quais seriam essas consequências, obstáculos, dificuldades ou regime de transição possível

Da mesma forma, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à administração pública para o cumprimento da lei, por meio de ordem judicial. Afinal, as alternativas, os obstáculos, as dificuldades e o regime de transição, para o cumprimento de alguma decisão judicial é questão inerente à atividade da administração pública, como já seria diante do cumprimento da lei.

E exigir-se do juiz a indicação desses elementos -- as alternativas, os obstáculos, as dificuldades e o regime de transição, para o cumprimento de alguma decisão judicial - - como condição de validade da fundamentação das decisões judiciais é uma exigência manifestamente desproporcional e desarrazoada porque exige um exercício de futurologia ou de conhecimento de fatos que o juiz não necessariamente está obrigado a ter conhecimento.” Anamatra. Disponível em: https://www.anamatra.org.br/images/DOCUMENTOS/2019/01-Anamatra-STF-ADI-LINDB-Inicial_-_Assinado_4.pdf. Acesso em: 22 de agosto de 2019

pois violariam o princípio da separação de Poderes”⁷⁹.

Assim sendo, apesar dos tribunais superiores já estarem aplicando, ainda que timidamente, os dispositivos introduzidos pela Lei 13.655/2018, devemos aguardar o posicionamento da suprema corte quanto a constitucionalidades dos dispositivos em comento, para que ela possa exercer seu papel de reafirmação da segurança jurídica como assim intenta.

4. Conclusão

No presente estudo, buscou-se trazer os principais aspectos inerentes à segurança jurídica, tendo por base as inovações advindas da promulgação da Lei 13.655/2018, as interpretações doutrinárias e as decisões proferidas em julgamentos administrativos e judiciais.

Primeiramente, pode-se concluir que a (in)segurança jurídica é um importante fator econômico, tendo em vista que a estabilidade e confiabilidade do sistema jurídico atrai investimentos, gerando assim o desenvolvimento nacional e econômico.

Nesse ponto, o Brasil, apesar de amargurar as últimas posições nos estudos envolvendo segurança jurídica tributária, está tentando trazer maior concretude ao sistema jurídico, tentativa essa totalmente dependente de um esforço mútuo de todos os poderes estatais.

Outrossim, infere-se do estudo que, apesar da legislação ser datada de 2018, logo, moderna, as normas dela decorrente já eram anteriormente inteligíveis de outros princípios/normas constitucionais, razão pela qual, o legislador infraconstitucional, na verdade, tentou enviar uma mensagem aos outros Poderes sobre a incongruência atual e a necessidade de mudança.

Apesar da clara literalidade da Lei, constata-se que ainda existem órgãos e teóricos que oferecem resistência à sua aplicabilidade, tendo em vista o rigor técnico demandado, afastando assim as decisões preguiçosas e não fundamentadas, demandaria um trabalho mais minucioso do que o atualmente desenvolvido.

Com a instituição do Estado democrático de direito, não é mais sustentável o decisionismo que se tem visto, em razão dos seus efeitos deletérios a própria limitação do poder político pela juridicidade bem como a democracia.

Assim sendo, apesar da modernidade da Lei 13.655/2018, decerto que a

⁷⁹ Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=414378>. Acesso em: 22 de agosto de 2019

comunidade jurídica e política deve extrair a maior eficácia da mesma em decorrência de um ordenamento jurídico seguro trazer positividade para o país, razão pela qual se busca o aprofundamento dos estudos sobre a norma-princípio da segurança jurídica.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* / Ricardo Alexandre. 10 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

ANAMATRA. Disponível em: https://www.anamatra.org.br/images/DOCUMENTOS/2019/01-Anamatra-STF-ADI-LINDB-Inicial_-_Assinado_4.pdf. Acesso em: 22 de agosto de 2019.

ANDRADE, Robson Braga. Os danos da insegurança jurídica para a economia. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/artigos/robson-braga-de-andrade/os-danos-da-inseguranca-juridica-para-a-economia/>. Acesso em: 14 de agosto de 2019.

ÁVILA, Humberto, *Teoria da segurança jurídica* / Humberto Ávila. 3 ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2014.

BARROSO, Luís Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo*. 2 ed. Saraiva.

BRASIL, Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, Presidência da República do Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em 22 de agosto de 2019.

BRASIL, Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Brasília, Presidência da República do Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9830.htm. Acesso em 22 de agosto de 2019.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro 1988. Brasília, Presidência da República do Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 22 de agosto de 2019.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, Presidência da República do Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 22 de agosto de 2019.

BRASIL, Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Brasília, Presidência da República do Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm. Acesso em 22 de agosto de 2019.

BRASIL, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, Processo Administrativo Federal. Brasília,

Presidência da República do Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em 22 de agosto de 2019.

BRASIL, Lei nº 9868, de 10 de novembro de 1999. Brasília, Presidência da República do Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm. Acesso em 22 de agosto de 2019.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. - 3ª ed. revista e atualizada -Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação, regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. 2.ed / Gustavo Binenbjom; prefácio de Luís Roberto Barroso; apresentação de Carlos Ari Sunfeld. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

BURGOS, Rodrigo de Macedo. Artigo 24 da LINDB, lançamento fiscal e o CARF. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/artigo-24-da-lindb-lancamento-fiscal-e-o-carf-23082018>. Acesso em: 20 de agosto de 2019.

CÂMARA, Jacintho Arruda Art. 24 da LINDB - Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77652>. Acesso em: 18 de agosto de 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29 Ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* / Paulo de Barros Carvalho. – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método* São Paulo: Noeses, 2019.

CLASSIFICAÇÃO DAS ECONOMIAS. Dados do Doing Business subnacional. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/rankings>. Acesso em: 20 de setembro de 2020.

COELHO, Gabriela. STF recebeu 100 mil processos em 2018 e julgou 125 mil, mostra balanço. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-19/stf-recebeu-100-mil-processos-2018-julgou-124-mil>. Acesso em: 14 de agosto de 2019.

Decisões históricas do STJ ganham destaque no Anuário da Justiça Brasil 2019. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Decisoes-historicas-do-STJ-ganham-destaque-no-Anuario-da-Justica-Brasil-2019.aspx>. Acesso em: 14 de agosto de 2019.

ENFAM. Disponível em: <http://corpus927.enfam.jus.br/inteiro-teor/wenvgbqem513>. Acesso em: 22 de agosto de 2019.

ENFAM. Disponível em: <http://corpus927.enfam.jus.br/inteiro-teor/8kl19ndbdkvx>. Acesso em: 22 de agosto de 2019.

FILHO, Marçal Justem. *Art. 20 da LINDB Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas*. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 17 de agosto de 2019

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. LEI Nº 2657 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1996 Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portallapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=25881538126348627&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=jj31efnar_9. Acesso em: 13 de agosto de 2019

LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários - 2.ed.* I Ricardo Lobo Torres. - Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

MARQUES NETO, *Floriano de Azevedo*; FREITAS, Rafael Verás de. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)* /Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Verás de Freitas. 1 Reimpressão, Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MENDES, Guilherme. *Carf deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma*. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018>. Acesso em: 18 de agosto de 2019

MENDONÇA, José Vicente Santos. *Art. 21 da LINDB - Indicando consequências e regularizando atos e negócios*. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77649>. Acesso em: 19 de agosto de 2019

MINISTÉRIO DA FAZENDA. PORTARIA PGFN Nº 360, DE 13 DE JUNHO DE 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/portaria-360-2018.pdf>. Acesso em: 15 de agosto de 2019

MOREIRA, Egon Bockmann, Paula Pessoa Pereira. *Art. 30 da LINDB - O dever público de incrementar a segurança jurídica*. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77657>. Acesso em: 16 de agosto de 2019

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial* / Diogo de Figueiredo Moreira Neto. – 16. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2014

MONTEIRO, Vera. *Art. 29 da LINDB - Regime jurídico da consulta pública*. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77656>. Acesso em: 15 de agosto de 2019

NETO, Carlos Augusto Daniel. *Carf rejeita aplicação do artigo 24 da Lindb aos processos tributários*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>. Acesso em: 21 de agosto de 2019

NETO, Carlos Augusto Daniel. *Artigo 24 da LINDB, lançamento fiscal e o CARF*. Disponível em: *Carf rejeita aplicação do artigo 24 da Lindb aos processos tributários*. Acesso em: 20 de agosto de 2019

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

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo* / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

RECEITA FEDERAL. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 9, DE 04 DE SETEMBRO DE 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55839>. Acesso em: 18 de agosto de 2019

RECEITA FEDERAL. PORTARIA PGFN Nº 742, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97757>. Acesso em: 15 de agosto de 2019

Revista Consultor Jurídico. *Brasil editou 5,4 milhões de normas desde a Constituição de 1988, diz estudo*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-30/brasil-editou-54-milhoes-normas-1988-estudo>. Acesso em: 14 de agosto de 2019

RIO DE JANEIRO, Lei nº 5427, de 01 de abril de 2009, Processo Administrativo do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/ef664a70abc57d3f8325758b006d6733?OpenDocument>. Acesso em: 14 de agosto de 2019

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003* / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=83183669&num_registro=201700331185&data=20180614&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 22 de agosto de 2019

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+714139%2E+NUME%2E%29+OU+%28RE%2E+PRCR%2E+ADJ2+714139%2E+PRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/c2m7wb5>. Acesso em: 19 de agosto de 2019

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Plenário suspende publicação de nova súmula vinculante sobre partilha do ICMS para melhor exame. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=119642>. Acesso em: 16 de agosto de 2019

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=414378>. Acesso em: 22 de agosto de 2019

TARTUCE, Flávio. *Direito civil, v. 1: Lei de Introdução e Parte Geral* / Flávio Tartuce. – 13. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/jurisprudencia-selecionada/1.628%252F2018/%20/score%20desc,%20COLEGIADO%20asc,%20ANOACORDAO%20desc,%20NUMACORDAO%20desc/1/%20?uuiid=7c441890-bf05-11e9-a9c1-e17b8558d512>. Acesso em: 20 de agosto de 2019

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045035EB61C81CEBBBB2105A074F62A1F5C5074332261E&USER=>. Acesso em: 21 de agosto de 2019

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045035EB61C81CEBBBB2105A074F62A1F5C5074332261E&USER=>. Acesso em: 21 de agosto de 2019

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Disponível em: https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do;jsessionid=9B9D8B7D7D1240D31A179B69908AEC5B.cjsg1?conversationId=&cdAcordao=12552326&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_847554c0cbcd449f8f0bc12652c1d4e6&v1Captcha=bhnqj&novoVICaptcha=. Acesso em: 22 de agosto de 2019

VALIATI, Thiago Priess. A aplicação da LINDB pelas esferas controladora e judicial. Disponível em: <https://jota.info/opiniao-e-analise/artigos/aplicacao-da-lindb-pelas-esferas-controladora-e-judicial-22022019>. Acesso em: 21 de agosto de 2019

YOUTUBE. Pleno - IPI é devido sobre importação de automóveis por pessoa física. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=GpOfiu_jv9M. Acesso em: 21 de agosto de 2019.