

A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONSTRUÍDA A PARTIR DO ARTIGO 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO

THE TAX LEGAL STANDARD CONSTRUCTED FROM ARTICLE 24 OF THE INTRODUCTION LAW TO THE RULES OF BRAZILIAN LAW

LUCAS SILVA MARQUES DA FONSECA

Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado.
lucas@feitosaeadvogados.adv.br

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Constitucional; Fundamentos do Direito

RESUMO: Este trabalho investiga o alcance da norma jurídica tributária decorrente da aplicação do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, a partir da análise dos dispositivos constitucionais e legais aplicáveis e da adoção do modelo de interpretação elaborado por Paulo de Barros Carvalho. Tal norma é construída a partir de proposições formadas, notadamente, pelo aprofundamento quanto ao conteúdo semântico dos termos "revisão", "orientações gerais" e "situações plenamente constituídas" no contexto do direito tributário. Por fim, o estudo chega a conclusões acerca das proposições jurídico-tributárias decorrentes da aplicação do dispositivo analisado.

PALAVRAS-CHAVE: LINDB – Direito Tributário – Orientação geral – Irretroatividade – Penalidade.

ABSTRACT: This work investigates the scope of the legal tax rule resulting from the application of art. 24 of the Law of Introduction to the Rules of Brazilian Law, based on the analysis of the applicable constitutional and legal provisions, and the adoption of the model of interpretation developed by Paulo de Barros Carvalho. Such a rule is built from propositions formed, notably, by deepening the semantic content of the terms "review", "general guidelines" and "fully constituted situations" in the context of tax law. Finally, the study comes to conclusions about the legal-tax propositions resulting from the application of the analyzed device.

KEYWORDS: LINDB – Tax Law – General Guidance – Retroactivity – Penalty.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O alcance da norma jurídica tributária construída a partir do art. 24 da LINDB, a partir do percurso gerador de sentido de Paulo de Barros Carvalho. 2.1. O plano (S₁): o conjunto dos enunciados prescritivos. 2.2. O plano (S₂): o conjunto das proposições. 2.3. O plano (S₃): a construção da mensagem jurídica. 2.4. O plano (S₄): a contextualização da norma jurídica. 3. Conclusões. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A Lei 13.655, de 25 de abril de 2018, incluiu os artigos 20 a 30 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942) com o objetivo de outorgar maior segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público.

O art. 23, por exemplo, prescreve a necessidade de previsão de regime de transição para aplicação de nova orientação ou interpretação; já o art. 30 obriga as autoridades públicas a atuarem no sentido de aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, mediante a edição de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas¹.

Nesse estudo, voltaremos a atenção para o art. 24 da Lei de Introdução, cuja aplicação tem sido tema de discussão nos órgãos administrativos e judiciais. Trata-se de comando que obriga a consideração das orientações gerais da época do ato que seja objeto de revisão quanto à validade, bem como proíbe que esta revisão declare a invalidade do ato com base em orientação posterior. Vejamos o teor do dispositivo:

“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 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.”

-
1. 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. Parágrafo único. (Vetado).

[...]

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no *caput* deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

A inteligência do artigo logo nos remete a outros dispositivos que tutelam a segurança jurídica, a exemplo do art. 2º da Lei 9.784/1999, que proíbe a Administração Pública na aplicação retroativa de nova interpretação; ou, ainda, os arts. 100, parágrafo único, e 146, ambos do Código Tributário Nacional, os quais impedem que a adoção de novo entendimento jurídico assumam efeitos retroativos.

A priori, o art. 24 da LINDB introduz critérios mais objetivos para a identificação das hipóteses em que o sistema jurídico pátrio não admite a perpetração de desvantagens derivadas de comportamentos contraditórios da administração fiscal.

A correta aplicação desses critérios no direito tributário, no entanto, demanda algum aprofundamento sobre o alcance que a norma jurídica tributária construída a partir do art. 24 da LINDB pode assumir. É o que propomos neste estudo.

2. O ALCANCE DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONSTRUÍDA A PARTIR DO ART. 24 DA LINDB, A PARTIR DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO DE PAULO DE BARROS CARVALHO

A pesquisa quanto ao alcance da norma em epígrafe seguirá o modelo de interpretação elaborado por Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual a construção do sentido dos textos normativos começa pelo contato travado com o plano da expressão, passando pela construção de proposições normativas e estruturação destas em antecedente e conseqüente, os quais ficam ligados por um vínculo implicacional e finalizando com a contextualização destas proposições mediante o estabelecimento de relações de coordenação e subordinação com o sistema jurídico vigente.

2.1. O plano (S_1): o conjunto dos enunciados prescritivos

O² exame quanto ao alcance da expressão “orientação geral” deve iniciar por uma análise sintática do suporte físico do enunciado prescritivo. Trata-se do subdomínio (S_1) – denominado subsistema da literalidade textual – que demarca o início do percurso de interpretação³.

2. Enunciado, aqui, corresponde às frases cuja sequência de palavras se dá de forma gramaticalmente estruturada, com o pretexto de serem significativas de um conteúdo completo (p. ex.: “o céu é azul”).
3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 128.

Neste subsistema, a atenção é, integralmente, voltada para a qualidade da organização sintática dos enunciados que compõem o plano da literalidade textual do direito positivo, deixando a adjudicação de valor ao enunciado prescritivo para momento posterior⁴.

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

No plano da sintática, a análise do texto supra pode ocasionar algumas dúvidas como: qual o alcance semântico do adjetivo “administrativa”? Se em relação apenas à “norma”, ou se afeta os demais substantivos que lhe antecedem (ato, contrato, ajuste e processo)?⁵

Esta controvérsia gramatical foi discutida no âmbito CARE, tendo sido esclarecido que, no caso, a regra culta autoriza que o adjetivo concorde, em gênero e número, com o substantivo mais próximo ou com todos eles (assumindo a forma masculina plural, se houver substantivos de ambos os gêneros)⁶.

Do plano da sintaxe (S_1), portanto, ressaltamos que a “revisão” descrita no artigo destina-se ao reexame quanto à validade tanto da norma quanto de ato, contrato, ajuste ou processos administrativos.

4. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico*. 5. ed. ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2016. p. 258.
5. A dúvida é relevante, principalmente, para os partidários da tese segundo a qual o “lançamento por homologação” não possui natureza de ato administrativo, pois, caso o adjetivo “administrativa” também se refira ao substantivo “ato”, os lançamentos por homologação – por serem atos dos particulares – estariam excluídos do campo de incidência do art. 24 da LINDB. No entanto, além de não compartilharmos de tal premissa, cabe registrar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, por meio de sua Súmula 436, reconheceu o contribuinte como responsável pela atividade – de natureza eminentemente administrativa – de constituição do crédito tributário, *sendo dispensada qualquer outra providência por parte do fisco*. Sem dúvida, o entendimento sumulado do STJ equipara a atividade de constituição do crédito tributário pelo particular, ao ideal de “ato administrativo”. (Vide AgRg no Ag 1.146.516/SP, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. 04.03.2010, DJe 22.03.2010.) Desse modo, tanto os “lançamentos de ofício” quanto os “lançamentos por homologação” estão compreendidos no campo de incidência do art. 24 da LINDB.
6. Vide Voto do conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão nº 1301-003.284 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, na sessão de 14 de agosto de 2018.

2.2. O plano (S_2): o conjunto das proposições⁷

Posteriormente ao destacamento da literalidade textual que será objeto do processo interpretativo, o intérprete ingressará no conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (S_2), onde serão construídas as significações jurídicas.

Aurora Tomazini de Carvalho destaca que o ingresso no subdomínio (S_2) demarca o ingresso do autor no campo da semântica, onde reside toda a problemática concernente ao contexto jurídico, já que neste campo o trabalho será voltado à *construção de sentidos prescritivos, que implementam diretivos à regulação de condutas intersubjetivas*⁸.

Paulo de Barros Carvalho adverte que, muito embora no plano do (S_2), sejam construídas significações a partir de enunciados prescritivos⁹, *o momento da pesquisa requer, tão somente, a compreensão isolada de enunciados e estes, quase sempre, se oferecem em arranjos de forma alética*¹⁰.

Do art. 24 da LINDB, podemos destacar alguns termos que demandam um aprofundamento quanto ao conteúdo semântico que podem assumir no âmbito do direito tributário. São eles: o termo “revisão”, o trecho “situações plenamente constituídas” e a expressão “orientação geral”.

a) Qual o conteúdo semântico do termo “revisão”?

No Acórdão 9101-003.807 – 1ª Turma da CSRF, sessão de 02 de outubro de 2018, houve interessante discussão quanto à semântica do termo “revisão”. Em sua Declaração de Voto, a conselheira Viviane Vidal Wagner fez uma análise sistemática do dispositivo, ressaltando que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que as normas gerais de direito tributário deviam ser disciplinadas por

7. Tomamos proposição como o conteúdo de significação adjudicado aos enunciados prescritivos a que temos acesso a partir da leitura dos textos de legais. Utilizando-nos da analogia de Aurora Tomazini de Carvalho, “*a Lógica está para a proposição assim como a Gramática de uma língua está para o enunciado*” (*Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*. 5. ed. ampl. e rev. São Paulo: Noeses. p. 199).

8. Idem, p. 261.

9. No plano S_2 , deve-se construir a significação a partir do texto na forma como ele se apresenta, sendo muito comum que ele se apresente na forma alética (“S” é “P”). No entanto, não se olvida que, mesmo quando a estruturação frásica dos enunciados nos indique uma construção de sentido descritiva, devemos entendê-los como enunciados prescritivos, e assim interpretá-los, pois a significação dos enunciados do direito, por ser orientada a disciplinar as condutas intersubjetivas, sempre ostentará o caráter prescritivo.

10. Idem, p. 118.

lei complementar, atribuindo, por conseguinte, esse *status* ao Código Tributário Nacional.

Entre essas normas gerais estão aquelas que tratam das formas de alteração do lançamento tributário, a saber, os arts. 145 e 149, ambos do CTN¹¹. Assim, tendo em vista que a “revisão” descrita no art. 24 da LINDB não contempla nenhuma das hipóteses previstas naqueles artigos, este dispositivo estaria abrangido pelo regime jurídico da Lei 9.784/1999, não se confundindo, portanto, com a atividade judicante do CARF (submetida ao Decreto-Lei 70.235/1972).

Discordamos do entendimento da conselheira pois, a nosso ver, não existe esta direta correspondência entre a revisão prevista no dispositivo da Lei de Introdução e aqueles constantes nos dispositivos do Código Tributário Nacional. Isto porque o dispositivo analisado faz parte de documento normativo aplicável a todas as normas do Direito brasileiro¹² e abrange as revisões feitas tanto no âmbito administrativo quanto no controlador e no judicial. Os diversos contextos abrangidos pela disposição, além de indicarem a amplitude semântica que o termo possui, também justificam a escolha por um termo tão vago quanto “revisão”.

Jacinto Arruda Câmara afirma que a “revisão”, prescrita pelo art. 24 da LINDB, pretendeu abarcar qualquer análise quanto à validade de deliberações administrativas, independentemente dos diferentes efeitos que esta possa assumir. Desse modo, assevera:

“[...] Trata-se de regra que baliza, de modo abrangente, toda e qualquer forma de controle da atuação administrativa baseado no exame de legalidade. Incide

-
11. Art. 145 do CTN. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. [...] Art. 149 do CTN. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.
 12. O que ocorreu a partir da alteração promovida pela Lei 12.376/2010, que ampliou o campo de incidência do Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942. Vejamos o texto daquela lei:

O Presidente da República Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei: Art. 1º Esta Lei altera a ementa do Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, ampliando o seu campo de aplicação. Art. 2º A ementa do Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, passa a vigorar com a seguinte redação: “Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro” Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação. Brasília, 30 de dezembro de 2010; 189º da Independência e 122º da República.

sobre a chamada autotutela da administração, por meio da qual a administração pública exerce o controle de validade sobre seus próprios atos; alcança a revisão judicial dos atos administrativos, devendo ser observada em qualquer demanda que tenha como objeto a discussão sobre a nulidade de decisão administrativa; como também deve balizar a atuação de órgãos de fiscalização da administração pública, como o Ministério Público e os Tribunais de Contas.”¹³

Corroborando o trecho supra, utilizamo-nos das lições de Tárek Moysés Moussallem para afirmar que o dispositivo o art. 24 da LINDB é uma norma de revisão sistêmica que, juntamente com as normas de produção normativa, outorgam o caráter de autorreferência ao sistema do direito positivo, pois disciplinam a formação e a transformação dos enunciados do próprio sistema jurídico¹⁴.

Portanto, a amplitude de contextos que a Lei de Introdução abrange nos indica que o termo “revisão”, no art. 24 da LINDB, deve equivaler a “qualquer análise quanto à validade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos”, sendo inválida a tentativa de restrição do alcance do instituto apenas às hipóteses descritas nos arts. 145 e 149 do CTN, a propósito do que dispõe o art. 110 da mesma lei.¹⁵

b) De que “situação plenamente constituída” estamos falando?

O art. 24 proíbe a Administração de declarar inválidas situações plenamente constituídas com base em mudança posterior de orientação geral. Mas, afinal: o que podemos chamar de “situações plenamente constituídas” no Direito Tributário?

Sabemos que a obrigação tributária é constituída por lançamento. Neste documento, o agente investido de competência constitui a obrigação tributária ao declarar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido e identificar os sujeitos ativo e passivo.

-
13. CÂMARA, Jacinto Arruda. Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei n. 13.655/2018), p. 118, nov. 2018.
 14. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 79.
 15. Art. 110 do CTN. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

No lançamento tributário, portanto, constará a descrição da coincidência entre uma previsão normativa e uma ocorrência no meio social (evento). A tradução dos elementos desta ocorrência para a linguagem jurídica fará com que o evento se transforme em um fato jurídico. Logo, conclui-se que o fato jurídico é nada mais nada menos que o relato de um evento em linguagem jurídica.

Como bem elucida Marina Vieira de Figueiredo:

“A diferença entre *evento* e *fato* repousa no dado linguístico e, entre *fato* e *fato jurídico*, na competência da linguagem. *Evento* é uma situação de ordem natural, pertencente ao mundo da experiência, *fato* é a articulação linguística desta situação de ordem natural e *fato jurídico* é a sua articulação em linguagem jurídica.”¹⁶

Como visto, para a articulação de um evento em linguagem jurídica, torna-se necessário que o agente competente estabeleça a coincidência entre a descrição do evento e a hipótese de incidência prevista em lei. O estabelecimento desta coincidência resultará na emissão de uma norma no sistema jurídico que, como qualquer norma, pode ser válida ou inválida.

Não é demais lembrar que, segundo Paulo de Barros Carvalho, as normas serão válidas, ou inválidas, sempre que se tome como referência um determinado sistema “S”, pois “validade” é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto¹⁷.

A validade da norma resultante do lançamento tributário, segundo dispõe o art. 144 do CTN, será balizada pela relação de pertinência desta para com o sistema jurídico vigente à época da ocorrência do evento descrito no antecedente da norma¹⁸.

Nesse ponto, a concepção de Eugenio Bulygin¹⁹ acerca do sistema jurídico como um conceito temporal é esclarecedora. O autor explica que um sistema

16. FIGUEIREDO, Marina Vieira de. *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 102.

17. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 464/465.

18. Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

19. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 197.

jurídico representa o conjunto de todas as normas que foram incorporadas ou que surgiram simultaneamente, e que não foram derogadas até a entrada em vigor deste sistema. Vejamos:

“[...] Parece natural aceptar que una norma deja de pertenecer al sistema cuando es derogada; si se aceptara la idea opuesta, todos los sistemas jurídicos serían incoherentes, pues cuando un legislador dicta una nova ley, ésta casi siempre es incompatible con alguna norma anterior que es derogada. [...] Um sistema jurídico en el momento t_1 será de acuerdo a este criterio el conjunto de todas las normas que llegaron a pertenecer al sistema con anterioridad a t_1 , o en el momento t_1 (conforme a algunos criterios de pertinência) y no han sido derogados hasta t_1 . Así, un sistema jurídico se convierte en un sistema momentáneo. Si un sistema ha de ser concebido como un conjunto de algo (por ejemplo, un conjunto de normas), entonces tiene que ser un sistema momentáneo. [...]”

O sistema jurídico é, portanto, o conjunto de normas válidas em certo tempo conforme certos critérios de pertinência. Logo, a análise de validade do art. 24 deverá recair sobre a relação de pertinência da norma jurídico-tributária para com o conjunto de normas válidas à época do lançamento da norma.

Nesse ponto, consignamos que a “situação plenamente consolidada”, prevista no *caput* do dispositivo, corresponde à relação de pertinência que a norma constituída pelo lançamento tributário possuía com o conjunto de normas válidas à época do lançamento.

Em outras palavras: a “situação plenamente constituída” é a “*situação de validade*” existente entre o ato, o contrato, o ajuste, o processo ou a norma e o sistema jurídico vigente ao tempo do lançamento da norma tributária. Um exemplo ajudará a esclarecer.

No Acórdão 9101-004.217²⁰, a 1ª Turma da CSRF analisou a possibilidade de aproveitamento do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, de pessoa

20. Compensação de base negativa. Evento de incorporação. Limitação de 30%. Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado. Precedentes 1ª Turma da CSRF (Acórdão 9101-004.217 – 1ª T. da CSRF, sessão de 05.06.2019, rel. André Mendes de Moura.)

jurídica incorporada pela sucessora, sem que fosse observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065, de 1995²¹.

Muito embora o Colegiado, por voto de qualidade, tenha negado provimento ao recurso especial do contribuinte e, com isso, tenha submetido o aproveitamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL da empresa incorporada ao limite de 30%, destacamos, da declaração de voto da conselheira Lívia de Carli Germano, o seguinte trecho:

“A jurisprudência administrativa sobre o tema chegou a ser pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF no sentido acima exposto.

De fato, a jurisprudência do então Conselho de Contribuintes (atual CARF) veio formando sua jurisprudência acerca da não aplicação da trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica ao longo de um espaço temporal relativamente longo, tendo a decisão pioneira sido proferida em setembro de 2001 e ratificada por contínuas decisões até pelo menos o ano de 2009.

Apenas em 2009 – portanto após os fatos objeto do presente auto de infração – é que o cenário se alterou, passando a 1ª Turma da CSRF a entender que o limite de 30% é aplicável (acórdão 9101-00.401, de 2.10.2009).

Isso demonstra que a matéria passou por um processo de maturação e de confirmação de entendimento, inclusive nesta CSRF, cuja finalidade é exatamente a uniformização da jurisprudência administrativa, conforme previsto tanto no regimento interno do antigo Conselho de Contribuintes quanto do atual CARF. O fato de o contribuinte ter atuado com base na posição majoritária da jurisprudência deste CARF à época dos fatos geradores, como visto, não impossibilita a lavratura de auto de infração para a cobrança de tributos que se entenda devidos, muito embora possa, no entender desta Conselheira, ser utilizado como fundamento para excluir a aplicação de penalidades, haja vista a expectativa razoável de que as operações não apenas seriam tidas como lícitas mas seriam, inclusive, referendadas por este tribunal” (na linha do precedente do STJ, REsp 699.700, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 21.06.2005).²² (grifos nossos)

21. Em seu recurso especial, o contribuinte sustentava que a “trava de 30%” tinha por pressuposto a continuidade da pessoa jurídica. Segundo o contribuinte, a observância do limite de compensação do artigo 15 da Lei 9.065/1995, quando combinada com a proibição de transferência de prejuízos fiscais constante do artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, acarretaria a situação-limite de a pessoa jurídica incorporada, caso apure lucro na DIPJ de incorporação, se visse obrigada a recolher IRPJ e CSLL mesmo tendo prejuízos fiscais acumulados que, em razão da incorporação, serão perdidos.
22. Trecho da declaração de voto da conselheira Lívia de Carli Germano, redatora designada no Acórdão 9101-004.217 – 1ª T. da CSRF, na sessão de 05.06.2019.

Na época do lançamento da norma que constituiu o crédito tributário, levando em consideração o aproveitamento integral do prejuízo fiscal (entre 09/2001 e 10/2009), o órgão incumbido de uniformizar a jurisprudência administrativa (CSRF) havia pacificado o entendimento pela não aplicação da “trava de 30%”. Em razão disso, o contribuinte lançou norma que confiava ser válida, com o respaldo da pacífica jurisprudência da CSRF sobre o tema.

Nesse caso, portanto, admitimos que a Administração está proibida de declarar a invalidez da norma que constituiu o crédito tributário a partir do aproveitamento integral do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, já que, na época em que a norma foi lançada, havia uma *situação de validade plenamente constituída* desta para com o sistema jurídico vigente.

c) “Orientações gerais”

Afinal, o que são orientações gerais? De forma simples e direta, o parágrafo único do art. 24 da LINDB prescreve:

“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.”

A partir do dispositivo transcrito acima, podemos estabelecer as seguintes proposições:

- “Orientações” são “*interpretações e especificações contidas em atos públicos*”.
- Estas orientações são “gerais” porque constantes em “*atos públicos de caráter geral*”, ou decorrentes de “*prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público*” ou, ainda, por decorrem da “*jurisprudência judicial ou administrativa majoritária*”.

Como exemplos de atos públicos de caráter geral, podemos destacar as Soluções de Consulta COSIT e as “Perguntas Frequentes” da RFB²³. Das práticas administrativas reiteradas, destacamos as Soluções de Consulta destinadas a contribuintes específicos, mas proferidas de forma reiterada, ou a jurisprudência majoritária.

No âmbito da Receita Federal do Brasil, como regra, as orientações acima são aceitas com passividade – algumas, por obrigatoriedade²⁴. As interpretações cons-

23. Disponível em: [<http://receita.economia.gov.br/sobre/perguntas-frequentes>]. Acesso em: 07.01.2020.

24. Servindo-nos dos exemplos destacados: o art. 9º da IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013, determina o efeito vinculante tanto da Solução de Consulta Cosit quanto da

tantes em jurisprudência majoritária, no entanto, não são aceitas com a mesma tranquilidade – sobretudo no que diz respeito à constituição do crédito tributário.

O Acórdão 9101-004.217, mencionado no tópico anterior, serve como exemplo disso. Naquele processo, a Fiscalização fez questão de ressaltar que, muito embora a posição adotada pelo contribuinte (de aproveitar integralmente os prejuízos fiscais da sociedade sucedida) estivesse de acordo com a jurisprudência do CARF à época, não havia qualquer norma determinando a vinculação da Administração aos entendimentos do CARF ou da CSRF.

De fato, pelo menos ao que nos consta, não existe disposição normativa que, expressamente, vincule a Administração, exatamente²⁵, à *jurisprudência judicial ou administrativa majoritária*. Porém, cumpre ressaltar que o art. 100 do CTN outorga às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa (inciso II), bem como às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (inciso III), o *status* de normas complementares das leis²⁶.

A expressão “*jurisprudência administrativa*²⁷ *majoritária*” aglutina as hipóteses previstas nos dois incisos supramencionados, já que “*jurisprudência*

Solução de Divergência. A seu turno, o ADI RFB 5, de 11 de julho de 2016, determinou que as disposições da Lei 13.254/2016 e da IN RFB 1.627/2016, relativas ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) e à Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat) interpretam-se conforme o “Dercat – Perguntas e Respostas 1.0” disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço: [<http://rfb.gov.br>].

25. A título de exemplo, destacamos o art. 56, § 3º, da Lei 9.784/1999, indicando que a Administração Pública Federal está vinculada aos enunciados de Súmula Vinculante (esta que possui um procedimento próprio de enunciação); ou o art. 76, II, *a*, da Lei 4.502/1964, afirmando que um único precedente da CSRF seria suficiente para afastar a aplicação de penalidades – entretanto, nenhum deles trata de “*jurisprudência judicial ou administrativa majoritária*”.
26. Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.
27. Aqui faremos o recorte para tratar apenas da jurisprudência administrativa, já que a não observância dos entendimentos da própria Administração importa em quebra da legítima confiança do contribuinte na jurisprudência administrativa.

majoritária” corresponde às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, inciso III, do CTN. Estas interpretações correspondem à adjudicação de sentido que a Administração faz aos termos da lei no momento de sua aplicação.

O constructivismo lógico-semântico²⁸ trabalha essa atribuição de sentido de forma analítica, iniciando pelo exame da estrutura formal das normas – plano sintático, passando pela análise de sentido dos termos do direito posto – plano semântico e finalizando pelo exame do sentido dos termos no momento de sua efetivação, ou seja, no momento em que os utentes da língua a efetivam – plano pragmático.

Os campos da semântica e pragmática guardam uma relação de bi-implicação quanto à análise do direito. Isto porque, em regra, atribui-se determinado sentido a determinado termo, por ser naquele sentido que os demais usuários da linguagem utilizam-no (por convenção, costume/*práticas reiteradas*).

Logo, a atribuição de sentido investigada na semântica também é estudada na pragmática; a diferença é que, enquanto na semântica esta investigação é feita de uma forma geral, na pragmática, o estudo é voltado para a aplicação da linguagem pelos usuários (*in casu*, da norma pelos aplicadores).

Sobre a relação de bi-implicação entre semântica e pragmática, Fabiana del Padre Tomé e Fernando Gomes Favacho explicam:

“No Constructivismo lógico-semântico, a norma é construída sempre levando em conta seu ambiente. Mesmo com a preservação do texto (em sentido estrito), a sociedade, em contínuo processo de evolução, pode, em dado momento, atribuir novos sentidos a antigos textos. A manutenção, nesse caso, é exclusiva da sintaxe, enquanto a semântica e a pragmática estão sujeitas a contínuas transformações, em caso de mudanças no contexto (texto em sentido amplo).”²⁹

28. Método de apreensão do objeto jurídico que toma direito positivo como mero ponto de partida para a construção de algo mais profundo, dependendo a norma jurídica de aspectos relacionados ao contexto em que se efetua a interpretação. (Vide TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o constructivismo lógico-semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho. *Quaestio Iuris*, Rio de Janeiro. v. 10, n. 01, p. 274-290, 2017. DOI: 10.12957/rqi.2017.24642.)
29. TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o constructivismo lógico-semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho. *Quaestio Iuris*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 01, p. 274-290, 2017. DOI: 10.12957/rqi.2017.24642.

A interpretação equivale à atribuição de sentido feita de acordo com os valores do intérprete e/ou da sociedade à época. E nada mais natural para um intérprete que, posteriormente à leitura e atribuição própria de sentido a um vocábulo ou a uma proposição, sair em busca dos sentidos que a comunidade linguística atribuiu àquele vocábulo ou àquela proposição.

Carlos Ari Sunfeld sentencia que as interpretações administrativas são, elas próprias, normas jurídicas; e quando tais interpretações são consolidadas às práticas da Administração, estas normas adquirem ainda mais força perante os juízes de direito e administradores públicos, os quais terão de suportar um ônus argumentativo suplementar caso queiram delas divergir³⁰.

A interpretação incorporada à prática administrativa, portanto, eleva o ônus argumentativo para quem dela pretenda divergir, não sendo permitido ao intérprete aplicar a lei sem levar em consideração a interpretação historicamente construída.

No Direito Tributário, esta elevação de ônus argumentativo é ainda maior, uma vez que, às práticas reiteradas da Administração, foi outorgado o *status* de normas complementares das leis, o que lhes confere alcance geral, regulando tanto a conduta do Estado quanto dos particulares, assim como as leis.

Ari Sunfeld pondera que, embora as interpretações consolidadas pela prática administrativa não possuam força de lei – a ponto de precisarem de uma intervenção legislativa para sua revogação –, tais interpretações têm força suficiente para impedir que o intérprete oficial anule seus efeitos. Nas palavras do autor:

“Em caso de adoção de nova interpretação, a aderência à lei da interpretação revogada existirá apenas para que fiquem preservados seus efeitos quanto aos casos passados, não aos futuros. Noutras palavras, o juiz de direito e o administrador público, ao se depararem com interpretação generalizada adotada como prática da administração pública, só dispõem do futuro; os efeitos por ela (interpretação) produzidos no passado, estes terão de respeitar. É como se as interpretações generalizadas, incorporadas à prática administrativa, pudessem, sim, ser *revogadas*, mas seus efeitos passados estivessem ‘acima’ do alcance do intérprete – grudados, pois, à lei.”³¹

Servimo-nos das lições do administrativista para sustentar que, em uma escala hierárquica, as interpretações consolidadas pelas práticas administrativas

30. SUNDFELD, Carlos Ari. Interpretações administrativas aderem à lei? *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 260, p. 97-132, maio-ago. 2012.

31. SUNDFELD, Carlos Ari. *Ibidem*.

reiteradas estão localizadas abaixo dos preceitos da lei, porém, acima de um precedente isolado, por exemplo. Isto porque tais interpretações não possuem a mesma força da lei (a ponto de vincular a Administração em casos futuros), todavia, são mais fortes que um precedente isolado (já que não podem ter seus efeitos anulados pelo intérprete oficial).

A impossibilidade de anulação dos efeitos das interpretações reiteradas da Administração vem expressa nos arts. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei 9.784/1999³², e 146 do CTN³³ que deixam clara a proibição de atribuição de efeito retroativo de nova interpretação, ou de novo critério jurídico, pela Administração Pública Federal em relação a um mesmo fato gerador.

Desta forma, asseveramos que as orientações gerais são as interpretações e especificações contidas em atos públicos as quais devem salvaguardar os administrados, no mínimo, da aplicação de penalidades.

2.3. *O plano (S₃): a construção da mensagem jurídica*

Aurora Tomazini de Carvalho conceitua a norma jurídica como o resultado de um trabalho mental de construção e de estruturação de significações³⁴. Como vimos, este trabalho inicia quando o intérprete trava contato com a literalidade do texto normativo (S₁), seguido pela construção de proposições isoladas correspondentes aos sentidos de frases desse texto (S₂).

Posteriormente à construção de tais proposições, chega o momento de agrupá-las em antecedente e conseqüente na forma hipotético-condicional característica do Direito. Em outras palavras: depois da construção do significado das palavras feita no plano (S₂), estas significações serão ordenadas, na forma implicacional, na posição sintática de hipótese ou no lugar do conseqüente e, assim, a mensagem jurídica estará concretizada. Esta é a atividade desenvolvida no plano (S₃).

32. Art. 2º [...] Parágrafo único: Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...] XIII – 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.

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

34. Idem, p. 266.

A diferença entre a norma jurídica formada no plano S_3 e as proposições construídas no plano S_2 é explicada por Aurora Tomazini:

“[...] A norma é uma proposição, enquanto juízo construído a partir de enunciados prescritivos, mas uma proposição estruturada na fórmula hipotético-condicional (H C). As proposições (construídas no plano S_2) compõem as variáveis, hipótese e conseqüente da norma jurídica, mas podem ser consideradas separadamente. Neste sentido, toda norma é uma proposição jurídica, mas o inverso não é verdadeiro.”³⁵

Pois bem, ao final da extensa construção de sentido empreendida no plano (S_2), construímos as seguintes proposições sobre o sentido dos termos constantes no art. 24 da LINDB:

- “Revisão” equivale a qualquer análise quanto à validade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos;
- “Situação plenamente constituída” corresponde à situação de validade existente entre o ato, contrato, ajuste, processo ou norma e o sistema jurídico vigente ao tempo do lançamento da norma tributária;
- “Orientações gerais” são as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou decorrentes de prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público ou, ainda, por decorrerem da jurisprudência judicial ou administrativa majoritária.

Agrupando as proposições sobreditas em hipótese e consequência (H→C) e amoldando a hipótese constante no art. 24 da LINDB ao contexto jurídico-tributário, temos a seguinte relação implicacional:

• *Se:*

Na época do lançamento da norma jurídica tributária, havia orientação geral no sentido da validade desta norma (sendo esta uma situação de validade plenamente constituída);

• *Deve ser:*

N_1 : A obrigação dirigida aos órgãos revisores e/ou julgadores nas esferas administrativa, controladora ou judicial, de levarem em conta as orientações gerais da época, relativamente à análise de validade da norma jurídica tributária;

N_2 : A obrigação dirigida aos órgãos revisores e/ou julgadores nas esferas administrativa, controladora ou judicial, de elevarem o ônus argumenta-

35. Ibidem.

tivo, caso queiram atuar em desconformidade com a orientação geral da época em que ocorreram os fatos revisitados;

N_3 : A proibição dirigida aos órgãos revisores e /ou julgadores nas esferas administrativa, controladora ou judicial, de declarar inválidas situações plenamente constituídas, com base em mudança posterior de orientação geral.

2.4. O plano (S_4): a contextualização da norma jurídica

O plano (S_4) é o campo adequado para contextualizar a norma dentro do sistema jurídico. Para tanto, o hermenêuta precisa identificar e estabelecer os vínculos de subordinação e coordenação existentes entre o sistema e a norma construída.

O estabelecimento desses vínculos de subordinação e coordenação requer o exame de outros textos do sistema jurídico (plano S_1), o que pode resultar na possível adjudicação de novos sentidos aos termos legais (plano S_2). Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma³⁶:

“É precisamente na amplitude dessas idas e vindas aos sistemas S_1 e S_2 que o sujeito gerador do sentido vai incorporando as diretrizes constitucionais. E, além disso, há que se pensar na integração de normas, nos eixos de subordinação e de coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas, como se não pertencessem à totalidade sistêmica. Eis o plano S_4 .”

Pois bem. O art. 24 – assim como os demais dispositivos da LINDB – tem como objetivo reger as normas do direito brasileiro, indicando como interpretá-las ou aplicá-las; e a interpretação e aplicação de normas do direito tributário, como não poderia ser diferente, têm como ponto de partida a Constituição Federal.

O art. 146, III, *a*, da Constituição Federal, exige que lei complementar disponha sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. A primazia da lei complementar em relação às normas gerais em Direito Tributário, portanto, estabelece uma relação de subordinação entre a Lei de Introdução (lei ordinária) para com o CTN (lei complementar).

Como se pôde perceber ao longo deste trabalho, as normas construídas foram moldadas de acordo com as prescrições constantes na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, razão pela qual fica claro que as diretrizes constitucionais já lhes foram incorporadas.

36. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 127.

E isso é possível pois, afirmar que a construção de sentido pressupõe o trânsito entre os planos S_1 , S_2 , S_3 e S_4 , não significa que o intérprete tenha que ingressar em cada um desses planos nessa ordem, ou apenas uma única vez. Com efeito:

“Os planos S_1 , S_2 , S_3 e S_4 não devem ser entendidos isoladamente, eles fazem parte do processo gerador de sentido dos textos jurídicos. Neste processo o intérprete transita livremente por estes planos, indo e vindo por várias vezes em cada um deles, mas sem deles sair em qualquer momento. Com tais cruzamentos, ratifica-se a unidade do sistema jurídico, que é visto como um todo trabalhado e construído pelo intérprete.”³⁷ (sic)

Todas as três normas construídas alhures, por exemplo, subordinam-se aos arts. 5º, XXXVI, e 150, III, *a*, ambos da Constituição Federal, além dos arts. 100, 144 e 146 do Código Tributário Nacional. Aqui fica registrada a existência da relação de subordinação entre a norma construída e os dispositivos hierarquicamente superiores destacados.

Em se tratando da relação de coordenação, podemos enfatizar o auxílio que as normas construídas supracitadas prestam para a aplicação do art. 112 do CTN³⁸, já que a consideração das orientações gerais da época torna mais fácil a identificação dos casos onde exista “dúvida” quanto à punibilidade da conduta do contribuinte.

Por sua vez, a norma “ N_3 ” supramencionada coordena a aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN, visto que a denotação das hipóteses consideradas como “orientações gerais” (constante no art. 24, parágrafo único, da LINDB) esclarece quais normas complementares serão aptas a excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. A norma “ N_3 ”, portanto, exclui qualquer possibilidade de aplicação de penalidades para o contribuinte que pautou sua conduta pelas orientações gerais da época.

O mesmo raciocínio, no entanto, não é automaticamente aplicável para a exclusão de obrigações principais. Explicamos linhas atrás que, mesmo com a preservação do texto (em sentido estrito), a sociedade, em contínuo processo de evolução, pode, em dado momento, atribuir novos sentidos a antigos textos.

37. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Idem*.

38. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Vincular o intérprete futuro, incondicionalmente, aos entendimentos do passado não é correto pois, como vimos, o sistema jurídico é um sistema momentâneo, e cada alteração normativa faz com que o sistema existente (S_1) passe a dar lugar a um outro sistema jurídico (S_2); assim, a situação de validade plenamente constituída em S_1 pode não se repetir no sistema S_2 .

Em outras palavras: a mudança de orientação geral não impede a Administração de revogar a norma jurídico-tributária, e assim declarar a sua invalidade em relação ao sistema jurídico S_2 (posterior à mudança da orientação geral e vigente à época do julgamento/revisão). No entanto, esta fica impedida de declarar a invalidade daquela norma em relação ao sistema jurídico S_1 (anterior à mudança de orientação geral e vigente à época dos fatos revisitados)³⁹.

No sentido supra, o art. 144, § 1º, do CTN, permite inclusive que a autoridade fiscal constitua obrigação tributária com base em legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração⁴⁰.

Logo, com relação à possibilidade de constituição de nova obrigação principal, deve ser procedida uma análise mais criteriosa de forma a evidenciar a influência que a “orientação geral” exerceu sobre a constituição da obrigação tributária original.

Exemplo disso é o caso do contribuinte que adotou certa classificação fiscal para seus produtos com base em entendimento fixado pela própria Fiscalização em atuação sofrida anteriormente, relativa ao mesmo produto. Vejamos:

“Classificação fiscal. Contribuinte. Entendimento fixado pela própria Fiscalização em outro auto de infração. Incidência do artigo 100, Parágrafo único do CTN. Proibição do *venire contra factum proprium*. Não procede a autuação, com base em errônea classificação fiscal de produto importado pelo contribuinte, quando esta classificação se baseia em entendimento fixado pela própria fiscalização em outra autuação, relativa ao mesmo produto. Incidência do

39. A concepção do sistema jurídico como um “sistema momentâneo”, segundo a doutrina de Eugenio Bulygin, foi trabalhada no subitem 2.2.b deste artigo.

40. Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

princípio da proibição do “*venire contra factum proprium*”, que veda que as partes, numa da relação jurídica, adote comportamentos contraditórios. Recurso Especial do Procurador Negado. (CARF, 3ª T. da CSRF, Acórdão 9303-01.355, sessão de 02.02.2011.)” (sic)

No caso, em decorrência do princípio da proibição de comportamentos contraditórios, a integralidade da obrigação tributária foi cancelada, depois de restar evidente que a obrigação tributária só foi constituída de tal forma em decorrência direta do entendimento fixado pela própria Fiscalização – sobre a mesma materialidade e sobre o mesmo contribuinte.

Em casos como esse, o princípio da proibição do *venire contra factum proprium* exige a elevação do ônus argumentativo para se adotar entendimento desconforme à orientação geral da época – assim como descrito na norma “N₂”.

3. CONCLUSÕES

Concluindo este estudo, consignamos que o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro é norma de revisão sistêmica que disciplina a formação e transformação dos enunciados do próprio sistema jurídico e deve ser seguida por todos os órgãos aplicadores do Direito nas esferas administrativa, controladora ou judicial.

A norma jurídica tributária construída a partir deste artigo aborda dois sistemas jurídicos distintos: o sistema jurídico em que a norma foi lançada de acordo com a orientação geral vigente (S₁); e o sistema jurídico posterior à mudança da orientação geral, no qual será tomada a decisão quanto à revisão do ato ou norma administrativos (S₂).

A análise de validade da norma constituída em S₁ deve levar em conta apenas o conjunto de normas vigentes em S₁; o dispositivo vem apenas para reforçar que, naquela análise, também devem ser levadas em consideração as orientações gerais da época em que a norma foi lançada.

Caso se pretenda iniciar uma divergência quanto às orientações gerais em S₁, o dispositivo de lei obriga o intérprete a incrementar sua argumentação para, dessa forma, revogar a norma que era válida em S₁. Caso esta argumentação seja consolidada entre os aplicadores do Direito – assim ocasionando uma mudança de orientação geral –, estaremos diante de um novo sistema jurídico S₂.

Nesse caso, o surgimento do novo sistema S₂ se deve a uma mudança no campo da semântica e/ou pragmática, pois, ainda que, no plano da expressão, os textos de lei continuem os mesmos, a mudança de orientação geral exerce

grande influência sobre a forma como os contribuintes planejam suas atividades, devendo ser considerada uma norma complementar da lei.

Embora a revogação supratranscrita possa, a depender do caso, ocasionar a constituição de uma nova obrigação tributária principal, entendemos que, em todos os casos, a norma jurídica formada pela conjugação do art. 24 da LINDB com o art. 100, parágrafo único, do CTN, proibirá a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Portanto, a grande contribuição do art. 24 da LINDB ao direito tributário reside notadamente em seu parágrafo único, onde são introduzidos critérios mais objetivos para evitar que o contribuinte seja prejudicado por ter atuado em conformidade com as orientações gerais da Administração.

REFERÊNCIAS

- ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- CÂMARA, Jacinto Arruda. Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), p. 113-134, nov. 2018.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico*. 5. ed. ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- FIGUEIREDO, Marina Vieira de. *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 79.
- SUNDFELD, Carlos Ari. Interpretações administrativas aderem à lei? *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 260, p. 97-132, maio-ago. 2012.
- TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o constructivismo lógico-semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho. *Quaestio Iuris*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 01, p. 274-290, 2017. DOI: 10.12957/rqi.2017.24642.

PESQUISAS DO EDITORIAL**Veja também Doutrinas**

- A LINDB e a autofagia do direito, de Leonardo Avelino Duarte e Danilo Elias Pereira – *RDPriv* 94/29-41 (DTR\2018\19771); e
- Incidência e aplicação da norma jurídica tributária: uma crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho, de Adriano Soares da Costa – *RTrib* 38/-35 (DTR\2001\731).