

# A APLICAÇÃO DE VALORES ABSTRATOS COMO BASE DE DECISÕES DAS AUTORIDADES JULGADORAS SOB A ÓTICA DO ART. 20 DA LINDB E § 1º DO ART. 489 DO CPC/2015 EM FACE DA RESISTÊNCIA DO CARF

*THE APPLICATION OF ABSTRACT VALUES AS A BASIS FOR DECISIONS BY JUDGING AUTHORITIES UNDER THE VIEW OF THE ART. 20 OF LINDB AND § 1º OF ART. 489 OF CPC/2015 ON FACE OF CARF RESISTENCE*

**GUSTAVO VETTORATO**

Mestre em Direito Constitucional e Sociedade pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP). Especialista em Direito Tributário (IBET e UNIRONDON) e Direito Constitucional (IDP). Professor voluntário de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). Ex-conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF/MF). Ex-assessor especial fazendário da Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso (SEFAZ/MT). Autor de livros jurídicos. [gustavo.vettorato@gmail.com](mailto:gustavo.vettorato@gmail.com)

**ÁREAS DO DIREITO:** Tributário; Processual; Administrativo

**RESUMO:** Discute-se o dever de clareza e densificação de valores abstratos em decisões no exercício da função jurisdicional. Devido à complexidade social e velocidade de mudanças, o legislador delegou a criação de normas de maior concretude às autoridades instituídas, guiando-a por *valores*. E, com o aumento de especificidade e volume de conflitos, distribuíram-se funções jurisdicionais a diversas instituições. Para controle da independência e imparcialidade dos julgadores, estabeleceram-se requisitos de validade das decisões daqueles no § 1º do art. 489 do CPC/2015, art. 20 da LINDB (redação da Lei 13.655/2018), vedando a utilização de valores abstratos sem conceituá-los e densificá-los, observando-se os seus efeitos

**ABSTRACT:** The duty of clarity and densification of abstract values is discussed in decisions in the exercise of jurisdictional function. Because of social complexity and speed of change, the legislature has delegated the creation of more concrete rules to established authorities, guiding it with values. And, with the increase in the specificity and volume of conflicts, jurisdictional functions were distributed to several institutions. To control the independence and impartiality of judges, settled validity requirements of those decisions in § 1º of art. 489 of CPC/2015, art. 20 of LINDB (word. of Law 13,655/2018), prohibiting the use of abstract values without conceptualizing and densifying them, observing their practical effects. CARF's

práticos. A resistência parcial do CARF à vedação conflita com os deveres de clareza, coerência e transparência previstos no texto constitucional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Valores abstratos – Transparência das decisões – Independência – Imparcialidade – Efeitos práticos.

partial resistance to sealing conflicts with the duties of clarity, coherence and transparency provided for in the constitutional text.

**KEYWORDS:** Abstract values – Transparency of decisions – Independence – Impartiality – Practical effects.

SUMÁRIO: I. Introdução. II. O agigantamento do Estado e difusão das funções jurisdicionais. III. A necessidade de utilização de valores e seus requisitos. IV. A concretização dos valores abstratos em decisões. V. Resistência do CARF ao art. 20 (e 24) da LINDB. VI. Conclusões. VII. Referências bibliográficas. Jurisprudência.

## I. INTRODUÇÃO

Neste artigo reflete-se o exercício do dever de clareza e densificação de valores abstratos em decisões das autoridades públicas em função jurisdicional. Este artigo teve sua pesquisa embrionária realizada para fins de preenchimento de requisito de aprovação da disciplina de Processo Constitucional para o Mestrado Acadêmico em Direito Constitucional, a qual foi posteriormente desenvolvida e compôs parte da dissertação focada em transparência tributária, os custos de transação tributários e eficiência arrecadatória, apresentada em julho de 2019. Assim, o presente artigo é a individualização de parte dos temas trabalhados naquela dissertação.

Como ponto de partida, colocou-se como premissa que o dever de clareza e densificação dos valores utilizados como fundamento de decisões judiciais ou administrativas, apesar de ter origens constitucionais<sup>1</sup>, passou a tomar maior importância nos textos legais de matéria processual brasileira nos últimos anos. Tal fenômeno é verificado com o texto do § 1º do art. 489, do Código de Processo Civil (CPC/2015) instituído pela Lei 13.105/2015, e com a inclusão do art. 20 no texto do Decreto-Lei 4.657/1963 (Lei de Introdução de Normas do Direito Brasileiro – LINDB), pela Lei 13.655/2018. Ambos dispositivos foram direcionados especificamente às autoridades detentoras de funções administrativas, jurisdicionais e controladoras, estabelecendo expressamente requisitos de validade das decisões que forem tomadas com base em valores abstratos (ou princípios), como “justiça”, “interesse social” e outros, devendo a autoridade conceituar, qualificar, apresentar a adequação e observar consequências práticas da aplicação de tais valores.

Entende-se que a função jurisdicional é exercida por vários órgãos do Estado, não ficando adstrito ao Poder Judiciário. Logo, evitar-se-á adotar a expressão *juiz*, salvo quanto

1. Indicam-se os dispositivos constitucionais como os originadores de tal dever, tanto administrativo quanto constitucional: artigo 5º, IV, XIV, XXXIII, XXXIV, b, e LX, e artigo 37, §§ 1º e 3º, II, 93, IX, da Constituição Federal de 1988.

for expressamente referido a tal cargo. Prefere-se adotar a expressão *autoridade julgadora*, como o agente público com competência de julgamento de conflitos de interesses.

Neste artigo, não se discutirá a natureza normativa de valores (conteúdo axiológico de princípios jurídicos) ou regras em sentido estrito. Para discussão do tema, adotar-se-á a sugestão de Justen Filho<sup>2</sup>, o que já foi trabalhado por outros autores como Humberto Ávila, definindo apenas para uma diferenciação suficiente ao presente exercício mental.

Adotar-se-á *regra* como norma jurídica vinculadora de um mandamento à ocorrência de determinada situação fática, já prevista em modo hipotético em texto com força normativa, que estabelece uma conduta de faculdade, obrigatória ou proibida. O que fica clara é a sua forma *prêt-à-porter*, estabelecida pelo agente legislador com a devida atribuição constitucional.

Quanto aos *princípios*, a indeterminação é o elemento característico, sendo normas impositivas de concepções gerais vinculadas a certos temas e por sua vez a *valores*, por isso adotar-se-á quase como sinônimos. Eles não preveem situações fáticas específicas, impondo uma conduta também específica. Detalhe, tais *valores* são entendidos como padrões gerais de interesse da sociedade obtidos do próprio fenômeno social, pois passariam a importar ou *valer* independentemente de um único indivíduo.<sup>3</sup> Pode-se dizer são frutos de repetição de atos que causariam resultados proveitosos a toda sociedade, sem adentrar a discussão pode-se dizer que a cristalização de um valor (objeto de estudo da deontologia) é a aglomeração das experiências e consequências ocorridas em uma sociedade e tempo, de forma a gerar uma norma coercitiva. Contudo, em vários momentos a aplicação de tais valores como normas acabam por enfrentar a alteração da realidade, para a qual aqueles não teriam resposta pronta<sup>4</sup>.

Na sequência, não se tratará de questões de ponderação em possível conflito de princípios ou valores, o que já é tomado por boa parte da doutrina e atuação jurídica nos últimos quarenta anos. O que se propõe é o como devem ser utilizados os valores abstratos como base de qualquer decisão, ou seja, quais são os requisitos de validade de uma decisão que os utiliza como fundamento.

Ao final, observando a vigência das alterações legais direcionadas à Administração Pública quanto à aplicação de *valores* em suas decisões, realizou-se a análise inicial da aplicação dos novos dispositivos da LINDB em julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão da Administração Pública Federal competente pelo julgamento de segunda instância de créditos tributários que sofreram questionamentos

---

2. JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB – Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: [<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>]. Acesso em: 13.12.2018. p. 20.

3. JUSTEN FILHO, op. cit., p. 20 e 26.

4. CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 88-97.

pelos contribuintes. A importância de tal conselho está justamente por ser um dos colegiados de solução de *conflitos* mais próximos ao administrado, afetando diretamente o seu dia a dia. Ao tempo da apresentação da dissertação de origem, apenas alguns poucos acórdãos do CARF haviam discutido sobre as aplicações dispositivas da LINDB. Assim, no presente artigo, também observar-se-á se ocorrerá alguma alteração de orientação e fundamentos nos acórdãos mais recentes.

## II. O AGIGANTAMENTO DO ESTADO E DIFUSÃO DAS FUNÇÕES JURISDICIONAIS

Em geral, até o início do século XX, as nações em grande parte tinham saído de um Estado de Direito formalista (Estado de Direito Liberal), em que o direito e o sistema normativo resumiam-se na própria lei como elemento único da formação de normas e solução de conflitos (em geral, binários – Tito X Lívio), mas também um estado mínimo (menor presença na vida da sociedade). A liberdade poderia ser retratada como espaço de atuação individual sem interferência de terceiros ou do Estado. Ao olhar de Zagrebelsky, essa situação acaba por definir e vincular o espaço do Estado, inclusive em sua face de Administração Pública perante a lei (princípio da legalidade liberal). Indicam-se dois exemplos que guiaram vários ordenamentos jurídicos. O modelo francês, em que a lei seria autorizadora dos atos executivos, pois o detentor dos interesses públicos seria o Parlamento. E o modelo alemão, em que a lei seria limitadora dos atos executivos, pois o Executivo teria como premissa a busca do interesse público, cabendo ao Parlamento limitar seus atos contra áreas entendidas como vedadas (liberdades e propriedade). Mesmo assim, nos dois modelos, a lei seria a exceção em face da liberdade do indivíduo<sup>5</sup>.

O monopólio de inovação normativa (geral e abstrata) encontrava-se no Poder Legislativo, reduzindo os poderes do executivo e judiciário a especificá-la no caso concreto, caracterizando a separação dos poderes. A lei geral e abstrata (impessoal) seria a própria representação do direito posto, entretanto não havia nenhuma norma de sistematização de coerência, ficando a cargo apenas do judiciário, que tinha a exclusiva função de manter a ordem daquele sistema. Isso, inclusive, por ter este sistema uma formação *monoclasse*, formatado por grupos específicos em favor dos mesmos, geradores de vácuos normativos Zagrebelsky<sup>6</sup>.

Passado o início do Século XX, surge um Estado de Direito Positivo Normativo (Kelsen e Hart), assume-se que o Poder Legislativo não dá conta da manutenção do sistema, reconhece-se a existência de conflitos *regulados* e *não regulados*, permitindo ao a intervenção do julgador por discricionariedade nos casos *não regulados*, bastando ser

5. ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Trad. Marina Gascón. 8. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2008. p. 27-29.

6. ZAGREBELSKY, op. cit., p. 29-31.

seguir um conteúdo lógico. Os conflitos começam a sair da binariedade<sup>7</sup>. Iniciam-se os movimentos de retomada de conceitos de liberdade social, a atuação do indivíduo depende e vinculada a seu *locus social*<sup>8</sup>. Começam a serem reconhecidos os direitos que entendemos como direitos sociais e econômicos, mas que o gestor e provedor são principalmente são os Poderes Executivos e Legislativos, em razão de tais direitos terem natureza de promoção, inclusive gerando o crescimento Estatal.

Entretanto, o movimento de crescimento é acrescido pela situação que a maior complexidade Estatal, somada com as promessas públicas pós-guerra (incorporada nos novos textos constitucionais surgidos na segunda metade do século XX), impôs o crescimento do então relegado 3º Poder: o Judiciário – inclusive como um monstro para segurar os outros dois<sup>9</sup>. Contudo, para contrariar a pura discricionariedade, tais textos constitucionais incorporam não regras específicas propriamente, mas valores (ou princípios) os quais devem ser aplicados em todos os casos de conflitos complexos e plúrimos. Casos que antes eram não regulados acabam por ser regulados por normas oriundas ou guiadas por valores, mediante um encadeamento de preceitos vinculados ao próprio texto constitucional (Dworkin, Alexy, Canotilho) gerando assim direitos. Chegamos à fase *post-positivista* constitucional.<sup>10</sup>

Nessa concepção de etapa *post-positivismo (constitucionalismo) principialista*, surge uma nova premissa de que o Direito não é composto apenas de regras, mas também de princípios (contendo valores) que dotam de sentido promotor às regras, e exigem aplicação dependente de *ponderação* (operação valorativa/prática). O direito não seria meramente um fenômeno social, mas também uma *prática social*, em que somente se revela em sua efetiva aplicação<sup>11</sup>. A ponderação valorativa substituiria a discricionariedade da autoridade de funções jurisdicionais nos casos “não regulados”.

Um dos principais problemas estaria justamente na utilização de valores como normas cogentes, sendo que os mesmos podem atingir graus muito elevados de abstração, o que permitiria à autoridade uma gama de possibilidades, inclusive contraditórias. Fato que coloca em cheque a imparcialidade (neutralidade), pois dependerá da avaliação pessoal para avaliação dos valores envolvidos e protegidos, o que seria solucionado perante a quem ele é imparcial (às partes ou à lei).

Nesse ínterim, com claro agigantamento das funções do Estado, bem como jurisdicionais como resposta à complexidade, intervenção, vagueza legiferante, demasiada produção

7. AGUILÓ REGLA, Josep. Aplicação do direito, independência e imparcialidade. In: *Revista NEJ – Eletrônica*, v. 16, n. 3, p. 228-240, set.-dez. 2011. p. 236.

8. ZAGREBESLKY, op. cit., p. 76-77.

9. CAPPELLETTI, Mauro. *Juízes Legisladores?* Trad. Carlos Alberto Álvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, reimpressão, 1999. p. 48.-49.

10. AGUILÓ REGLA, op. cit., p. 237-238.

11. AGUILÓ REGLA, op. cit., p. 237-238.

normativa (não propriamente congruente), por parte dos Poderes Legislativos e Executivos, ampliar-se-ia o espaço decisional do Poder Judiciário. Contudo, ocorre um fenômeno notado por Capelletti: as funções de soluções de conflitos, antes relegadas à função jurisdicional típica do Poder Judiciário, acabaram por serem transferidas a outros corpos estatais, o que, por consequência, também aumentaria a *poluição jurídica*. Essa distribuição também pode ser considerada uma resposta para atender de forma especializada essa geração intensa de intervenção legislativa e administrativa e acúmulo no Poder Judiciário.<sup>12</sup>

Dessa realidade não escapou o Brasil, em que as funções jurisdicionais permeiam claramente os Poderes Legislativos e Executivos de forma tão forte ao ponto de poderem criar situações semelhantes à *coisa julgada*, quase impenetrável inclusive pelo Poder Judiciário. Constata-se isso pela existência de conselhos e agências reguladoras espalhadas pelos entes federativos que tem justamente a função de julgar conflitos (existentes ou previstos) entre particulares e a Administração Pública.

Um dos exemplos mais claros está no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), que tem a função principal de julgamento de recursos administrativos em face de decisões das Delegacias de Julgamento da Secretaria da Receita Federal, que apreciaram impugnações de contribuintes em face de lançamentos tributários lavrados por agentes daquela secretaria. Uma vez transitado em julgado (administrativamente) um acórdão naquele Conselho, em favor do contribuinte o mesmo somente poderá ser cancelado em casos de vícios de vontade dos conselheiros que participaram do julgamento, isso oriundo do entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal, pois entende que faltaria total interesse de agir da União, quando ela própria por seu órgão e agentes competentes declara ausência de seu próprio direito. Tal fenômeno é conhecido como efeito preclusivo o art. 45 do Decreto 70.235/1972, inclusive reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>13</sup>

Por este motivo, reforça-se a opção terminológica de *autoridade julgadora, apresentada* na introdução, por se constatar que função jurisdicional acaba por se estender a vários órgãos do Estado, evitar-se-á adotar a expressão *juiz*, salvo quanto for expressamente referido a tal cargo.

### III. A NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DE VALORES E SEUS REQUISITOS

Em meio à comentada *poluição jurídica* no capítulo anterior (de fonte normativa plúrima), em que o parlamento não apresenta coesão e concretude em sua produção normativa prévia de regras, inclusive pela sua própria diversidade, complexidade e velocidade

12. CAPELLETTI, op. cit., p. 41-43 e 51-54.

13. XAVIER, Viana Ramos. *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2016. p. 216. Disponível em: [https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf]. Acesso em: 12.12.2018. p. 183-183.

de mudanças sociais, coube ao próprio legislador confiar em valores, ou princípios. Esses, os quais podem ser fontes ou guias para formação de regras concretas e individuais. Em uma sociedade complexa, tal situação torna a utilização valores necessária para a solução de conflitos das mais diversas naturezas, bem como busca evitar a obsolescência do direito posto no passado em face às rápidas mudanças futuras.<sup>14</sup>

A questão não está *em utilizar* valores abstratos, mas *como utilizá-los*. A resposta à questão não perpassa propriamente pela ponderação de possível conflito de princípios ou valores (exaustivamente trabalhado por parte da doutrina). O que se propõe é o *como* devem ser utilizados os valores abstratos na base de qualquer decisão pública. Ou seja, quais são os requisitos de validade de uma decisão que os utiliza como fundamento?

A autoridade julgadora, ao tomar uma decisão aplicando (ou criando) o direito a um caso concreto, com base em valores abstratos, não deveria simplesmente nominá-los, mas densificá-los<sup>15</sup>. Isso, inclusive, como forma de demonstrar que o seu conteúdo e sentido adotados são coincidentes com a própria decisão e seus efeitos. Tal necessidade seria própria do sentido de independência e imparcialidade do julgador adotado pela atual concepção de direito, as quais são requisitos de sua validade. Em que se deve observar que as normas concretizadas provindas do julgador, mesmo oriunda de princípios, não seriam mera manifestação de vontade da autoridade, mas fruto de adequação de princípios jurídicos ao qual a autoridade estaria atrelada. O que forçaria o julgado a fazer coincidir *os motivos* e a *motivação da decisão*, mantendo a imparcialidade e independência, expressando-a também para fins de controle de sua correteza.<sup>16</sup>

Esse requisito de validade torna-se mais relevante em um ambiente de fortalecimento de um *direito jurisprudencial*, em especial nos julgamentos de casos repetitivos e de uniformização entendimentos, conforme ressaltado no Código de Processo Civil de 2015. Julgamentos que tomam espaços anteriormente de atribuição do Poder Legislativo (parlamentar e representativo), mediante a aplicação de valores como balizas de criação do direito. A finalidade da uniformização da jurisprudência, segundo os arts. 926 e 927 do CPC/2015, seria estabilização, integralização e coerência do ordenamento, em que a noção de integridade e coerência justamente seria análoga ao *romance em cadeia* de Dworkin, sob pena de ruptura do sistema normativo. O julgador não seria apenas a *boca da jurisprudência*, mas seu próprio evolucionário. Isso sob a pena, em ambiente de hiperintegração, a abstracionismo conceitual comum do direito brasileiro, gerador do agravamento da *poluição jurídica*, justamente pela falta de densificação normativa. A ausência de demonstração da adequação e o conteúdo adotado em valores abstratos acabariam por atropelar garantias constitucionais como a do contraditório, justamente por

14. JUSTEN FILHO, op. cit., p. 19.

15. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. ed. 3, Lisboa: Fundação Calouse Gulbenkian, 1997. p. 248-249.

16. AGUILÓ REGLA, op. cit., p. 239-240.

não permitir a devida distinção dos casos fontes do julgamento repetitivo, gerador de efeitos gerais de uma norma criada por tal julgamento, e um caso qualquer assemelhado, mas com elementos diversos<sup>17</sup>.

Não é demais que a transparência do conteúdo dos valores aplicados como base de decisões acaba por se tornar um ponto necessário para realização de igualdade de tratamento. Observando que a *lei* é um veículo de normas para padronizar condutas, quando, no processo prático de subsunção e obtenção da norma concreta, a norma abstrata é obscurecida, existe forte possibilidade de desigualdade de tratamento. Isso porque, a realidade é fornecedora sempre de elementos e questões novas, gerando por sua vez normas novas, mesmo sob o aspecto de subsunção da mesma norma abstrata. Para cada elemento novo da premissa menor, deverá a norma geral e abstrata ter previsto tal alteração.<sup>18</sup>

Os entendimentos expostos dos julgadores, da forma como interpreta a legislação ao caso concreto, têm como função a qualificação de conceitos e elementos não totalmente qualificados pelo texto legal. Dessa forma, quando qualificados, acaba por gerar novas premissas maiores, como forma de buscar novas premissas maiores do texto legal. O que serve também para fins de exclusão da norma tributária *in concreto*, o que seria equivalente à absolvição do réu em direito penal. Observa-se que a conclusão de exclusão da norma *in concreto* não se trata de *declarar* que houve uma nova norma ou que o fato não teria ocorrido, mas que o fato ocorrido não seria capaz de desencadear a consequência jurídica<sup>19</sup>. Ou seja, quando ocorre a proliferação de casos decididos pelos tribunais, de acordo com a divulgação correta dos entendimentos das autoridades julgadoras sobre a aplicação do direito, crescem as possibilidades de comparação, aumentando a segurança com qual se pode entender qual decisão deve ser tomada pelos aplicadores e onde estariam os espaços livres em que ainda reside a insegurança.<sup>20</sup>

O fenômeno citado anteriormente não difere muito no Brasil ou de outros países, o que inclui decisões de ingerência de uma esfera de poder em outra, como nos casos de decisões de autoridades judiciais e controladoras (ex.: decisões dos Tribunais de Contas) que alteram ou promovem políticas públicas de competência da Administração Pública. Contudo, no Brasil, devido à intensidade de decisões dessa natureza, têm-se gerado conflitos e desequilíbrios de ordem normativa, administrativa e financeira com poucos precedentes e viabilidade questionável.<sup>21</sup>

17. THEODORO JR., Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. *Novo CPC: fundamentos e sistematização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 351-369.

18. ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Baptista Machado. Lisboa Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 96-98.

19. ENGISCH, op. cit., p. 100-101.

20. LARENZ, op. cit., p. 411.

21. QUINTAS, Fábio Lima. Juízes-administradores: a intervenção judicial na efetivação de direitos sociais. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, n. 209, jan./mar. 2016. Disponível em: [www.12.senado.leg.br/ri/edicoes/53/209/ri/v53\_n209\_p31]. p. 39.



#### IV. A CONCRETIZAÇÃO DOS VALORES ABSTRATOS EM DECISÕES

Quanto à necessidade de concretização dos valores que dariam base às decisões das autoridades julgadoras, nos últimos seis anos, surgiram recentes dispositivos legais de extrema importância no regime processual brasileiro: art. 489, § 1º, do CPC/2015<sup>22</sup> e o art. 20 da LINDB (incluído pela Lei 13.655/2018)<sup>23</sup>.

Em tese, os dois dispositivos indicados especificam os deveres de clareza, fundamentação e motivação das decisões oriundas das autoridades julgadoras, que já estariam previstos na Constituição Federal, traduzidos também como *dever de transparência*<sup>24</sup>.

Ao proferir uma decisão com base em valores, o *dever de transparência* seria o motor da obrigação da autoridade julgadora de apresentar o conteúdo, sentido e motivo de sua

22. Texto do art. 489, § 1º, do CPC/2015:

“Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

23. Texto do art. 20 da LINDB:

“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. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

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. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”

24. Indicam-se os dispositivos como forma de observação: artigo 5º, IV, XIV, XXXIII, XXXIV, b, e LX, e artigo 37, §§ 1º e 3º, II, 93, IX, da Constituição Federal de 1988. Tais dispositivos refletiriam o dever de transparência dos atos dos agentes públicos e seus motivos, possibilitando sua correção e o controle social (LOPEZ, F. G. Accountability e controle social da administração pública federal brasileira. In: SILVA, Fabio de Sá e; LOPEZ, Felix Garcia; PIRES, Roberto Rocha C. (Orgs.). *Estado, instituições e democracia: democracia*. Brasília: IPEA, 2010. v. 2. p. 189).

aplicação ao caso concreto. Entretanto, a praxe brasileira demonstra a expressão de valores na forma de jargões como “justiça social”, “dignidade”, ou “supremacia do interesse público”, sem especificar qual é a efetiva razão e influência deles nos motivos da decisão tomada, tornando-os apenas uma *solução retórica*.<sup>25</sup>

Realidade essa geradora de quaisquer tipos de decisões, com o mesmo jargão, inclusive contraditórias tomadas pelo mesmo agente. Fato traduzido em opacidade, muitas vezes utilizado para ocultar os verdadeiros valores (íntimos) que motivam a decisão, incorrendo em possível afronta à independência e imparcialidade da decisão. Isso é, a decisão deve ser ter os motivos corretos (correspondentes ao íntimo do julgador) expressos em seu corpo, expressos na sua motivação, devidamente relacionados e adequados a ela. Não havendo tal correspondência, não se trata apenas de uma decisão de juízo valorativo equivocado, mas de decisão nula por provável desrespeito à independência e imparcialidade do julgador, o que abalra a sua legitimidade (autoridade da decisão).<sup>26</sup>

Em um primeiro momento, o § 1º, do art. 489, do CPC/2015, especifica minuciosamente o que é entendido pelo legislador como mínimo de *transparência* devida para manutenção da validade de uma decisão judicial, quanto aos seus fundamentos, garantindo controle da independência e imparcialidade de seu emissor. Isso é ressaltado nos incisos I, II e V do mesmo parágrafo, em suma, vedam a utilização de conceitos (mesmo valores) abstratos, ou meras repetições de textos (mesmo jurisprudenciais) sem que seja observado o seu conteúdo e vinculação ao caso concreto.

A invocação de valores seria a hipótese da redação do inciso II, pois *valor abstrato* (ou princípio) pode ser considerado equivalente a *conceito aberto*, justamente por não poder ser definido como *regra* (sentido estrito). Tornando necessária a sua densificação

25. JUSTEM FILHO, op. cit., p. 26.

26. Neste ponto, a exposição em uma matriz analítica Aguilo Regla (2011; 233) é solar: “El tercer caso, el del juez ‘no independiente o parcial pero que decide conforme a la legalidad’ (incorrecto-correcto), ilustra lo que es la deslegitimación de una decisión por la deslegitimación de quien la toma. Quien decidió no debió decidir por no reunir las exigencias esenciales para la legitimidad de la jurisdicción. Así vista, la presencia de los motivos correctos es condición necesaria para la aceptación o el acatamiento de la decisión. Desde la perspectiva interna, la creencia de que la decisión fue producida por motivos prohibidos lleva inexorablemente a la consideración de que la ‘motivación’ de la decisión es pura simulación de corrección; es decir, lleva a la misma conclusión del escéptico, pero con la diferencia de que no es el producto de una actitud general frente al Derecho, sino de la interpretación de la concreta conducta de un juez en una ocasión determinada. Sin imparcialidad o sin independencia, la decisión del juez carece de autoridad.

En el último caso, el del juez ‘no independiente y/o parcial y que además toma una decisión ilegal’ (incorrecto-incorrecto), faltan las dos condiciones básicas para la legitimidad de las decisiones jurisdiccionales: independencia e imparcialidad (es decir, motivos correctos), por un lado, y legalidad (es decir, aplicación correcta de la ley), por otro. Aquí ocurre igual que en el caso anterior; la actitud interna hacia el Derecho lleva a realizar una crítica externa al contenido de la decisión, de forma que la argumentación de la decisión se ve como pura simulación de justificación (pura racionalización, en el sentido peyorativo de la expresión).”

e qualificação, demonstrando-se a sua adequação ao caso concreto, hipoteticamente não regulado, sob pena de nulidade da decisão. O mesmo se daria com a utilização de precedentes, os quais, em tese seriam frutos de concretização de valores em casos anteriores. Em sequência, a hipótese do inciso V teria a função de determinação de relação do caso sob análise com o caso encartado no precedente.

Portanto, a função do previsto no § 1º art. 489, do CPC/2015, remontaria ao que foi colocado antes, quanto à necessidade da decisão ter transparência quanto ao que se refere aos valores utilizados em sua motivação. Não se trata de convencimento dos interessados, mas da possibilidade de controle daqueles que exerceriam o poder jurisdicional. Os requisitos de validade da decisão previstos no dispositivo, não deveriam causar estranheza, pois já eram trazidos da doutrina e pela própria jurisprudência. Essa função motivadora seria o remédio à imparcialidade jurisdicional e à ilegalidade da decisão, servindo de instrumento básico à *controlabilidade* das decisões judiciais<sup>27</sup> e administrativas.

Com a entrada em vigência do CPC/2015, em razão do art. 15, os requisitos previstos no art. 489, § 1º, deveriam ser aplicados suplementariamente aos processos administrativos (gênero), principalmente quando forem instrumentos de funções jurisdicionais. Contudo, os preceitos por ele trazidos ainda suscitavam dúvidas de aplicação pelas entidades de controle do Estado. Somado a antes colocado, está presente a necessidade de reduzir o grau de incerteza nos motivos e efeitos das decisões dos órgãos de controle e julgamento. Esses dois pontos tornaram-se as justificativas para introdução das alterações à LINDB, pela Lei 13.655/2018. Entre as alterações, incluiu-se o art. 20 com a redação concebida por Carlos Ari Sundfeld e Floriano Marques Neto<sup>28</sup>.

Em um primeiro momento, o dispositivo do art. 20 da LINDB, apresenta-se redundante e mais genérico que o § 1º do art. 489 do CPC/2015. Contudo, o legislador inovou, impondo o dever de qualificação e densificação dos conteúdos e sentidos dos valores abstratos quando forem elementos constitutivos da criação (aplicação) normativa, como requisito de validade a todas as decisões oriundas dos entes jurisdicionais, administrativos e controladores. Ou seja, veda-se a invocação de *valores abstratos* como solução meramente teórica ou retórica. Supera-se, assim, a discussão de aplicação de tal dever junto à Administração Pública e órgãos de controle, como Tribunais de Contas ou de Contencioso Administrativo Tributário.

Outra inovação estaria na parte final do art. 20 da LINDB, ao determinar que as decisões baseadas em valores abstratos observem as consequências práticas de seus efeitos.<sup>29</sup> O que de fato vincula-se com o requisito de exposição de adequação e necessidade das medidas impostas, estabelecido no parágrafo único do referido artigo. Essa vinculação é

27. MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de Direito Processual*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 87-90.

28. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.); ANASTASIA, Antônio Augusto Junho; SUNDFELD, Carlos Ari; *et al.* *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas*. Brasília: Senado Federal, 2015. p. 5-6, 50.

29. PEREIRA, op. cit., p. 18.

visível ao considerar a coesão pretendida pelo dispositivo entre motivação e decisão. No momento que a aplicação de valores abstratos, como base de decisões sobre casos concretos que não estariam regulados por regras em sentido estrito, os entendimentos do conteúdo e sentido de tais valores tende a ser diferentes entre julgadores. Dessa premissa, pode-se concluir que as resoluções (ou decisões) fundadas em um mesmo valor podem fornecer tratamentos diferentes para casos concretos semelhantes, alegando-se aplicar o mesmo valor. Ou seja, a autoridade julgadora terá de demonstrar qual o efetivo conteúdo por ela entendido como o presente em um valor, que seu sentido é coerente com o mesmo, e que a sua aplicação será adequada à solução do caso concreto. Entretanto, por existir grande possibilidade de entendimentos diversos quanto ao conteúdo de tais valores, o julgador deverá observar a possibilidade de variação de seus efeitos e as consequências práticas da decisão, no mínimo, na forma vislumbre de possíveis alternativas.<sup>30</sup>

Entretanto, a sua aplicação ainda encontra grande resistência entre os processos decisórios, inclusive para aqueles os quais o dispositivo do art. 20 da LINDB foi expressamente direcionado.

Como exemplo, de resistência ao disposto no art. 20 da LINDB, apresenta-se o exemplo da unidade seguinte, o qual pode ser transplantado para outros órgãos estatais com funções jurisdicionais.

## V. RESISTÊNCIA DO CARF AO ART. 20 (E 24) DA LINDB

Como exemplos de resistência às alterações da LINDB, têm-se os órgãos colegiados de julgamento do contencioso administrativo tributário, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual tem negado vigência aos dispositivos da LINDB incluídos pela Lei 13.655/2018 em julgamentos de processos administrativos tributários. Fatos esses verificados em julgamentos como o da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que originou o Acórdão 9202-007.145<sup>31</sup>. Nesse julgamento, houve foco à aplicação do art. 24 da LINDB<sup>32</sup>:

30. JUSTEM FILHO, op. cit., p. 29.

31. BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n. 9202-007.145. Relator Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Brasília, 29.08.2018. Disponível em: [<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia-Carf.jsf>]. Acesso em 13.12.2018.

32. Texto do art. 24, da LINDB: “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. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

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. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/08/2007

Lei nº 13.655, de 25/04/2018 LINDB. Aplicabilidade ao contencioso administrativo tributário. Preliminar não conhecida.

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

Em seu voto condutor, ao analisar a preliminar do recorrente quanto ao art. 24, da LINDB, em razão de mudança de orientação jurisprudencial administrativa, a fundamentação da decisão de rejeição não seria observando a segurança jurídica ou outro argumento válido, mas a não aplicação das normas LINDB ao contencioso tributário:

“Não assiste razão ao Recorrente. O dispositivo claramente dirige-se ao controle interno de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, daí dirigido às esferas administrativas, [SIC] ‘controladoras ou jurídicas’. Vale dizer, visa proteger a decisão de autoridade administrativa praticada conforme orientação vigente à época de sua prática.

Há uma enorme diferença com o que ocorre com o processo administrativo tributário em que se analisa a validade de ato praticado pela autoridade administrativa (lançamento, por exemplo) à luz do contraditório, devendo o julgador administrativo, singular ou colegiado, decidir conforme sua convicção. Vincular a decisão presente ao que fora decidido no passado em outros processos é absolutamente incompatível com os princípios que regem o processo administrativo tributário.

Tal posição implica em atribuir aos órgãos julgadores administrativos o poder de determinar, em cada caso e de maneira definitiva, a posição a ser adotada por toda a administração tributária. No caso presente significaria atribuir aos colegiados do CARF – supondo ser verdadeiro o fato alegado de que a jurisprudência do CARF era predominante no sentido pretendido pelo Contribuinte, o que se admite apenas para argumentar – o poder de decidir de forma definitiva e vinculante a toda a administração tributária, a interpretação quanto à desnecessidade de pactuação prévia no PLR.

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

Registro, por fim, que a prevalecer a interpretação proposta pelo Recorrente – o que se admite apenas para argumentar – a regra valeria tanto para decisões favoráveis quanto desfavoráveis aos contribuintes. Isto é, jurisprudências predominantes num determinado sentido, favorável ou contrária aos interesses dos contribuintes, não poderia ser alterada posteriormente em relação a práticas realizadas durante a predominância dessa jurisprudência, o que configuraria, para o contribuinte prejudicado cerceamento de direito de defesa.

Não bastasse isso, o conceito de jurisprudência predominante é, no mínimo vago, para ser definidor da validade ou não de condutas em matéria tributária. Para isso, repito,

[SIC] existe as súmulas, que nada mais são do que a consolidação, num ato, aí sim, vinculante aos órgãos julgadores, de jurisprudência predominante.

Penso que a pretensão do Recorrente é uma tentativa de restringir a atuação do Colegiado no exercício de sua livre convicção quanto ao mérito da questão posta em julgamento, com base em numa interpretação extensiva de norma que, a meu juízo, tem destinação específica outra que não o contencioso administrativo tributário.”

Nesse julgamento, houve foco à aplicação do art. 24, da LINDB o qual coloca o dever do julgador em observar se o ato praticado pelo agente estava sob orientação geral (inclusive jurisprudencial) aplicada à época de sua ocorrência. Em que pese não ter tratado expressamente do art. 20 da LINDB, a referida decisão fundou-se parcialmente pelo texto semelhante quanto aos destinatários das novas normas: *nas esferas administrativa, controladora ou judicial*. Em razão disso, segundo o referido acórdão, a norma seria dirigida ao controle interno de atos, contratos e ajustes da Administração Pública, e não seria vigente à produção de decisões do processo administrativo tributário. O voto condutor declarou a não necessidade de contextualizar os atos do agente sob fiscalização em meio à orientação geral vigente à época, pois seria contrária à livre convicção do julgador. Nesse contexto argumentativo, segundo seu raciocínio, por não estar atrelado à orientação jurídica anterior, também haveria a despreocupação de observação dos efeitos práticos da decisão e a densificação de conceitos e valores abstratos de sua decisão, agindo de forma contrária ao disposto no art. 20 da LINDB.

Vários julgamentos do CARF têm replicado o mesmo entendimento desde 2018, os quais agregam como motivo de rejeição do dever de observar os entendimentos anteriores e as consequências das decisões na existência dos arts. 100 e 146 do CTN. Sob tal argumento, informa-se que as alterações da LINDB não teriam o poder de derogar os dispositivos do CTN, mas não apresentam quais seriam os motivos do confronto entre os dispositivos.<sup>33</sup> Observe-se que o art. 100 do CTN define quais seriam as normas complementares às leis tributárias, contudo não observam que decisões e entendimentos jurisprudenciais e administrativos são reconhecidos como fontes (inciso II), logo a alteração de entendimento deve observá-las para assegurar a segurança jurídica, o que tem tom semelhante ao disposto no art. 146 do CTN. Ou seja, não há conflito com o que dispõem os arts. 24 e 20 da LINDB, mas complementação e especificação.

Isso coaduna com os críticos das inovações, que justificam o não cumprimento dos requisitos do art. 20 da LINDB pela impossibilidade real de prever todas as alternativas de

---

33. Exemplos de julgados do CARF nesse sentido: BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n. 1402-004.515. Relator Conselheiro Evandro Correa Dias. Brasília, 10.03.2020. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf]. Acesso em: 18.08.2020. BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n. 1402-004.515. Relator Conselheiro Evandro Correa Dias. Brasília, 10.03.2020. [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf]. Acesso em: 18.08.2020.

---

VETTORATO, Gustavo. A aplicação de valores abstratos como base de decisões das autoridades julgadoras sob a ótica do art. 20 da LINDB e § 1º do art. 489 do CPC/2015 em face da resistência do CARF. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 29, ano 6, p. 15-34. São Paulo: Ed. RT, abr./jun. 2021.

providências e os efeitos práticos de cada uma delas, em especial àquelas que não foram trazidas aos autos do processo<sup>34</sup>.

Toda decisão é um ato consciente ou inconsciente com a pretensão de efeitos práticos. Algo refutado é a observação das consequências práticas dos atos jurídicos não exigir a onisciência do julgador, apenas a exteriorização da consciência destes na decisão. No caso de uma decisão judicial ou administrativa, a autoridade a toma pela identificação de eventos que, sob uma hipótese prevista no ordenamento, gerarão efeitos, sendo que a autoridade se baseará no seu conhecimento técnico-científico e experiência pessoal. Considerando a fluidez e múltiplos efeitos na aplicação de valores *abstratos*, o legislador não exigiu prever o imprevisível ou conhecer de fatos externos a sua realidade (processual), apenas que tenha em consideração a possibilidade de alternativas e efeitos, e análise da adequação, necessidade e proporcionalidade do seu entendimento ao caso<sup>35</sup>.

A importância de tal aplicação é clara, como indicado antes com base em Engisch<sup>36</sup> e Larenz<sup>37</sup>, que, quando o conteúdo de um valor aplicado é densificado ao caso concreto, há clara diminuição da incerteza, por redução da vagueza daquele valor. Ou seja, à medida que há aumento de clareza do conteúdo do fundamento de uma decisão, geraria a diminuição da *caixa preta* interpretativa, observando que os valores (princípios) são densificados muitas vezes por elementos extrajurídicos, mas que deveriam ser parte da exposição de motivos.<sup>38</sup>

Com os entendimentos do CARF contrários à aplicação do art. 20 (e 24) da LINDB, esquece-se que o contencioso tributário nada mais é do que uma forma de controle interno dos atos (administrativos) de constituição de crédito tributário<sup>39</sup>.

Entretanto, no próprio CARF há alguns julgados reconhecendo o contrário, de que as inclusões da Lei 13.655/2020 na LINDB devem ser aplicadas. Exemplo disso está no Acórdão 1201-002.893, da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção Julgadora, sob a relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, em 16 de abril de 2019, que entendeu o dever de observação do disposto no art. 24 da LINDB pelo julgador administrativo. Ele apresentou que, por se tratar de texto que especifica normas de interpretação legal complementarmente ao CTN, as alterações de entendimento (jurisprudência) no passar do tempo, devem ser levadas em conta, ainda mais quando gerarem uma interpretação mais

34. As maiores críticas à necessidade de aumento da clareza da aplicação de valores e vislumbre das consequências surgem da Consultoria Jurídica do Tribunal de Contas da União, às vésperas da aprovação das alterações da LINDB no Poder Legislativo. (BRASIL. Consultoria Jurídica. Parecer do Processo TC-012.028/2018-5. *Tribunal de Contas da União*. Brasília. 20.04.2018).

35. JUSTEN FILHO, op. cit., p. 29-30.

36. ENGICSH, op. cit. p. 100-101.

37. LARENZ, op. cit., p. 411.

38. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 44-45.

39. XAVIER, 2016, op. cit., p. 80.

favorável ao sujeito passivo quanto à aplicação de penalidades. Ou seja, o voto condutor realizou uma interpretação integrativa das alterações da LINDB com o art. 112 do CTN<sup>40</sup>.

Há, ainda, vozes no CARF que são mais específicas quanto à aplicação, as quais entendem que as alterações promovidas na LINDB pela Lei 13.655/2018 devem ser aplicadas observando caso a caso. Exemplo desse entendimento está no Acórdão 1301-004.390, da 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção Julgadora, da relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Nele, ao contrário da maioria dos demais quanto à aplicação do art. 24 da LINDB que declaram a sua não aplicação ao processo administrativo tributário ou à Administração Tributária, reconhece a cogência das recentes alterações, desde que observado o caso individual. O motivo de afastamento de aplicação dado no referido acórdão é apenas quanto ao art. 24 da LINDB ao caso então em julgamento, por entender que *lançamento por homologação* (art. 150 do CTN – como *auto constituição*) não seria *ato administrativo*, logo, os motivos (entendimento jurisprudencial anterior) que levaram o contribuinte à constituição do crédito tributário uma forma ou outra não seriam afetados pelo que dispõe o art. 24. Em que pese a necessidade de melhor análise desse argumento, o que interessa ao artigo é justamente o reconhecimento de que as alterações da LINDB serem aplicadas ao processo administrativo tributário e à Administração Tributária.<sup>41</sup> Isso quer dizer, uma superação dos argumentos anteriores de que as regras de fundamentação e interpretação à Administração Pública oriundas das inovações e especificações da Lei 13.655/2018 não se aplicariam à Administração Tributária, o que é falacioso, como já demonstrado. O que confirmaria a aplicação dos deveres de concretização dos motivos baseados em valores (art. 20).

Mesmo assim, o estudo da aplicação dos dispositivos da Lei 13.655/2018 pela Administração Pública ainda é muito recente, havendo insuficiência de casos para se formar qualquer entendimento consolidado. A exemplo do CARF, ao qual até o fechamento deste artigo, não apresenta disponibilizado uma quantidade expressiva de decisões a respeito. Também, não se localizou o enfrentamento judicial da resistência dos julgamentos do CARF quanto à efetividade das alterações da LINDB pela Lei 13.655/2018.

40. BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n. 1201-002.893. Relator Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Brasília, 16.04.2019. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia-Carf.jsf]. Acesso em: 20.08.2020.

41. Trecho da ementa do Acórdão: “Lançamento por homologação. Artigo 24 da LINDB. Aplicabilidade. A LINDB é norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto às suas previsões normativas, cabendo ao CARF aplicá-la nos casos cabíveis. Entretanto, o art. 24 da LINDB não se aplica no caso de revisão de ato de particular, constitutivo do crédito tributário, no contexto do lançamento por homologação, por ser cabível apenas nas hipóteses em que o ato revisado tem natureza administrativa.” (BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n1301-004.390. Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Brasília, 12.02.2020. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf]. Acesso em: 28.02.2021).



A importância da reflexão quanto à aplicação dos novos dispositivos da LINDB, na busca de transparência administrativa nas decisões do CARF, está justamente nos efeitos de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF. Essas decisões têm a função (quase vinculativa) de nortear todas as decisões das demais turmas do CARF, conforme art. 71, § 2º, VI, do Regimento Interno do CARF. Logo, aumentam as chances do não recebimento do Recurso Especial do contencioso administrativo tributário federal quanto à questão de aplicação dos arts. 20 e 24 da LINDB.

Caminha-se por um conjunto de normas que impõem requisitos de legitimidade de decisões com base na efetiva transparência dos seus motivos, impossibilitando a utilização de valores abstratos sem a efetiva demonstração de aplicabilidade ao caso concreto. Em suma, os dispositivos do art. 20 da LINDB e do art. 489, § 1º, combinado com o art. 15, do CPC/2015, buscam a transparência dos elementos formadores de uma decisão emitida pelas autoridades julgadoras. Determinam que, além de ser explicitado, o real motivo e entendimento que consiste no valor aplicado ao caso devem ter o mesmo conteúdo e relacionamento com os efeitos pretendidos. Isso deriva como forma de garantia (e controle) de independência e imparcialidade do julgador. Ou seja, trata-se da busca pela própria legítima efetividade processual, sendo o processo um meio e não um fim em si mesmo.

## VI. CONCLUSÕES

Ao final, verificou-se que a criação de normas concretas tendo por base valores abstratos decorre de uma própria necessidade do legislador em manter o sistema normativo em funcionamento e menos obsoleto, delegando às autoridades julgadoras parte de sua função inovadora. Entretanto, tal delegação é limitada por valores abstratos (*princípios*) que servem como guia da concretização.

Para atender uma realidade de relações plúrimas e complexas, houve a capilarização das funções jurisdicionais, que passaram a ser exercidas por outros órgãos estatais, além do Poder Judiciário. Em consequência, a função de concretização mediante valores abstratos também foi transferida.

Entretanto, com a capilarização das funções jurisdicionais, delegação de criação de normas por valores abstratos e a própria atuação dos Poderes Executivo e Legislativo, gerou-se situações de *poluição jurídica*. Também, isso permitiu que os valores abstratos sejam utilizados como argumentos retóricos, muitas vezes para realização de atos contraditórios para casos semelhantes, quando não servirem de máscara para motivos não revelados, ameaçadores da independência e imparcialidade da autoridade julgadora. Logo, o legislador inovou com regras definidoras de requisitos mínimos de validade de decisões dessa natureza (art. 20 da LINDB inserido pela Lei 13.655/2018, e § 1º do art. 489 do CPC/2015), vedando a utilização de valores e conceitos abertos sem que fossem densificados, expostos o conteúdo e os sentidos pretendidos com sua aplicação, inclusive como forma de controle da sua verdadeira motivação.

Indiferentemente do texto legal, a aplicação dos dispositivos do art. 20 da LINDB e do § 1º do art. 489 do CPC/2015 tem sofrido resistência, sob o argumento de restrição ao livre convencimento do julgador e exigência de tarefas impossíveis (previsão dos efeitos e alternativas das decisões), em especial nas esferas administrativas e controladoras. Exemplo disso está em alguns entendimentos apresentados em vários julgamentos do CARF. Contudo, tais argumentos são facilmente refutados pelos próprios dispositivos que se nega vigência, pois estabelecem como requisito basicamente apresentação de forma transparente dos motivos da decisão de forma a coincidir com seus efeitos pretendidos, conforme o que seria adequado aos valores dados como base da própria decisão. Entretanto, há indicativos de que o CARF não estaria tendente a deixar de aplicar referidos dispositivos, conforme o que colocado por acórdãos dissidentes contendo entendimentos e fundamentos diversos. De qualquer forma, a matéria ainda é muito recente com poucos casos para se dizer que existe um entendimento consolidado.

A transparência exigida pelas alterações legislativas retro já estava inclusa os valores previstos na Constituição Federal de dever de clareza e coerência das decisões das autoridades julgadoras. Com a inclusão do art. 20 da LINDB pela Lei 13.655/2018 e do § 1º do art. 489 do CPC/2015, o legislador simplesmente decidiu por densificar tais valores, diminuindo o grau de incerteza de seu conteúdo e sentido.

## VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUILÓ REGLA, Josep. Aplicação do direito, independência e imparcialidade. In: *Revista NEJ – Eletrônica*, v. 16, n. 3, p. 228-240/set/dez 2011.
- CAPPELLETTI, Mauro. *Juízes Legisladores?* Trad. Carlos Alberto Álvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1993, reimpressão, 1999.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- ENGISCH, Karl). *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouse Gulbenkian, 2001.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB – Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, p. 13-41, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: [<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>]. Acesso em: 13 Dez. 2018. DOI: [<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v0.2018.77648>].
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouse Gulbenkian, 1997.
- LOPEZ, F. G. Accountability e controle social da administração pública federal brasileira. In: SILVA, Fabio de Sá e; LOPEZ, Felix Garcia; PIRES, Roberto Rocha C. (Orgs.). *Estado, instituições e democracia: democracia*. Brasília: IPEA, 2010, p. 185-210. v. 2.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de Direito Processual*. São Paulo: Saraiva, 1980.

- PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.); ANASTASIA, Antônio Augusto Junho; SUNDFELD, Carlos Ari; *et al.* *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas*. Brasília: Senado Federal, 2015.
- QUINTAS, Fábio Lima. Juízes-administradores: a intervenção judicial na efetivação de direitos sociais. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, p. 31-51, n. 209, jan./mar. 2016. Disponível em: [www12.senado.leg.br/ri/edicoes/53/209/ri\_l\_v53\_n209\_p31].
- THEODORO JR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. *Novo CPC: fundamentos e sistematização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.
- XAVIER, Vianca Ramos. O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Disponível em: [https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf]. Acesso em: 12.12.2018.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. ley derechos, justicia*. 8. ed. Trad. Marina Gascón (da 1. ed. Italiana de 1992). Madrid: Editorial Trotta, 2008.

### Jurisprudência

- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2019. Relator Conselheiro Evandro Correa Dias. BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n. 1201-002.893. Relator Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Brasília, 16.04.2019. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf]. Acesso em: 20.08.2020.
- BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n. 9202-007.145. Relator Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Brasília, 29.08.2018. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf]. Acesso em: 13.12.2018.
- BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n. 1402-004.515. Relator Conselheiro Evandro Correa Dias. Brasília, 10.03.2020. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf]. Acesso em: 18.08.2020.
- BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n. 1201-003.605. Relator Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira. Brasília, 10.03.2020. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf]. Acesso em: 18.08.2020.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda*. Acórdão n1301-004.390. Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Brasília, 12.02.2020. Disponível em: [<https://carf.fazenda.gov.br/sin-con/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>]. Acesso em: 28.02.2021.

BRASIL. Consultoria Jurídica. Parecer do Processo TC-012.028/2018-5. *Tribunal de Contas da União*. Brasília. 20.04.2018.

## PESQUISAS DO EDITORIAL

### Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A aplicação do artigo 24 da LINDB aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e o entendimento do CARF, de Marcelo Marques Júnior e Fabio Pereira da Silva – *RDTC 28/207-242* (DTR\2021\1849);
- As alterações da LINDB e as novas perspectivas do controle da Administração Pública, de Ana Carolina Hohmann e Fernanda Coelho – *RDAl 14/305-340* (DTR\2020\11606);
- Eficiência e consequencialismo: o caminho de desenvolvimento da solução pacífica de conflitos no âmbito da Administração Pública, de Rita Vasconcelos e Suelen Isabel da Silva – *RePro 309/387-404* (DTR\2020\13219); e
- O voto de qualidade no CARF e a violação da imparcialidade do julgamento, de Filipe Costa Souza – *RDTC 23/89-110* (DTR\2020\3772).

### Veja também Legislações relacionadas ao tema

- Art. 20 do Decreto-lei 4.657/1942 (LGL\1942\3) e art. 489 da Lei 13.105/2015 (LGL\2015\1656).