

ART. 24 DA LINDB E A SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

ARTICLE 24 OF THE "LINDB" AND LEGAL CERTAINTY IN TAX LAW

CARLOS ARI SUNDFELD

Doutor e Mestre pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor Titular da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV Direito SP. Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Público – SBDP. carlos.sundfeld@fgv.br

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Administrativo; Constitucional

RESUMO: O artigo, partindo da linha teórica segundo a qual interpretações estabelecidas são normas jurídicas, discute a incidência do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB no campo tributário. A pesquisa, normativa e doutrinária, buscou identificar a conexão desse preceito com outras normas gerais, tributárias e administrativas, que também proíbem a retroação de orientação nova quanto aos critérios de aplicação das normas. A conclusão é que o art. 24 da LINDB tem de incidir sobre a atividade de tributação.

PALAVRAS-CHAVE: Segurança jurídica – Fato jurídico perfeito – Código Tributário Nacional, arts. 100 e 146 – Lei Federal de Processo Administrativo, art. 2º, parágrafo único, XIII.

ABSTRACT: Starting from a theoretical line that reiterated interpretations about law become norms, the paper discusses the incidence of article 24 of the Introductory Norms to Brazilian Laws (abbrev. LINDB, in Portuguese) in tax field. The normative and doctrinal research sought to identify the connections between article 24, which also prohibits the retroaction of new interpretation about the criterion of application of norms, with other general tax and administrative rules. The conclusion is that article 24 of LINDB should apply for tax law purposes.

KEYWORDS: Legal certainty – Perfect legal fact – National Tax Code, articles 100 and 146 – Federal Law of Administrative Procedure, article 2º, sole paragraph, XIII.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Art. 24 da LINDB e a irretroatividade de orientação nova. 3. Normas tributárias e a irretroatividade de orientação nova. 4. Lei de Processo Administrativo e a irretroatividade de orientação nova. 5. Atos e fatos que configuram orientação geral tributária com valor normativo. 6. Considerações finais. 7. Referências bibliográficas. Legislação e Jurisprudência.

1. INTRODUÇÃO

Este estudo discute a segurança jurídica no campo tributário, com foco na questão da proibição da retroação de orientação nova quanto a critério de aplicação das normas.¹

O argumento central do artigo é que a aplicação da noção de ato jurídico perfeito ao campo das relações com o poder público tem de abranger a ideia de que interpretação legal geral, estabelecida por força do exercício da autoridade, *adere à lei*, isto é, tem vida normativa própria². Assim, são protegidas contra a retroação jurídica todas as situações plenamente constituídas; não só os contratos, também outras relações constituídas na vigência de interpretação pública do Direito. As situações plenamente constituídas são protegidas como “fatos jurídicos perfeitos”.

Orientação geral tem força de lei, de modo que “as interpretações dadas pelas autoridades administrativas aos textos normativos são – elas, as interpretações – *normas jurídicas*.”³ Nesse sentido, é possível afirmar que “as interpretações aderem à lei”, ou seja, as interpretações gerais de lei que tenham dado ensejo à prática de atos no passado têm *valor de lei* em relação às situações por eles constituídas. Assim, “a mudança de interpretação tem de ser entendida como a edição de norma nova, que vale para o futuro, mas não retroage – do mesmo modo que não retroagem as leis novas (pois elas não atingem os casos passados).”⁴ Na experiência jurídica de vários países, essa estabilização em geral é defendida como uma das decorrências do *princípio da proteção da confiança*, desenvolvido sob a influência do direito alemão e aceito, por exemplo, na França e na Espanha, na própria União Europeia, nos Estados Unidos e no Brasil.⁵

1. O autor agradece a colaboração dos profs. Jacintho Arruda Câmara e Yasser Gabriel na pesquisa e na elaboração deste artigo.
2. Sobre o tema, v. SUNDFELD, Carlos Ari; SOUZA, Rodrigo Pagani de; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Interpretações administrativas aderem à lei? *RDA – Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 260, p. 97-132, maio/ago., 2012.
3. SUNDFELD, Carlos Ari; SOUZA, Rodrigo Pagani de; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Interpretações administrativas aderem à lei? *RDA – Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 260, maio/ago., 2012. p. 111.
4. SUNDFELD, Carlos Ari; SOUZA, Rodrigo Pagani de; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Interpretações administrativas aderem à lei? *RDA – Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 260, maio/ago., 2012. p. 113.
5. Para o histórico e consequências desse desenvolvimento em uma perspectiva comparada, v. CASTILLO BLANCO, Frederico A. *La protección de confianza en el derecho administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1998 (visão europeia), e ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do estado*. Niterói: Impetus, 2009; BAPTISTA, Patrícia. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015; SIMONETTI, José Augusto. *O princípio da proteção da confiança no direito administrativo brasileiro: estabilidade de atos e limitação da discricionariedade administrativa*. Rio de Janeiro: Lumen

Este estudo procura demonstrar que o Direito positivo brasileiro contém regras claras impedindo a aplicação retroativa de novas interpretações. Há normas nesse sentido no art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (item 1 do artigo, a seguir), o qual confirmou o regime da legislação tributária (item 2) e o da lei de regência dos processos administrativos (item 3). No item 4, o estudo analisa quais são os atos e fatos que podem configurar uma orientação geral de valor normativo no campo tributário. Na conclusão, estão sintetizadas as principais ideias do artigo.

2. ART. 24 DA LINDB E A IRRETROATIVIDADE DE ORIENTAÇÃO NOVA

A LINDB foi ampliada pela Lei 13.655, de 2018.⁶ Entre suas novidades, está o dispositivo que reafirma e desdobra princípio segundo o qual interpretações alteradas não podem ser aplicadas retroativamente a fatos jurídicos perfeitos. A LINDB também passou a assegurar que as orientações gerais e interpretações públicas estabelecidas sejam levadas em conta para o fim específico de preservar situações plenamente constituídas sob sua égide. Confira-se:

“Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

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.” (grifos nossos)

A lei é recente e ainda tem despertado dúvidas quanto à abrangência de sua aplicação, em especial nas questões tributárias.⁷

Juris, 2017; VALIM, Rafael. *O princípio da segurança jurídica no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010 (visão brasileira).

6. Para uma explicação geral sobre essa reforma segundo os acadêmicos que a propuseram, v. SUNDFELD, Carlos Ari. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e sua Renovação. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coords.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – anotada*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. I. pp. 33-39; MARQUES NETO, Flávio de Azevedo. A Nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. O Equilíbrio entre Dinâmica e Segurança Jurídicas. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coords.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – anotada*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. I. pp. 40-43.
7. Verifica-se na fase inicial certa resistência à sua adoção na esfera administrativa tributária. É o caso da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, de 21 de junho de 2018, no Acórdão 9202-006.996, j. 21.06.2018, 2ª Turma. O colegiado adotou, com base em afirmação

No entanto, é certo que a LINDB incide em matéria tributária e que seu art. 24 proíbe a retroação de nova orientação quanto a critério jurídico de aplicação das leis de direito público, em coerência com normas gerais do direito tributário e do processo administrativo.

A ampla incidência sempre foi característica da antiga LINDB.⁸ Normas gerais de interpretação e aplicação de Direito obrigam a todos que interpretam e aplicam o Direito, independentemente de citação nominal.

O âmbito de incidência dos novos artigos da LINDB também é claro, a começar da ementa da lei que a alterou. Trata-se de “disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público”. Elas impactam diretamente a aplicação dos direitos constitucional, administrativo (em sentido estrito), financeiro, ambiental, sanitário, concorrencial, previdenciário, de trânsito, enfim, os ramos do direito público. Portanto, também o direito tributário.

Quanto à sua incidência no campo tributário, é irrelevante que a LINDB seja lei ordinária, e não lei complementar. O art. 146 da Constituição exige lei complementar apenas para o Congresso Nacional editar certas *normas especiais de direito tributário*, isto é, para dispor sobre “conflitos de competência, em matéria tributária”, para “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” e para aprovar “normas gerais de direito tributário”. O preceito não impede a repercussão tributária de normas gerais de Direito (como a do art. 3º da LINDB), tampouco de normas de direito civil (com definições da compra e venda ou da locação, por exemplo, que concorrem na caracterização de hipóteses tributárias) e outras. O direito tributário é parte do ordenamento jurídico brasileiro, não um mundo autônomo construído com base somente em normas especificamente tributárias, constitucionais ou legais. Portanto, o art. 24 da LINDB incide normalmente no campo tributário.

Todos os novos artigos da LINDB têm efeitos no campo tributário. No caso específico do art. 24, a relevância é patente, dada sua coerência com normas gerais do próprio

bastante genérica, a posição no sentido da “inaplicabilidade da Lei 13.655, de 2018, à atividade judicante do CARF”. Mas esse ponto de vista foi contestado, por exemplo, em voto vencido do Conselheiro Luís Flávio Neto no Acórdão 9101-003.733, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, j. 11.09.2018, 1ª T., p. 52.

8. Seu art. 1º, *caput*, diz que “salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”. E nunca houve dúvida de que essa regra deveria incidir sobre leis tributárias, leis funcionais, leis sobre serviços públicos, leis previdenciárias, enfim, quaisquer leis. O mesmo ocorre com seus arts. 2º (“a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”), 3º (“ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”), 4º (sobre a “lei omissa”), 5º (relevância dos “fins sociais” e “exigências do bem comum”), 6º (“efeito imediato e geral” da lei, salvo “o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”), e assim por diante. Justamente por isso se diz, e é certo, que a LINDB é uma lei de sobredireito. Esses artigos dispositivos não têm, como se sabe, qualquer referência expressa ao direito tributário ou à atividade administrativa tributária, contenciosa ou não. Nem por isso há incerteza quanto à vinculação a eles dos julgadores administrativo-tributários.

CTN, às quais propicia aplicação ainda mais efetiva e segura. Esse dispositivo proíbe que a autoridade dê aplicação retroativa a nova interpretação pública, de modo que nenhuma revisão de validade de situação plenamente constituída, isto é, de ato singular anterior (o lançamento ou o auto lançamento), pode ser feita com base em mudança, a pretexto de invalidade, da orientação pública geral que vigorava no passado a respeito do tema.

Isso também porque a retroação de orientação nova seria contraditória com a presunção de validade de que gozam os atos administrativos, incluídos aqueles que, no passado, firmaram orientações, depois alteradas, quanto à aplicação da lei.⁹

A previsão do art. 24 é consequência direta da diretriz da irretroatividade de lei nova, prevista no art. 6º da LINDB desde sua redação original.¹⁰ Se nova lei só deve produzir efeitos para o futuro, nova orientação geral sobre a interpretação de normas jurídicas, que venha a ser adotada pela administração pública, pelo Judiciário ou por órgãos de controle, também precisa respeitar o já constituído. É a proteção do “fato jurídico perfeito”.

Não é correto o argumento de que o art. 24 da LINDB nada teria a dizer para os casos em que, ocorrido auto lançamento com esteio em interpretação pública da época, o fisco viesse a lavrar autuação posterior com interpretação em sentido diverso. O raciocínio explora a literalidade do *caput* do art. 24, argumentando que não haveria invalidação de qualquer ato administrativo e, sim, revisão de ato privado do próprio contribuinte, hipótese não abrangida pelo dispositivo.¹¹

O raciocínio é problemático.

É que o art. 24 da LINDB protegeu quem, em concreto, se enquadrou e agiu segundo as interpretações gerais da época – interpretações públicas, verdadeiras normas públicas adotadas por autoridades – não quem agiu segundo suas próprias visões privadas sobre o critério jurídico que seria aplicável. Quando depois, com base em nova interpretação, o estado quer contestar auto lançamento que se limitou a acolher interpretação pública que vigorava, o que está fazendo é bem mais do que rever ato privado (o auto

9. CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB. Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), nov. 2018. p. 115.

10. DALLARI, Adilson Abreu. *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas – desafios de uma sociedade democrática*. Estudos sobre o Projeto de Lei nº 349/2015, que inclui, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, disposições para aumentar a segurança jurídica e a eficiência na aplicação do direito público. Brasília-DF, Senado Federal, 2015. p. 31.

11. Este argumento foi usado no Acórdão 9303-006.839, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CAREF, j. 17.05.2018, 3ª T., p. 25: “De plano, vê-se que o texto legal refere-se à revisão quanto à validade de ato, processo ou norma e não genericamente, como afirmado, quanto à possibilidade de revisão de atos na esfera administrativa. É de se perguntar. Em que momento, neste processo, está-se discutindo a validade de ato praticado por servidor público, de processo administrativo fiscal ou de norma vigente à época dos fatos?”

lançamento). *Está fazendo a revisão de validade da própria norma pública interpretativa*, uma hipótese expressamente tratada no art. 24 da LINDB.

O preceito não impede que, “com base em mudança posterior de orientação geral”, se faça a revisão da norma interpretativa em si. Apenas determina que se “levará em conta as orientações gerais da época”, se estas existirem. Isso para o fim de, não obstante a revisão da norma geral interpretativa anterior, preservar as “situações [privadas] plenamente constituídas” sob sua vigência.

Perceba-se: o art. 24 da LINDB proíbe que, a partir da revisão de validade de norma administrativa, “se declarem inválidas as situações plenamente constituídas”. Ocorrido o fato gerador, a situação jurídica do particular ficou plenamente constituída segundo a norma interpretativa existente à época sobre a legislação tributária – e esta situação se tornou “fato jurídico perfeito”. Não há como, com base em mudança posterior de orientação geral, desconstituir juridicamente essa situação singular plenamente constituída, pois isso violaria o art. 150, III, *a*, da Constituição e, com toda clareza, também o art. 146 do CTN.

Na aplicação de normas de direito público não é possível que, devido a mudança de entendimento por parte das autoridades fiscais, operações já consolidadas venham a ser oneradas com a majoração de tributos. A administração tributária estaria desconstituindo situação jurídica singular com base em norma administrativa nova, o que é proibido. Assim, cabível a invocação do art. 24 da LINDB para evitar tal violação da segurança jurídica em matéria tributária.

O dispositivo trata da “revisão quanto à validade”, seja ela feita em esfera administrativa, judicial ou de outros órgãos de controle. A revisão de validade por autoridades públicas (decisão revisora) ocorre nas muitas hipóteses em que o Direito confere a estas o dever ou o poder de fazer o confronto de decisão já tomada (decisão original) com a lei que, à época, regia sua produção.

O art. 24 disciplina tal confronto. Isso com a finalidade de obrigar que, para o fim específico de preservar situações singulares, a decisão revisora reconheça a plena constituição destas sob a vigência da decisão pública anterior (a decisão original objeto da revisão).

O dispositivo se preocupa em exemplificar casos típicos de decisões originais de aplicação do direito público cuja revisão é frequente: as decisões por meios de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativas. Mas não são elas em si, as decisões originais, que o art. 24 da LINDB protege, em sua parte final. O que ele preserva são as *situações* que, com base nessas decisões originais, já estejam “plenamente constituídas” quando da revisão. Ora, o titular da situação preservada é, em geral, um particular, como o contribuinte que agiu segundo a norma administrativa cuja validade venha a ser revista.

Há inúmeras situações envolvendo particulares cuja constituição é diretamente afetada por normas administrativas (inclusive as normas resultantes de orientações gerais a respeito da interpretação de lei). Normas administrativas regulatórias, por exemplo, determinam a licitude ou ilicitude de situações privadas, como a contratualização, pela empresa, do preço de seus serviços, quando sujeito a limites de tabela aprovada por agência reguladora.

O que o art. 24 da LINDB faz é preservar tais situações privadas, desde que plenamente constituídas (no exemplo: o preço já ajustado em contrato), quando, em virtude de “mudança posterior de orientação geral”, ocorrer revisão da validade da norma administrativa sob cuja égide as situações privadas tiverem se constituído.

A proibição da retroatividade da nova interpretação em verdade não foi instituída de modo originário ou inovador pelo art. 24 da LINDB, e vai muito além dos simples casos de invalidação de decisões administrativas em sentido estrito, estando prevista em termos amplos na Lei de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário Nacional (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146), em ambos os casos para proteger o administrado ou contribuinte, nunca para onerá-lo.

Isso responde à curiosa preocupação de certos exegetas de que o art. 24 da LINDB poderia prejudicar o particular, isso quando a revisão acolhesse orientação mais favorável a ele. É que, nesse caso, sua situação teria que ser mantida na forma em que constituída – segundo a orientação geral antiga e mais onerosa, vigente quando do fato gerador – ainda que essa orientação fosse depois revista em seu favor.

Essa exegese não se sustenta, pois o que fazem os princípios constitucionais e as normas impeditivas da retroação das leis e das outras normas estatais (entre elas as orientações gerais sobre sua interpretação) é justamente impedir a oneração dos particulares destinatários, e não, por óbvio, o contrário. Aliás, para o campo tributário os arts. 100, parágrafo único, e 146 do CTN são bastante claros em sua finalidade de proteger o contribuinte contra o agravamento da obrigação tributária por orientação nova.

Ademais, o que o art. 24 da LINDB preserva são as “situações plenamente constituídas”, o que não se configura quando o fisco faz lançamento ou autuação tributária com base em orientação geral cuja aplicação o contribuinte vem a contestar, argumentando com sua ilegalidade. É evidente que a resistência do contribuinte impede que sua situação pessoal se consolide e constitua em definitivo, de modo a congelar-se sob a égide da orientação contestada.

Aliás, por isso mesmo, em relação ao art. 24 da LINDB, é um falso problema o debate sobre se, sendo esta uma lei ordinária – e não a lei complementar a que se refere o art. 146 da Constituição –, seria viável sua aplicação no campo tributário.

O art. 24 da LINDB não contém norma geral antes inexistente nesse campo. Ao contrário. Ele apenas faz especificações úteis à aplicação efetiva e segura das normas gerais tributárias, contidas na Constituição e no CTN, as quais já proibiam a aplicação retroativa onerosa de nova interpretação da lei tributária, para atingir contribuinte cuja situação jurídica já estivesse plenamente constituída pela ocorrência do fato gerador em data anterior à revisão da interpretação.

3. NORMAS TRIBUTÁRIAS E A IRRETROATIVIDADE DE ORIENTAÇÃO NOVA

A segurança jurídica é valor do Direito brasileiro. Em matéria tributária, a própria Constituição Federal prevê limitações ao poder estatal visando resguardar a sociedade

de oneração imposta de surpresa, sem observância dos requisitos, procedimentos e prazos que permitam o mínimo de previsibilidade em relação aos encargos fiscais. Por isso, o estado não pode, mediante nova interpretação, aumentar ou mesmo criar novos encargos, aplicando-os com efeitos retroativos, modificando situações plenamente constituídas. Incidir nova interpretação sobre fatos que já se completaram integralmente no passado, quando interpretação diversa vigia em caráter geral – situações plenamente constituídas no regime da época – violaria a garantia, que tem base constitucional, de preservação do “fato jurídico perfeito” contra a aplicação de norma jurídica nova.

A proteção do “fato jurídico perfeito” está abrangida, no caso tributário, pela proibição constitucional da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, “a”) e pela cláusula genérica da proteção constitucional do “ato jurídico perfeito” (CF art. 5º, XXXVI). Segundo o art. 6º, § 2º, da LINDB, na redação com que vigora desde 1957, o “efeito imediato e geral” da lei é limitado pela intangibilidade do “ato jurídico perfeito”, definido como o “já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se consumou”.

A vigência e a eficácia dos novos entendimentos das autoridades administrativo-tributárias são reguladas pelo Código Tributário Nacional – CTN, em capítulo destinado a disciplinar a constituição dos créditos dessa natureza. Nesse ponto a lei de normas gerais tributárias é clara: ela proíbe a revisão onerosa ao contribuinte do enquadramento tributário, em relação a fato gerador do passado (situação, assim, plenamente constituída), por conta da modificação de critérios jurídicos antes adotados em caráter geral.

Fato gerador passado é intangível, é protegido como “fato jurídico perfeito”. Novo entendimento a respeito de critérios jurídicos de aplicação de tributos – em substituição a critérios que, no passado, tenham vigorado em caráter geral – só pode ensejar a constituição de crédito tributário sobre fato gerador que venha a ocorrer depois da mudança de entendimento. Novo entendimento só atinge fato gerador futuro.

O art. 146 do CTN determina que a modificação nos critérios jurídicos só deve ser aplicada “a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”. Na prática, a *interpretação nova* sobre a lei tributária, diversa da interpretação pública anterior, é tratada como *nova norma tributária*. E, como tal, proíbe-se sua incidência retroativa e em desfavor do contribuinte, em respeito ao art. 150, III, a, da Constituição, que veda a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”

Segundo o art. 146 do CTN é inviável onerar com base em entendimento novo, adotado em substituição a outro de caráter público e geral, em relação a fatos geradores já consumados. Estes são reconhecidos como “situações plenamente constituídas”, como “fatos jurídicos perfeitos”.¹² O novo entendimento só pode criar créditos tributários para o futuro.¹³

12. SUNDFELD, Carlos Ari. Segurança jurídica nas relações administrativas concertadas. In: MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson (Coords.). *Crise e reformas legislativas na agenda do direito administrativo – XXXI Congresso Brasileiro de Direito Administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 44.

13. MACHADO, Hugo de Brito. *Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007. pp. 84 e 87.

Em suma, o art. 146 do CTN é norma geral de direito tributário que, para fins de incidência da garantia constitucional de irretroatividade da “lei” tributária (CF, art. 150, III, *a*), definiu o que se devia entender por “lei”. E a definição foi: considera-se lei nova não só o diploma normativo emanado do legislador, mas também “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos” de aplicação desse diploma.¹⁴

No art. 100, II e III, o mesmo Código Tributário Nacional também reconhece o caráter normativo das decisões da jurisdição administrativa tributária e das práticas reiteradas das autoridades administrativas. Estas são definidas como *normas complementares* da legislação tributária.

Isso significa que o entendimento manifestado pelo estado, por meio de decisões ou da prática estável, integra o regime tributário vigente. Quem age em conformidade com tais decisões ou práticas atende à legislação em vigor; logo, não se sujeita a gravame. Este é o sentido da regra que, em harmonia com o art. 146, exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora de quem observa as *normas complementares* previstas no art. 100 do CTN.

É compreensível que o CTN tenha adotado essa definição. No campo tributário, como se sabe, vige o princípio da estrita legalidade. Os tributos só podem ser criados por lei. A interpretação das normas tributárias, contudo, não é automática, não é unívoca, nem é fácil, donde a produção dessas “normas complementares” que vão tornando segura e uniforme a aplicação da lei formal, adquirindo valor normativo em face da administração tributária e dos contribuintes.

A legislação tributária é composta não só das leis, mas também dos atos normativos expedidos pela administração, das decisões de órgãos (singulares ou colegiados) da chamada jurisdição administrativa e das práticas administrativas reiteradas. Todo esse conjunto constitui o sistema normativo tributário, com o qual os contribuintes convivem e que são obrigados a observar. E do qual extraem a proteção contra surpresas jurídicas.

A mudança em quaisquer dessas fontes normativas complementares – não apenas a da lei formal – está sujeita às condições previstas na Constituição e no CTN para garantir a segurança jurídica do contribuinte e do sistema tributário. Entre as principais garantias está, justamente, a que proíbe a aplicação retroativa de norma nova de interpretação (CF, art. 150, III, *a*, c/c CTN, art. 146).

A exclusão de juros de mora e multa (CTN, art. 100, parágrafo único) não é o único efeito da observância das orientações gerais emanadas pelas decisões da jurisdição administrativo-tributária ou das práticas reiteradas das autoridades administrativas. O CTN não autoriza – ao contrário, proíbe – a aplicação retroativa e onerosa de novas interpretações da administração tributária, diversas das até então vigentes. Até porque se o CTN o

14. Exemplo de aplicação do art. 146 do CTN pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF no Acórdão 3401-002.537, j. 26.03.2014, 3ª S., 4ª C., 1ª T.

fizesse incidiria em inconstitucionalidade. O art. 146 e o parágrafo único do art. 100 do CTN apontam no mesmo – e correto – sentido: reconhecem expressamente, em respeito ao art. 150, III, *a*, da Constituição, que é lícita a atuação do contribuinte em observância dessas “normas complementares” interpretativas – e, por isso, ele está protegido contra a revisão do lançamento ou do auto lançamento, seja no tocante à existência e valor do crédito tributário, seja no tocante a multa, juros de mora e outros gravames.

4. LEI DE PROCESSO ADMINISTRATIVO E A IRRETROATIVIDADE DE ORIENTAÇÃO NOVA

Existem outras normas, de incidência mais ampla, que igualmente repelem a atuação do fisco em contradição com os entendimentos normativos do passado. São normas de regência da administração pública como um todo, protetivas dos administrados, e que proíbem a aplicação de novo entendimento a fatos pretéritos. Tais regras também vinculam a administração fiscal.

A Lei 9.784, de 1999, a Lei de Processo Administrativo, estabeleceu normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da administração federal direta e indireta (art. 1º). Ela não derogou as leis específicas sobre processos administrativos, que continuam vigentes, mas as complementou, em caráter subsidiário (art. 69).

Entre os preceitos de maior abrangência da Lei de Processo Administrativo estão os que preveem os princípios da administração pública e os critérios de observância obrigatória nos processos administrativos em geral (art. 2º). Nesse tópico foi incluída a proibição de aplicação retroativa de nova interpretação jurídica a fatos jurídicos perfeitos, a situações plenamente constituídas (inciso XIII do parágrafo único).

A regra é alinhada com as normas gerais tributárias, em especial com as que disciplinam a vigência e eficácia de novas interpretações (CF, art. 150, III, *a*, c/c CTN, arts. 100, parágrafo único, e 146).

A Lei de Processo Administrativo ampliou para toda a administração, em coerência com o sentido profundo da proteção ao “fato jurídico perfeito”, aquilo que desde a edição do CTN, na década de 1960, já era norma geral no âmbito tributário. Como no CTN, reconheceu que, nos demais campos de atuação da administração não faria sentido jurídico aplicar, a fatos passados juridicamente perfeitos, novos entendimentos sobre o Direito posto, em desfavor do administrado. Situações plenamente constituídas não podem ser atingidas por nova interpretação.

As normas gerais tributárias ajudam a compreender o exato significado da expressão “nova interpretação”, usada no art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei de Processo Administrativo. A interpretação é nova quando introduz “modificação” nos “critérios jurídicos” da interpretação pública adotada até então em relação ao mesmo tipo de situação ou de sujeito (é o que o art. 146 do CTN já havia deixado claro).

E a nova interpretação não pode retroagir, como diz o art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei de Processo Administrativo, pois as interpretações públicas anteriores de caráter

geral (isto é, as previstas em regulamentos ou em decisões da jurisdição administrativa e as adotadas por práticas reiteradas, como relacionado no art. 100 do CTN) têm valor de norma jurídica, como as leis. E estas têm efeito apenas a partir de sua edição, para valem para o futuro, não podendo atingir os fatos jurídicos perfeitos (art. 5º, XXXVI, da CF c/c art. 6º, § 2º, da LINDB).

Novas interpretações podem ser adotadas, e a Lei de Processo Administrativo reconhece isso, mas seus efeitos devem se projetar para o futuro, como na edição de nova lei ou regulamento. Interpretação nova recebe o mesmo tratamento da lei nova. Seus efeitos alcançam somente os fatos posteriores à edição, não tendo o condão de revolver o passado para onerar, tampouco de desfazer situações plenamente constituídas.¹⁵

Um dos efeitos importantes da proibição geral de aplicação retroativa da nova interpretação pública é impedir que, com base em interpretação nova, venha a ser considerada ilícita – e, por isso, onerada – a situação jurídica constituída no passado à luz de interpretação pública diversa, então vigente. A qualificação jurídica da situação plenamente constituída – isto é, cujo ciclo de produção tenha se completado na vigência de interpretação pública revogada – está mantida e protegida contra o Direito novo, e não pode ser alterada, de regular para irregular, de válida para inválida, só porque foi editada nova interpretação pública.

5. ATOS E FATOS QUE CONFIGURAM ORIENTAÇÃO GERAL TRIBUTÁRIA COM VALOR NORMATIVO

Cabe agora verificar quais são, segundo o art. 24 da LINDB e outras normas gerais, inclusive a do art. 146 do CTN, os atos ou fatos capazes de configurar uma interpretação pública com valor normativo, isto é, orientação geral quanto ao critério jurídico para aplicação de norma tributária.

De acordo com o parágrafo único do art. 24 da LINDB:

“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”.

Para fins de preservação de situações jurídicas já constituídas, o parágrafo único do art. 24 da LINDB reconheceu, em nome da proteção da confiança, valor normativo às interpretações que, tendo amparado a constituição dessas situações, fossem à época coincidentes com aquelas que serviam como melhor orientação aos sujeitos de boa-fé, por serem interpretações já adotadas de forma pública, e razoavelmente homogênea,

15. CARVALHO, Gustavo Marinho de. *Precedentes administrativos no direito brasileiro*. São Paulo: Contracorrente, 2015. pp. 143-4.

SUNDFELD, Carlos Ari. Art. 24 da LINDB e a segurança jurídica no Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 29. ano 6. p. 35-50. São Paulo: Ed. RT, abr./jun. 2021.

ainda que não definitiva ou unânime, por órgãos administrativos com competência para sua aplicação (por meio de fatos ou atos administrativos ordinários ou de decisões em contencioso administrativo) ou por órgãos judiciais incumbidos de seu controle.

O dispositivo dá valor normativo às “interpretações e especificações [...] adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”. Nisso, coincide com o art. 100, III, do CTN que já incluía “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” entre as “normas complementares” da legislação tributária.

Assim, para se configurar “orientação geral” do poder público em torno de critérios de interpretação da lei tributária sequer é preciso decisão expressa de autoridade administrativa ou judicial, tampouco análise motivada da adequação ou inadequação desta ou daquela interpretação. O CTN e a LINDB reconhecem valor normativo ao *costume administrativo* estabelecido a partir de simples fatos jurídicos, costume esse que adere à lei aplicada e será considerado vigente até sua substituição por orientação geral diversa.

Por isso, seria impróprio fazer interpretações restritivas ou super formais quanto às hipóteses referidas pelo parágrafo único do art. 24 da LINDB para configuração de orientação geral.

Tratando-se especificamente de prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público, nem o parágrafo único do art. 24 da LINDB, nem os arts. 100 e 146 do CTN, limitaram o reconhecimento de valor normativo às práticas que já contem com estabilidade de grau máximo por terem sido adotadas ou convalidadas por órgãos fiscais superiores (como o Pleno do CARF), tampouco por terem sido impostas por atos de caráter geral de órgãos contenciosos judiciais ou administrativos (como súmulas administrativas ou judiciais e instrumentos equivalentes: enunciados, resolução de demandas repetitivas ou orientações de plenário etc.). Inclusive, não faria sentido que se restringisse o reconhecimento de uma prática administrativa reiterada como orientação geral à atuação de órgãos superiores. Afinal, são os atos das autoridades fiscalizatórias “de linha de frente” – aquelas responsáveis pela conferência da conformidade do bem ou serviço ao regime tributário – que mais frequentemente impactam no dia a dia dos contribuintes.¹⁶

Para ambos os diplomas legais, LINDB e CTN, basta a existência de costume administrativo tributário quanto ao modo de aplicação da lei para configuração de orientação geral. A ideia é simples: prática conhecida e reiterada por parte da autoridade fiscal reflete seu posicionamento sobre determinado tema em dado momento. Futura mudança é possível e o comportamento do contribuinte que sobrevier a essa mudança deverá respeitá-la. Inaceitável é que atos anteriores tenham sua regularidade avaliada tomando como parâmetro o novo posicionamento e ignorando o contexto em que tais atos ocorreram.¹⁷

16. Nesse sentido, LIPSKY, Michael. *Street-level bureaucracy – dilemmas of the individual in public services*. Nova York: Russel Sage Foundation, 2010.

17. SUNDFELD, Carlos Ari. *Segurança jurídica nas relações administrativas concertadas*. p. 43.

E quanto ao conceito de *jurisprudência administrativa ou judicial majoritária*, capaz de configurar a orientação geral na forma do art. 24 da LINDB?

Se é certo que a lei reconhece valor normativo ao simples critério costumeiro de interpretação da lei, também o reconhece se houver mais – isto é, se existirem decisões administrativas ou judiciais expressas, ainda que não em largo volume. Basta que, quando do fato gerador, não existissem outras manifestações que, por seu volume ainda maior, ou pelo grau superior do órgão de que emanadas, sinalizassem ao contribuinte de boa-fé que havia anacronismo ou forte incerteza na interpretação da lei tributária feita por órgãos administrativos ou judiciais distintos, ou em outra época.

Quanto à *jurisprudência administrativa*, é relevante o art. 100, II, do CTN ter reconhecido caráter de norma complementar da legislação tributária às “decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”. Pois bem, a LINDB é uma lei. E ela, também para o campo tributário, foi expressa em atribuir eficácia normativa à jurisprudência administrativa *majoritária*, sem fazer exigências quanto à definitividade dessa jurisprudência na esfera administrativa, tampouco quanto ao grau do órgão contencioso administrativo (não exigiu grau máximo, por exemplo).

Assim, se o contribuinte seguir o mesmo critério de interpretação adotado pela única decisão de órgão de contencioso administrativo até então editada, estará observando a jurisprudência administrativa existente. Da mesma forma se adotar o critério da única decisão de órgão contencioso administrativo superior, ainda que existam decisões de órgãos inferiores em sentido contrário, pois nesse caso o que vale é a jurisprudência de grau superior, que supera e afasta o entendimento dos órgãos inferiores.

Quanto à *jurisprudência judicial*, a LINDB não limitou o reconhecimento de valor normativo àquelas decisões judiciais que, segundo as regras de processo constitucional ou civil, já tenham efeito vinculante (como as súmulas vinculantes) ou efeito geral para o âmbito judicial (como os enunciados e a resolução de demandas repetitivas ou orientações de plenário). O parágrafo único do art. 24 da LINDB foi expresso em considerar como “orientação geral” a simples “jurisprudência judicial majoritária”, cujo reconhecimento pode seguir os parâmetros já mencionados anteriormente quanto à jurisprudência administrativa.

Deve-se observar por fim que, para a jurisprudência judicial ou administrativa ser suficiente para servir de orientação geral ao contribuinte, é preciso que a definição judicial ou administrativa realmente se refira a hipótese cuja identidade com a sua seja inequívoca, sem necessidade de inferências ou outras adaptações.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A impossibilidade de interpretação retroativa em matéria tributária tem previsão no art. 146 do Código Tributário Nacional. A Lei de Processo Administrativo, no art. 2º, parágrafo único, XIII, é no mesmo sentido. A LINDB, com as modificações da Lei 13.655, de 2018, passou a encampar, no art. 24, diretriz já fixada no Código Tributário Nacional

e na Lei de Processo, confirmando a obrigatoriedade de, nos processos administrativos e judiciais, serem preservadas as situações plenamente constituídas com base em critérios jurídicos, em orientações, vigorantes à época dos fatos. Esses comandos expressam consequência necessária de normas constitucionais (art. 5º, XXXVI, e art. 150, inc. I e inc. III, “a”).

Esse conjunto harmônico de normas impõe que, para proteger o contribuinte, eventual novo entendimento da esfera administrativa quanto à lei tributária só incida sobre fatos geradores que lhe sejam posteriores. São protegidos contra a retroação todos os “fatos jurídicos perfeitos”, isto é, as situações plenamente constituídas segundo a orientação geral vigente à época de sua constituição, quanto aos critérios de interpretação da lei tributária. Ao avaliar lançamentos e fatos geradores, a autoridade administrativa tem de considerar o critério jurídico vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Priorizando a segurança jurídica sobre os ritos, as formas e as hierarquias, reconheceu-se valor normativo, na qualidade de “critério jurídico” ou de “orientação geral”, à prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público, sem se impor quaisquer outros requisitos. Assim, para ser reconhecida como “critério jurídico” ou “orientação geral”, para fins das normas aplicáveis, a prática administrativo-tributária não depende de adoção ou convalidação por órgãos fiscais superiores, tampouco por atos formais de caráter geral de órgãos contenciosos judiciais ou administrativos. Para configuração do “critério jurídico” ou de “orientação geral”, basta que houvesse, à época considerada, costume administrativo tributário efetivamente seguido pelas autoridades responsáveis pela aplicação concreta da lei sobre as situações envolvendo os contribuintes.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do estado*. Niterói: Impetus, 2009.
- BAPTISTA, Patrícia. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.
- CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB. Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), nov. 2018, p. 113-134.
- CARVALHO, Gustavo Marinho de. *Precedentes administrativos no direito brasileiro*. São Paulo: Contracorrente, 2015.
- CASTILLO BLANCO, Frederico A. *La protección de confianza en el derecho administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

- DALLARI, Adilson Abreu. *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas – desafios de uma sociedade democrática*. Estudos sobre o Projeto de Lei nº 349/2015, que inclui, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, disposições para aumentar a segurança jurídica e a eficiência na aplicação do direito público. Brasília-DF, Senado Federal, 2015.
- LIPSKY, Michael. *Street-level bureaucracy – dilemmas of the individual in public services*. Nova York: Russel Sage Foundation, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. A Nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – O Equilíbrio entre Dinâmica e Segurança Jurídicas. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coords.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – anotada*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. pp. 40-43. v. I.
- SIMONETTI, José Augusto. *O princípio da proteção da confiança no direito administrativo brasileiro: estabilidade de atos e limitação da discricionariedade administrativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- SUNDFELD, Carlos Ari. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e sua Renovação. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (Coords.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – anotada*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. pp. 33-39. v. I.
- SUNDFELD, Carlos Ari. Segurança jurídica nas relações administrativas concertadas. In: MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson (Coords.). *Crise e reformas legislativas na agenda do direito administrativo – XXXI Congresso Brasileiro de Direito Administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 37-45.
- SUNDFELD, Carlos Ari; SOUZA, Rodrigo Pagani de; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Interpretações administrativas aderem à lei? *RDA – Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 260, maio/ago., 2012, p. 97-132.
- VALIM, Rafael. *O princípio da segurança jurídica no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010.

Legislação e Jurisprudência

- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei federal n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 27.10.1966.
- BRASIL. Constituição (1988). Promulgada em 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05.10.1988.
- BRASIL. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB. Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 09.09.1942.

BRASIL. Lei de Processo Administrativo. Lei federal n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 01.02.1999.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão 9101-003.733 – 1ª turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, processo n.º 10600.720035/2014-67, j. 11.09.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão 9202-006.996 – 2ª Turma. Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, processo n.º 19515.003515/2007-74, j. 21.06.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão 9303-006.839 – 3ª Turma. Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, processo n.º 12452.720187/2012-74, j. 17.05.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão 3401-002.537 – 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, processo n.º 13850.000025/2007-29, j. 26.03.2014.

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);
- A Lei 13.655/2018 e a Fazenda Pública em juízo: relações entre as normas processuais e as novas disposições da LINDB, de Ednaldo Silva Ferreira Júnior – *RePro* 314/71-85 (DTR\2021\3413); e
- Precedentes administrativos: um caminho para segurança jurídica nas relações entre a Administração Pública e os cidadãos, de Carlos Henrique Nitão Loureiro e Vladimir da Rocha França – *RT* 1026/21-39 (DTR\2021\3494).

Veja também Legislação relacionada ao tema

- Art. 24 do Decreto-lei 4657/1942 (LGL\1942\3).