RAFHAEL FRATTARI
VALTER LOBATO
(COORDENADORES)

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

UMA NOVA ERA NA TRIBUTAÇÃO?

ESTUDOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR SACHA CALMON

ARRAES EDITORES

Belo Horizonte
2019

Para isso, foram analisados os principais dispositivos do novo Código de Processo Civil que tangenciam o tema, além de ter sido averiguada as peculiaridades dessas modalidades de garantia, com especial foco na natureza jurídica dessas despesas, questionando se possuem caráter processual ou extraprocessual.

Constatou-se que o contribuinte, no atual estágio jurisprudencial, não é obrigado a garantir integralmente a sua dívida fiscal como condição de procedibilidade dos seus embargos à execução fiscal e que, quando o mesmo o faz, por meio da apresentação de seguro garantia e carta de fiança, tem como intuito muito mais, suspender os atos restritivos elencados no art. 7º da Portaria PGFN nº 33/2018, além de retirar o seu nome do CADIN e lograr a liberação da expedição de sua certidão de regularidade fiscal (CPEN).

Ante o expendido, vê-se que a pretensão dos contribuintes de obter o ressarcimento dos valores dispendidos com o seguro garantia ou carta de fiança quando vencedores em ações judiciais não merece acolhida em nossa ordem jurídica, na medida em que não encontra eco no art. 82, § 2º, ou em qualquer outro dispositivo do nCPC, do Código Civil ou mesmo da Constituição.

Portanto, os custos da contratação dessas garantias, ante o seu eminente caráter facultativo e com finalidades eminentemente extraprocessuais (liberação CPEN, suspensão do CADIN etc), configura uma despesa de natureza extraprocessual que não deve ser reembolsada pelo Poder Público ao sujeito passivo tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 14 ago. 2018.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm >. Acesso em: 14 de ago. 2018.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em 14 ago. 2018.

COELHO, Flávia Palmeira de Moura. *Parecer PGFN/CRJ nº 618/2016 - Impacto do nCPC às Execuções Fiscais.* In: Revista da PGFN v.9, n.01 Brasília: PGFN, 2016. p.336-337

DIÁRIO DO COMÉRCIO. Risco judicial eleva demanda de seguro. Disponível em: <http://diariodocomercio.com.br/noticia.php?tit=risco_judicial_eleva_demanda_de_seguro&id=195624> Acesso em: 16 ago. 2018.

MENDONÇA, Vinícius De Carvalho Pires. *O seguro garantia no novo CPC.* Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 126, 2016.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Comentários ao Código de Processo Civil.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

NOTA PGFN/CDA/CGD/Nº 768/2009. Estudo sobre o seguro garantia judicial e elaboração de minuta de portaria que regulamenta no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional os requisitos para aceitação desse instituto. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres>. Acesso em: 16 ago. 2018.

PIRES, Luís Henrique da Costa Pires. *Devolução de fiança no caso de procedência dos embargos à execução fiscal.* Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mar-14/luis-pires-devolucao-fianca-embargos-execucao-fiscal?imprimir=1#_ftn14>. Acesso em: 17 de ago. 2018.

CAPÍTULO 32

AS ALTERAÇÕES DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB) E O CONTROLE DE LEGALIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Marciano Seabra de Godoi[1]

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo geral examinar em que medida os dispositivos recentemente acrescentados à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro se aplicam ou não ao âmbito tributário. O objetivo específico do artigo é verificar se os arts. 23 e 24 da nova LINDB alteraram as normas jurídicas relativas ao controle de validade do lançamento tributário, como tem sido defendido perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A conclusão do estudo é de que, apesar de esta tese poder em princípio ser defendida à luz da segurança jurídica, não há no art. 23 ou no art. 24 da nova LINDB qualquer comando no sentido de o CARF dever invalidar o lançamento se este se mostrar contrário à jurisprudência do CARF à época da prática dos atos e/ou negócios praticados pelos contribuintes.

1. QUAL FOI O OBJETIVO GERAL DA LEI 13.655/2018?

É fato notório que a iniciativa que redundou na aprovação da Lei 13.655 partiu de um grupo de acadêmicos, pesquisadores e advogados liderados pelos professores paulistas Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto[2]. Esses pesquisadores tinham como foco de seus estudos críticos as relações entre os gestores públicos, os particulares que contratam com o Estado e os órgãos envolvidos na regulamentação e controle dos atos e contratos administrativos (controladorias, ministério público, tribunais de contas, órgãos judiciais).

O diagnóstico básico desses estudos que inspiraram a Lei 13.655 pode ser assim resumido[3]: é muito baixo o grau de segurança jurídica na interpretação e aplicação das normas administrativas, bem como no controle de validade

---

[1] Doutor (Universidade Complutense de Madri) e Mestre (Universidade Federal de Minas Gerais) em Direito Tributário, com pós-doutorado (bolsa CAPES) na Universidade Autônoma de Madri. Professor da PUC Minas. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais. Advogado.

[2] Confira-se a justificativa oficial do PLS 349/2015, disponível em https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4407647&disposition=inline. Acesso em: 5 set. 2018.

[3] Vide SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Contratações Públicas e seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013.

dos atos administrativos, sendo que há uma tendência de os órgãos de controle formarem juízos superficiais sobre questões de alta complexidade. Esse caldo de cultura resultaria num alto risco de invalidação posterior de atos e contratos administrativos, o que inibiria os gestores públicos e dificultaria o cumprimento voluntário e rápido de obrigações contratuais pelos particulares, resultando na falta de efetividade das políticas públicas que o Estado brasileiro se propõe a colocar em prática.

Partindo desse diagnóstico, objetivou-se construir uma legislação que viesse "trazer mais equilíbrio na ação do estado em todo o Brasil, tornando mais segura a atuação dos gestores e dos parceiros privados, sem comprometer o controle público"[4]. Esse objetivo geral, como se percebe facilmente, mostra-se muito mais ligado ao campo do direito administrativo em sentido estrito (atos e contratos administrativos, servidores públicos, controle da administração, sanções administrativas) do que ao campo do direito tributário.

2. AS NORMAS ACRESCENTADAS À LINDB PELA LEI 13.655/2018 PODEM SE APLICAR AO DIREITO TRIBUTÁRIO?

O estudo da justificativa inicial e do processo legislativo que redundou na aprovação e sanção da Lei 13.655 não deixa dúvidas de que o objetivo central e primordial dos arts. 20 a 30 da LINDB não é regular as relações tributárias e sim as relações advindas de comportamentos administrativos e seu controle de validade *a posteriori* por órgãos administrativos e judiciais.

As normas dos arts. 20 a 30 da nova LINDB têm como destinatários principais não o contribuinte e o fisco, mas sim os gestores públicos, os particulares que contratam com a administração pública, bem como os órgãos envolvidos no controle de validade dos atos administrativos, como as controladorias públicas, o ministério público, os tribunais de contas, além dos órgãos judiciais.

Contudo, mesmo não sendo o foco principal dos arts. 20 a 30 da LINDB, o direito tributário também se vê afetado por eles, de diversas formas. Vejamos algumas situações em que isso ocorre.

O art. 29, por exemplo, é plenamente aplicável ao direito tributário. Aliás, sua aplicação ao direito tributário pode ser reputada como uma medida muito adequada e benfazeja. Veja-se o conteúdo do art. 29:

> Art. 29. Em qualquer órgão ou Poder, a edição de atos normativos por autoridade administrativa, salvo os de mera organização interna, poderá ser precedida de consulta pública para manifestação de interessados, preferencialmente por meio eletrônico, a qual será considerada na decisão.
> § 1.º. A convocação conterá a minuta do ato normativo e fixará o prazo e demais condições da consulta pública, observadas as normas legais e regulamentares específicas, se houver.

[4] SUNDFELD, Carlos Ari. Uma lei geral inovadora para o direito público. **Jota**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/controle-publico/uma-lei-geral-inovadora-para-o-direito-publico-31102017>. Acesso em: 5 set. 2018.

Na redação original do projeto, preparada pelos professores antes mencionados, a consulta pública prévia era uma medida necessária para a edição de atos normativos pela administração, e não somente uma possibilidade, como acabou constando do texto aprovado pelo parlamento. Melhor seria ter sido aprovada a versão original do projeto.

A consulta pública prévia é um procedimento essencial para dotar de mais legitimidade e discursividade os atos normativos expedidos por autoridades administrativas. No âmbito tributário, a adoção de tal procedimento é não só aplicável como também necessária e prioritária. Aliás, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional agiu muito bem em realizar audiência pública e posteriormente consulta pública, por meio eletrônico, a respeito das normas relativas ao novo modelo de cobrança da dívida ativa da União, inclusive as normas relativas ao controverso mecanismo de averbação pré-executória[5].

O art. 30 também se mostra digno de muitos elogios, e tem total aplicabilidade na seara tributária:

> Art.30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.
> Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

Por outro lado, outros dispositivos incluídos à LINDB pela Lei 13.655 não parecem em nada vocacionados à matéria tributária. É o caso do art. 27, que dispõe o seguinte:

> Art. 27. A decisão do processo, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, poderá impor compensação por benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos resultantes do processo ou da conduta dos envolvidos.
> § 1º. A decisão sobre a compensação será motivada, ouvidas previamente as partes sobre seu cabimento, sua forma e, se for o caso, seu valor.
> § 2º. Para prevenir ou regular a compensação, poderá ser celebrado compromisso processual entre os envolvidos.

[5] Cf. informações disponíveis em http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/aberta-consulta-publica-sobre-a-portaria-pgfn-no-33-2018. Acesso em: 4 set. 2018.

Não vejo qualquer espaço para, no direito tributário em sentido estrito, os órgãos administrativos identificarem "benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos resultantes do processo ou da conduta dos envolvidos" que possam justificar a imposição de determinada "compensação".

O art. 21 da nova LINDB dispõe o seguinte:

> Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas.
> Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.

Percebe-se claramente que o dispositivo tem como objetivo regular o controle *a posteriori*, por órgãos judiciais ou pelas controladorias ou tribunais de contas, de atos e contratos administrativos, determinando-se que sua invalidação não provoque consequências desmesuradas e que sua regularização possa ocorrer de modo proporcional ou equânime. No âmbito tributário, em que a legalidade é mais estrita do que no âmbito administrativo em geral, não parece haver espaço para se falar em instâncias controladoras que, invalidando ajustes e contratos administrativos, determinem a aplicação de medidas de regularização e imposição de ônus e contrapartidas.

No caso de um lançamento tributário, por exemplo, sua invalidação por um órgão judicial ou por um órgão administrativo de controle de legalidade tem uma consequência claramente delineada, a desconstituição pura e simples do crédito tributário, sem espaço para se falar em regularização ou medidas compensatórias a serem determinadas pela decisão que declara a invalidade do lançamento.

Além disso, uma norma que crie alterações na sistemática do controle do lançamento tributário deve ser veiculada necessariamente por lei complementar, nos termos do art. 146, III, "b" da Constituição, e não por lei ordinária, como é o caso das alterações incorporadas no texto da LINDB.

Não é objetivo do presente artigo realizar uma análise exaustiva sobre todos os artigos acrescentados à LINDB pela Lei 13.655/2018. Com os breves comentários acima, sobre os arts. 21, 27, 29 e 30, busca-se somente argumentar que, enquanto determinados artigos da LINDB apresentam total aplicabilidade no âmbito da aplicação do direito tributário, outros dispositivos mostram-se claramente voltados para situações que fogem à lógica aplicativa dos tributos.

3. OS NOVOS ARTIGOS 23 E 24 DA LINDB SE APLICAM AO CONTROLE DE LEGALIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO?

Os artigos da nova LINDB que mais vêm atraindo atenção e comentários dos tributaristas são, sem dúvida, os arts. 23 e 24. Daí a escolha de tais dispositivos para uma análise mais aprofundada, lembrando que, pela novidade do tema, o presente estudo representa somente uma aproximação inicial do problema.

O art. 23 tem sido interpretado como uma norma de proteção contra "reviravoltas jurisprudenciais nas esferas administrativa e judicial que causam insegurança aos contribuintes"[6].

Eis o teor do novo art. 23 da LINDB:

> A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Segundo algumas opiniões já publicadas, esse dispositivo obrigaria o órgão que controla a legalidade dos lançamentos tributários a desconstituir o crédito tributário quando se comprovasse que, à época do lançamento, a jurisprudência administrativa ou judicial majoritária adotava orientação interpretativa mais favorável ao contribuinte[7].

O conteúdo do dispositivo, contudo, não permite tal conclusão. Não há como aplicar essa norma a julgamentos sobre a validade de lançamentos tributários. Ao julgar se o lançamento tributário deve ou não ser mantido, órgãos como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou os Conselhos de Contribuintes no âmbito estadual não têm competência para impor novos deveres ou novos condicionamentos de direito até então não exigidos. Tampouco faz qualquer sentido imaginar que, julgando um recurso voluntário do contribuinte contra o lançamento tributário, o CARF possa determinar a aplicação de regime de transição ou coisas do gênero.

---

6 CHIAVASSA, Tércio; PAIVA, Mariana Monte Alegre de; BOMFIM, Tatiana. A relevância das novas regras da LINDB para o Direito Tributário. **Migalhas**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI281171,51045-A+relevancia+das+novas+regras+da+LINBD+para+o+Direito+Tributario>. Acesso em: 4 set. 2018.

7 CHIAVASSA, Tércio; PAIVA, Mariana Monte Alegre de; BOMFIM, Tatiana. A relevância das novas regras da LINDB para o Direito Tributário. **Migalhas**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI281171,51045-A+relevancia+das+novas+regras+da+LINBD+para+o+Direito+Tributario>. Acesso em: 4 set. 2018.

O art. 23 da LINDB se refere a um tipo de decisão totalmente diferente daquela que o CARF e os Conselhos de Contribuintes devem proferir a respeito da validade ou não de determinado lançamento tributário. O art. 23 está claramente voltado a casos em que Tribunais de Contas ou órgãos judiciais, interpretando e aplicando normas de conteúdo indeterminado como a moralidade ou a eficiência administrativa, definem novos deveres a serem observados por agentes administrativos ou terceiros por ocasião da prática de determinado ato ou contrato administrativo. Nestes casos, o art. 23 exige que os órgãos administrativos, controladores ou judiciais se abstenham de exigir abruptamente, e sem qualquer preocupação com a proporcionalidade e a eficiência, o cumprimento de deveres que até então não eram de conhecimento da administração pública e das partes que com ela contrataram. A norma está, claramente, protegendo agentes públicos e outras partes vinculadas a atos e contratos administrativos (licitações, p.ex.) contra uma mudança repentina e inesperada que venha lhes exigir o respeito a novos deveres ou condicionamento de direitos até então não exigidos.

Apesar de o objetivo central do art. 23 ser o direito administrativo e não o direito tributário, sua aplicação em matéria tributária é, em tese, possível, mas não no que toca às decisões sobre validade de lançamentos tributários. Imagine-se, por exemplo que exista a lei preveja um regime jurídico para a concessão de determinados benefícios fiscais, devendo a autoridade fiscal concedente e o contribuinte beneficiário cumprir determinados deveres e condicionamentos para o aperfeiçoamento regular do benefício. Caso os órgãos administrativos, controladores ou judiciais decidam alterar entendimentos anteriores e passar a exigir, em homenagem à moralidade administrativa, o cumprimento de novos deveres e condicionamentos, devem respeitar um regime de transição, evitando a aplicação abrupta do novo entendimento.

Em suma: o art. 23 da LINDB não se aplica às decisões judiciais ou administrativas que decidem sobre a validade de lançamentos tributários, visto que essas decisões: (a) não se referem a normas de conteúdo indeterminado e sim à norma concreta consubstanciada no próprio lançamento; (b) não têm competência para impor abstratamente deveres ou condicionamentos de direitos a agentes administrativos e particulares; e (c) tampouco têm competência para prever genericamente regimes de transição para a aplicação do ordenamento jurídico.

Passemos agora à análise do art. 24 da LINDB, de modo a indagar sua possível aplicação a decisões que controlam a validade de lançamentos tributários. Eis o teor do dispositivo:

> Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.
>
> Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A maioria das opiniões já publicadas a respeito do tema tem entendido que o art. 24 da LINDB se aplica aos julgamentos em que o CARF deve apreciar recursos voluntários do contribuinte e decidir se determinado lançamento tributário é ou não válido[8]. Segundo essas opiniões, depreende-se do art. 24

> que a análise da validade do lançamento tributário (ato administrativo) deve ter em vista qual era a jurisprudência majoritária sobre a questão em discussão no processo administrativo, devendo o tribunal proteger o contribuinte que agiu de acordo com aquele entendimento, ainda que a jurisprudência posterior tenha adotado outra posição sobre a matéria[9].

Segundo essa tese, o art. 24 teria por objetivo "proteger a confiança do contribuinte", devendo os tribunais como o CARF cancelar os lançamentos tributários "se a jurisprudência majoritária contemporânea aos fatos [geradores] era favorável ao contribuinte"[10].

Está realmente o art. 24 tratando dessa situação e dirigindo aos tribunais administrativos um comando dessa natureza? A resposta é claramente negativa.

A norma do art. 24 proíbe que se declarem inválidos determinados comportamentos administrativos (atos, contratos, ajustes, processos) que já surtiram efeitos e que, à época em que praticados, estavam de acordo com as orientações

---

8 Neste sentido, cf. PISCITELLI, Tathiane. Aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro no Carf. **Valor Econômico**, 24 ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5765541/aplicacao-da-lei-de-introducao-normas-do-direito-brasileiro-no-carf>. Acesso em: 4 set. 2018; LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas na jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 31 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecao-contribuinte-reviravoltas-carf>. Acesso em: 4 set. 2018; CHIAVASSA, Tércio; PAIVA, Mariana Monte Alegre de & BOMFIM, Tatiana. A relevância das novas regras da LINDB para o Direito Tributário. **Migalhas**. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI281171,51045-A+relevancia+das+novas+regras+da+LINBD+para+o+Direito+Tributario>. Acesso em: 4 set. 2018.

9 LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas na jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 31 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecao-contribuinte-reviravoltas-carf>. Acesso em: 4 set. 2018.

10 LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas na jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 31 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecao-contribuinte-reviravoltas-carf>. Acesso em: 4 set. 2018.

gerais (normas ou práticas administrativas reiteradas, jurisprudência de origem judicial ou administrativa) então vigentes. Mesmo no caso daqueles comportamentos administrativos que se pautaram nas orientações de uma jurisprudência então majoritária, o art. 24 determina sua preservação ou incolumidade.

Vê-se, portanto, que o art. 24 determina a preservação, a incolumidade de determinados comportamentos administrativos, vedando que órgãos judiciais, administrativos ou controladores decretem retroativamente a invalidade desses comportamentos. Preserva-se e reforça-se, portanto, a segurança jurídica de agentes administrativos e de particulares que travam relações com a administração pública, os quais, com o art. 24, ficam protegidos contra a aplicação retroativa de mudanças de orientação determinadas pelos órgãos de controle.

Não é de se estranhar que o objetivo do art. 24 da LINDB seja exatamente esse, afinal é público e notório que o projeto que redundou na Lei 13.655/2018 teve origem nos trabalhos e propostas doutrinárias dos administrativistas Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, sendo que tais autores são amplamente conhecidos por suas críticas ao modo açodado e superficial com que o poder judiciário e o ministério público costumam questionar e punir o gestor público e o particular que contrata com a administração[11]. Também são públicas e notórias as críticas que o ministério público federal dirigiu ao projeto que resultou na Lei 13.655/2018[12].

E o que tem esse art. 24 a ver com o controle dos lançamentos tributários por órgãos como o CARF? A meu ver, nada. Não há qualquer comando no art. 24 no sentido de o CARF dever invalidar o lançamento se este se mostrar contrário à jurisprudência do CARF à época da prática dos atos e/ou negócios praticados pelos contribuintes[13].

É de clareza meridiana que o objeto da norma do art. 24 são comportamentos administrativos consolidados (atos, contratos, acordos, processos) que o dispositivo protege contra possíveis invalidações retroativas pelos órgãos de

11 Nas palavras de Carlos Ari Sundfeld, *"no Brasil, cada promotor público é uma república independente"* e *"com a nova norma, há uma proteção contra a perseguição injusta, dando tranquilidade ao gestor honesto a tomar decisões difíceis. Ou seja, a lei permite que o Judiciário não seja somente um instrumento de ataque, criando a possibilidade de a administração pública defender suas ações"*. Disponível em: <https://www.jota.info/justica/carlos-ari-sundfeld-pl-7488-26042018>. Acesso em: 4 set. 2018.

12 Cf. http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/Nota%20Tecnica%201_2018.pdf. Acesso em: 4 set. 2018.

13 Adotam a mesma posição que defendo no presente estudo: VELLOSO, Andrei Pitten. Mudança retroativa de jurisprudência e segurança jurídica: as repercussões das inovações da LINDB nas decisões relativas a operações de planejamento tributário. **Carta Forense**, 03 jul. 2018. Disponível em <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/mudanca-retroativa-de-jurisprudencia-e-seguranca-juridica-as-repercussoes-das-inovacoes-da-lindb-nas-decisoes-relativas-a-operacoes-de-planejamento-t/18240>. Acesso em: 04 set. 2018; e BURGOS, Rodrigo de Macedo e. Artigo 24 da LINDB, lançamento fiscal e o CARF. **Jota**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/artigo-24-da-lindb-lancamento-fiscal-e-o-carf-23082018>. Acesso em 4 set. 2018.

controle. Portanto, o que faz o art. 24 é limitar o poder dos órgãos de controle de invalidarem comportamentos administrativos anteriores.

É preciso não confundir nem misturar duas teses doutrinárias bem diferentes. A primeira tese (que não constitui objeto do presente artigo) sustenta que a proteção constitucional da segurança jurídica exige que o CARF cancele o lançamento tributário sempre que este tiver sido efetuado em sentido diverso da jurisprudência majoritária então vigente no próprio CARF. A segunda tese, a meu ver equivocada, é que o art. 24 da LINDB prescreve que

> ao julgar a validade do auto de infração, ou ao determinar os efeitos tributários das operações realizadas pelo contribuinte, o Carf tem o dever imutável de fazê-lo observando a jurisprudência majoritária na época dos fatos. Se a jurisprudência majoritária contemporânea aos fatos era favorável ao contribuinte, o lançamento deve ser cancelado, ainda que tenha ocorrido mudança superveniente na orientação do tribunal.[14]

Não procede em absoluto a afirmação de que o art. 24 esteja regulando o processo de "atribuição de efeitos tributários a operações realizadas pelo contribuinte". O art. 24 da LINDB, como indica claramente seu processo legislativo e as reações a ele opostas, se refere a **comportamentos administrativos** sujeitos a controle de validade *a posteriori* (pelo poder judiciário, pelos tribunais de contas, etc.). Os atos, contratos e negócios praticados pelo contribuinte, na sua qualidade de possíveis fatos geradores de determinada obrigação tributária, não são comportamentos administrativos, não supõem a participação de agentes públicos nem exigem controle de validade *a posteriori* tal como o controle efetuado pelos tribunais de contas ou pelos órgãos judiciais.

É errôneo supor que o art. 24 esteja se referindo a atos, contratos e ajustes privados. A leitura da exposição de motivos do projeto de lei, da obra dos autores que fizeram a proposta legislativa, dos debates parlamentares e das controvérsias suscitadas pela lei mostram que o objeto desse dispositivo, bem como de diversos outros dispositivos da lei, são atos, contratos e ajustes administrativos.

Não há qualquer dúvida razoável de que o "ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa" que o art. 24 da LINDB procura proteger contra futuras invalidações é sempre um comportamento administrativo, no qual intervém necessariamente um agente ou gestor público. Veja-se, por exemplo, a manifestação que o Ministério Público Federal apresentou para pedir publicamente o veto do dispositivo[15]:

14 LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas na jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 31 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecao-contribuinte-reviravoltas-carf>. Acesso em: 4 set. 2018.

15 Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/Nota%20Tecnica%201_2018.pdf>. Acesso em: 4 set. 2018.

> O dispositivo, a rigor, traz mais justificativas abertas para eventual convalidação de ato ou de contrato inexistentes ou nulos. De fato, os atos anuláveis, convalidados, seriam até aceitáveis. O dispositivo, no entanto, abre espaço para que, considerando a passagem do tempo, a estabilidade das relações, a "orientação geral" que não foi à época contestada, o ato inexistente ou o ato nulo se tornem válidos. Assim, esses atos não seriam mais considerados inexistentes ou nulos com efeitos **ex tunc**. Esse tipo de conduta/previsão, no entanto, fere os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Importante relembrar que a validação do ato administrativo depende da verificação contrastada entre ele e a ordem jurídica, sendo que descompasso constatado deve possibilitar a reposição ao estado de legalidade.

Não concordo com essas justificativas apresentadas pelo Ministério Público Federal para requerer o veto do dispositivo. A citação acima tem simplesmente o objetivo de reforçar que o art. 24 está direcionado para uma temática que nada tem a ver com o controle dos lançamentos tributários.

Contudo, mesmo que se insista na interpretação forçada e descontextualizada de que o art. 24 se refere a atos e contratos privados, ainda há outro obstáculo intransponível ao uso que se pretende fazer do artigo. É que também se mostra equivocado pensar que, quando o CARF julga um recurso contra um lançamento tributário, esteja revisando a validade de atos praticados pelos contribuintes. Não se trata disso. Tanto o CARF quanto as autoridades lançadoras simplesmente qualificam os fatos e os atos praticados pelo contribuinte à luz da legislação tributária, mas não têm competência para invalidar atos privados. Para invalidar negócios jurídicos por simulação, fraude à lei etc., é necessária sentença judicial, nos termos do Código Civil (cf. arts. 166 a 184). Quando se afirma genericamente que o CARF ou a fiscalização "invalidaram" determinado planejamento tributário, não se trata propriamente de invalidar atos e negócios jurídicos, e sim de considerar que determinados atos e negócios não são aptos a desencadear os efeitos tributários defendidos e buscados pelos contribuintes.

Alguns autores que advogam a tese de que o art. 24 da LINDB se aplica ao controle de legalidade dos lançamentos tributários apelam ao chamado argumento de autoridade, afirmando que os autores intelectuais do projeto de lei (professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto) já teriam afirmado a procedência da tese[16].

Em artigo intitulado "LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada", Carlos Ari Sundfeld de fato defende a aplicabilidade

[16] LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas na jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 31 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecao-contribuinte-reviravoltas-carf>. Acesso em: 4 set. 2018.

genérica das normas dos arts. 20 a 30 LINDB ao direito tributário, mas não apresenta argumentação específica no sentido de que o art. 24 da LINDB exige que o CARF cancele o lançamento tributário sempre que este tiver sido efetuado em sentido diverso da jurisprudência majoritária do CARF à época dos atos praticados pelo contribuinte.

Aliás, da leitura de referido artigo conclui-se que Carlos Ari Sundfeld tem uma interpretação dos arts. 23 e 24 da LINDB completamente distinta daquela contida na tese de que tais dispositivos exigem que o CARF cancele o lançamento tributário sempre que este tiver sido efetuado pela fiscalização em sentido diverso da jurisprudência majoritária[17] vigente no CARF à época dos atos praticados pelo contribuinte. Veja-se[18]:

> O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que nenhuma revisão de validade de ato singular da autoridade (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito. Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova intepretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146).
> Quando a administração tributária estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma tributária de caráter indeterminado, o art. 23 assegura para o contribuinte um regime de transição, na medida do necessário para impedir efeitos indevidos (desproporcionais, não equânimes, ineficientes ou contrários aos interesses gerais).

Quanto ao art. 24, a interpretação que o autor lhe dá simplesmente impede que o CARF revise o ato de lançamento para majorar o crédito tributário e ajustá-lo aos termos da jurisprudência posterior ao lançamento. Ora, isso é incontroverso, já está previsto no Código Tributário Nacional (proibição de alteração do lançamento por mudança de critério jurídico) e nada tem a ver com a tese que vimos combatendo neste artigo, a tese de que o art. 24 da LINDB exige que o CARF cancele o lançamento tributário sempre que este tiver sido

[17] Determinar com clareza o que se pode ou se deve considerar como "jurisprudência majoritária" do CARF em determinado momento histórico é algo extremamente problemático. Tathiane Piscitelli afirma que somente a existência de decisões da Câmara Superior do Carf em determinado sentido pode ser tida como evidência da existência de uma jurisprudência majoritária - . PISCITELLI, Tathiane. Aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro no Carf. Valor Econômico, 24 ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5765541/aplicacao-da-lei-de-introducao-normas-do-direito-brasileiro-no-carf>. Acesso em: 4 set. 2018.

[18] SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. **Jota**, 10 ago. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 4 set. 2018.

efetuado em sentido diverso da jurisprudência majoritária vigente no próprio CARF à época dos fatos geradores relativos ao lançamento. Na interpretação de Carlos Ari Sundfeld, o art. 24 não inova em relação ao Código Tributário Nacional e simplesmente protege e mantém incólume o ato administrativo do lançamento contra os efeitos de uma mudança de jurisprudência (contrária ao contribuinte) posterior ao momento da lavratura do auto de infração. Já na interpretação – errônea – que vimos combatendo, o art. 24 fulminaria o ato administrativo do lançamento por motivo de sua incompatibilidade com a jurisprudência majoritária do CARF coetânea à prática dos fatos geradores mencionados no auto de infração.

Quanto ao art. 23, a interpretação que o autor lhe dá é a mesma que propusemos acima; ou seja, o dispositivo protege o contribuinte contra alterações de normas administrativas que, por exemplo, regulam o regime jurídico de concessão de determinados benefícios fiscais, em que a autoridade fiscal concedente e o contribuinte beneficiário devem cumprir determinados deveres e condicionamentos para o aperfeiçoamento regular do benefício. Caso os órgãos administrativos, controladores ou judiciais decidam alterar entendimentos anteriores e passar a exigir, em homenagem à moralidade administrativa, o cumprimento de novos deveres e condicionamentos, devem respeitar um regime de transição, evitando a aplicação abrupta do novo entendimento. Mais uma vez, tem-se situação completamente distinta da relativa ao controle de legalidade dos lançamentos tributários.

Por outro lado, caso se insista na interpretação de que os arts. 23 e 24 devem ser aplicados e geram efeitos no âmbito do processo de controle de legalidade do lançamento, então não há como não reconhecer que essa pretensa aplicabilidade está prejudicada pelo fato de tais dispositivos não terem sido aprovados por lei complementar, exigência expressamente veiculada no art. 146, III, "b" da Constituição. Não há como defender, ao mesmo tempo, que os dispositivos interferem na sistemática de controle do lançamento mas dispensam a edição de lei complementar.

4. CONCLUSÕES

É antiga a tese de que a segurança jurídica obrigaria o CARF a cancelar lançamentos tributários se a sua jurisprudência majoritária contemporânea aos fatos geradores era favorável ao contribuinte. Esta tese vem se prestando, há tempos, especialmente para fundamentar pedidos de cancelamento de autos de infração relativos a determinados tipos de planejamento tributário que, depois da operação zelotes, passaram a ser sistematicamente considerados ineficazes pelo CARF, ao contrário do que ocorria na jurisprudência anterior à operação zelotes.

Com a aprovação da nova LINDB, surgiu a tese de que seu arts. 23 e/ou 24 contêm determinação para que o CARF cancele o lançamento tributário sempre que este tiver sido efetuado em sentido diverso da jurisprudência majoritária vigente no próprio CARF à época dos fatos geradores relativos ao lançamento. Não há, contudo, em qualquer desses dispositivos, comando normativo neste sentido.

O art. 23 da LINDB não se aplica às decisões judiciais ou administrativas que decidem sobre a validade de lançamentos tributários visto que essas decisões: (a) não se referem a "normas de conteúdo indeterminado" e sim à norma legal concreta consubstanciada no próprio lançamento; (b) não têm competência para impor abstratamente deveres ou condicionamentos de direitos a agentes administrativos e particulares; e (c) tampouco têm competência para prever genericamente regimes de transição para a aplicação do ordenamento jurídico.

A norma do art. 24 da LINDB proíbe que se declarem inválidos determinados comportamentos administrativos (atos, contratos, ajustes, processos) que já surtiram efeitos e que, à época em que praticados, estavam de acordo com as orientações gerais (normas ou práticas administrativas reiteradas, jurisprudência de origem judicial ou administrativa) então vigentes. O art. 24, como indica claramente seu processo legislativo e as reações a ele opostas, se refere a **comportamentos administrativos** sujeitos a controle de validade *a posteriori* pelo poder judiciário, pelos tribunais de contas, etc. Os atos, contratos e negócios praticados pelo contribuinte, na sua qualidade de possíveis fatos geradores de determinada obrigação tributária, não são comportamentos administrativos, não supõem a participação de agentes públicos nem exigem controle de validade *a posteriori*, tal como o controle efetuado pelos tribunais de contas ou pelos órgãos judiciais.

Quanto ao art. 24, a única interpretação possível no âmbito do controle de validade do lançamento é no sentido de a norma proibir que o CARF revise o ato de lançamento para majorar o crédito tributário e ajustá-lo aos termos da jurisprudência (mais favorável ao fisco) posterior ao lançamento. Com essa interpretação, não se inova em relação ao que já está previsto no Código Tributário Nacional (proibição de alteração do lançamento por mudança de critério jurídico).

Por outro lado, caso se insista na interpretação de que os arts. 23 e 24 devem ser aplicados e geram efeitos no âmbito do processo de controle de legalidade do lançamento distintos dos já previstos no CTN, então não há como não reconhecer que essa pretensa aplicabilidade está prejudicada pelo fato de tais dispositivos não terem sido aprovados por lei complementar, exigência expressamente veiculada no art. 146, III, "b" da Constituição. Não há como defender, ao mesmo tempo, que os dispositivos interferem na sistemática de controle do lançamento mas dispensam a edição de lei complementar.

REFERÊNCIAS

CHIAVASSA, Tércio; PAIVA, Mariana Monte Alegre de; BOMFIM, Tatiana. A relevância das novas regras da LINDB para o Direito Tributário. **Migalhas**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI281171,51045-A+relevancia+das+novas+regras+da+LINBD+para+o+Direito+Tributario>. Acesso em: 4 set. 2018.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas na jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 31 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecao-contribuinte-reviravoltas-carf>. Acesso em: 4 set. 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro no Carf. **Valor Econômico**, 24 ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5765541/aplicacao-da-lei-de-introducao-normas-do-direito-brasileiro-no-carf>. Acesso em: 4 set. 2018.

SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. **Jota**, 10 ago. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 4 set. 2018.

SUNDFELD, Carlos Ari. Uma lei geral inovadora para o direito público. **Jota**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/controle-publico/uma-lei-geral-inovadora-para-o-direito-publico-31102017>. Acesso em: 5 set. 2018.

SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Contratações Públicas e seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. Mudança retroativa de jurisprudência e segurança jurídica: as repercussões das inovações da LINDB nas decisões relativas a operações de planejamento tributário. **Carta Forense**, 03 jul. 2018. Disponível em <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/mudanca-retroativa-de-jurisprudencia-e-seguranca-juridica-as-repercussoes-das-inovacoes-da-lindb-nas-decisoes-relativas-a-operacoes-de-planejamento-t/18240>. Acesso em: 04 set. 2018.

CAPÍTULO 33
DWORKIN, NOZICK E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO NA PROMOÇÃO DA IGUALDADE E SEUS REFLEXOS SOBRE O DIREITO DE PROPRIEDADE

Marco Túlio Fernandes Ibraim[1]

RESUMO: O artigo examina (a) as formulações de Ronald Dworkin sobre um nível ótimo para a tributação, que compreendem seu modelo de "seguro hipotético" e suas concepções acerca da dignidade humana e da igualdade *ex ante*, e (b) a Teoria da Titularidade de Robert Nozick, segundo a qual o único esquema redistributivo moralmente possível é aquele que respeita a aquisição legítima da propriedade, sendo a tributação justificável apenas para a preservação de um Estado mínimo. Do confronto das teorias, entende-se mais apropriado o debate proposto por Dworkin, superando-se a crença de que esta invariavelmente significa a afronta ao direito de propriedade.

ABSTRACT: The article analyzes (a) Ronald Dworkin's formulations regarding the optimum level of taxation, which includes his hypothetical insurance model and his conceptions of the respect for human dignity and the *ex ante* equality, and (b) Robert Nosick's Entitlement Theory, according to which the only redistribution scheme morally possible is the one that respects the legit acquisition of property, in which context taxation is justified only for the preservation of a minimal state. Based on the confrontation of such theories, this article defends Dworkin's proposition, therefore rejecting the common idea that taxation invariably means the violation of the right to property.

1. INTRODUÇÃO

O objetivo do presente artigo é examinar contribuições de dois importantes filósofos do direito a respeito do papel (ou relação) dos tributos na promoção de justiça ou igualdade. E, de forma necessariamente conectada, os reflexos ou limitações advindas da inserção do direito de propriedade nessa equação.

Para possibilitar a contraposição de ideias, optou-se por examinar estudos de Ronald Dworkin, pensador sabidamente liberal, no viés denominado "igualitário", e de Robert Nozick, um dos principais nomes da corrente conhecida como "libertária". A escolha desses autores também se justifica na ainda baixa

[1] Advogado. Professor de Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Pesquisador visitante na Universidad Autonoma de Madrid (UAM). Doutorando em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).