

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC – SP**

**A LINDB E O DIREITO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO ACERCA DA APLICAÇÃO  
DO ARTIGO 24 EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**MESTRADO EM DIREITO**

**São Paulo/SP**

**2020**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC – SP**

**BRUNO SANTOS LINS DE OLIVEIRA**

**A LINDB E O DIREITO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO ACERCA DA APLICAÇÃO  
DO ARTIGO 24 EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado, área de concentração em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Clarice von Oertzen de Araujo.

**São Paulo/SP**

**2020**

Banca examinadora:

---

---

---

*À Clara, Mariah, Marcia, Breno e Guilherme,  
com todo o meu amor.*

## AGRADECIMENTOS

O presente trabalho expressa não só a conclusão de um mestrado, mas também a conclusão de um ciclo na minha vida.

Por isso, em primeiro lugar, devo agradecer a Deus por ter posto em meu coração a vontade de mudar para São Paulo explorar novos horizontes acadêmicos e profissionais e conhecer pessoas das quais nunca me esquecerei.

Em seguida, agradeço à minha esposa, Mariah, a quem sempre me deu forças e sempre me incentivou para buscar aquilo que nem eu acredito que posso. Me aguentou nas horas más dormidas e nunca deixou que eu me abalasse.

Também agradeço aos meus pais e irmão, Guilherme, os quais proveram todas as condições para que o curso e este trabalho fossem possíveis. Vocês são os meus exemplos, e um pouco de cada um está neste trabalho.

Aos amigos de COGEAE, Lucas Bastos Sanches e Victor Monteiro di Guaraldi, devo dizer que sem os nossos debates em sala de aula, sem as nossas conversas e sem o incentivo mútuo, São Paulo não seria a mesma coisa e o mestrado seria um sonho muito mais distante.

Aos professores Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Fabiana Del Padre Tomé, Regina Helena Costa, Charles William Mcnaughton, Robson Maia Lins, Thiago Barbosa Wanderley, Daniela de Andrade Braghetta e Silvia Zomer, só consigo demonstrar gratidão por todos os ensinamentos e pelo exemplo que vocês são para mim.

Por fim, deixo para a minha orientadora Professora Clarice von Oertzen de Araujo todo o meu agradecimento pelos conselhos dados, pelas horas dispendidas, pelas conversas e pela dedicação nesse processo de orientação. A cada uma das nossas conversas foram despertando novas reflexões, novas ideias e novas pesquisas a serem feitas, as quais espero que estejam à altura da sua orientação.

*“A injustiça num lugar qualquer  
é uma ameaça à justiça em todo o lugar.”*

*Martin Luther King Jr.*

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a aplicação no direito tributário do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, a “Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro”. Tema que vem sendo bastante recorrente nos julgamentos administrativos fiscais e que vem despertando debates, especialmente pela maioria das decisões terem entendido pela sua impossibilidade de aplicação em matéria de tributos, sob os mais diversos fundamentos, com destaque para aqueles que dão caráter de excessiva especialidade ao direito tributário. Assim, o que se pretende é uma análise científica dos fundamentos e do conteúdo do referido artigo 24, cuja intenção é aumentar a eficiência na aplicação e interpretação das normas jurídicas, mais especificamente quando à proteção da segurança jurídica em face da modificação de anterior entendimento majoritário que orientou o comportamento dos indivíduos. Para tanto, se utilizará do Constructivismo lógico-semântico como método, em razão da sua precisão técnica-analítica para o estudo de fenômenos jurídicos linguísticos como a interpretação e aplicação das normas jurídicas.

**Palavras-chaves:** Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro. Artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42. Segurança Jurídica. Intepretação e Aplicação do Direito. Modificação da Jurisprudência.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the application in tax law of Article 24 of Decree-law n°. 4.657/42, the “Law of Introduction to the Norms of the Brazilian Law”. Theme that has been quite recurrent in administrative tax judgments and that has aroused debates, especially since most decisions have understood by its inapplicability in the matter of taxes, under the most diverse grounds, with emphasis on those that give character of excessive speciality to tax law. Thus, what is intended is a scientific analysis of the foundations and content of the aforementioned article 24, whose intention is to increase efficiency in the application and interpretation of legal norms, more specifically when it comes to the protection of Legal Certainty in case of the modification of the previous majority understanding. that guided the behavior of individuals. For this purpose, the “Constructivismo lógico-semântico” theory will be used as a method, due to its technical and analytical precision for the study of linguistic legal phenomena such as the interpretation and application of legal norms.

**Keywords:** Law of Introduction to the Norms of the Brazilian Law. Article 24 of Decree-law n°. 4.657/42. Legal Certainty. Interpretation and Application of Legal Norms. Modification of Jurisprudence.

## SUMÁRIO

<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	5
<b>RESUMO</b> .....	7
<b>ABSTRACT</b> .....	8
<b>SUMÁRIO</b> .....	9
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>CAPÍTULO 1 – LINGUAGEM E CONTEXTO NO DIREITO</b> .....	17
1.1 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO .....	17
1.1.1 A Importância do Método .....	17
1.1.2 A Linguagem como Elemento Constituinte da Realidade .....	20
1.1.3 Interpretação e o Percorso Gerador de Sentido .....	24
1.1.4 Aplicação das Normas Jurídicas e a Importância do Contexto .....	31
1.2 O CONTEXTO E A MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA .....	34
1.2.1 O Contexto como Elemento da Interpretação Jurídica .....	34
1.2.2 O Dialogismo de Mikhail Bakhtin e as Alterações no Sistema Jurídico .....	38
1.2.3 Jurisdição e Modificações da Jurisprudência .....	42
<b>CAPÍTULO 2 – A LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO - LINDB</b> .....	51
2.1 CONTEXTO LEGISLATIVO .....	54
2.2 NATUREZA E FUNÇÃO DA LEI DE INTRODUÇÃO .....	59
2.3 ENUNCIÇÃO: AS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI Nº 13.655/18..	62
2.3.1 Processo de Enunciação .....	63
2.3.2 Manifestações Corporativas .....	69
2.3.3 Sanção Presidencial .....	76
2.4 ENUNCIADOS-ENUNCIADOS: SEGURANÇA JURÍDICA E EFICIÊNCIA .....	79
2.4.1 Conteúdo Normativo e a Regulamentação pelo Decreto nº 9.830/19 .....	83
2.4.2 As Disposições do Artigo 24 .....	104
<b>CAPÍTULO 3 – SEGURANÇA JURÍDICA E A MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA</b> .....	109
3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A INTEPRETAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS .....	109
3.1.1 Princípios Constitucionais Tributários .....	114

<b>3.1.2 Direitos Fundamentais na Tributação e o Estatuto do Contribuinte</b> .....	121
3.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA .....	127
<b>3.2.1 Segurança Jurídica no Tempo e a Modificação da Jurisprudência</b> .....	130
<b>CAPÍTULO 4 – A APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 E O REGIME JURÍDICO</b>	
<b>TRIBUTÁRIO DISPOSITIVO E SANCIONADOR</b> .....	136
4.1 TRIBUTO E SANÇÃO TRIBUTÁRIA.....	138
4.2 REGIMES JURÍDICOS DISPOSITIVO E SANCIONADOR.....	141
<b>4.2.1 Norma Jurídica Completa</b> .....	143
<b>4.2.2 Distinção entre os Regimes Jurídicos das Normas Dispositivas e Sancionadoras</b> .....	146
4.3 APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	150
<b>4.3.1 Artigo 24 e a Norma Jurídica Tributária Dispositiva</b> .....	150
4.3.1.1 Plano Semântico .....	156
4.3.1.2 Plano Lógico-Semântico.....	163
<b>4.3.2 Artigo 24 e a Norma Jurídica Tributária Sancionadora</b> .....	166
4.3.2.1 Valores Constitucionais.....	168
4.3.2.2 Âmbito Infraconstitucional.....	175
4.4 OUTRAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	183
<b>4.4.1 O Sentido dos Conceitos Determináveis</b> .....	184
<b>4.4.2 As Normas Gerais de Direito Tributário sobre Aplicação e Interpretação</b> .....	190
<b>4.4.3 As Disposições do Código Tributário Nacional sobre Interpretação e Aplicação das Normas Jurídicas</b> .....	197
<b>4.4.4 Ausência de Fundamentos para um Especial Tratamento às Normas Tributárias</b> .....	203
<b>CONCLUSÃO</b> .....	206
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	211

## INTRODUÇÃO

Em linhas iniciais, importante para a produção científica a escolha de um método de aproximação ao objeto do estudo, é o corte metodológico, que tem como função definir os instrumentos que serão empregados.

Para o presente trabalho, adota-se a figura do ser cognoscente como impulsionador do direito, o qual é retirado da sua posição de mero contemplador e inserindo-o ativamente na operação de incidência normativa<sup>1</sup>.

Diferentemente da posição clássica acerca da incidência no direito, opera-se pela premissa de que é o homem quem faz com que as normas jurídicas incidam<sup>2</sup>, por meio da atividade de construção do sentido.

Como se vê, eleva-se a interpretação das camadas de linguagem ao patamar de operação imprescindível para a incidência normativa, já que é através da interpretação que se constrói e se atribui sentido às normas jurídicas.

Através da linha constructivista que será abordada e adotada no presente trabalho, parte-se do pressuposto que a incidência não se opera de maneira automática e infalível, como se nunca falhasse. Na verdade, a atividade de aplicação normativa pressupõe um esforço interpretativo, bem explicitado pelo chamado “percurso gerativo de sentido”<sup>3</sup> proposto por Paulo de Barros Carvalho, o qual será melhor abordado adiante, em que caberá ao aplicador a partir dos textos jurídicos (suporte físico) dar sentido às normas jurídicas, em uma posição ativa, de construção e não de mera revelação de uma sentido imanente.

Tal posição é importante para o presente trabalho, já que o dispositivo legal que se pretende analisar têm como objetivo dispor sobre a interpretação e aplicação das normas jurídicas pelos órgãos julgadores, nos casos de modificação do entendimento anterior, e é por meio dessa concepção (constructivista) da incidência normativa que se obtém uma

---

<sup>1</sup> Sobre o tema, cita-se as lições de Marcos Bernardes de Mello, baseando-se em Pontes de Miranda: “Em decorrência, ocorridos os fatos que constituem o seu suporte fático, a norma jurídica incide, incondicionalmente, fatalmente, infalivelmente, isto é, independentemente do querer das pessoas” (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 109).

<sup>2</sup> Como bem afirma Gabriel Ivo: “É a aplicação, portanto, que dá o sentido da incidência. Separar os dois momentos como se um, o da incidência, fosse algo mecânico ou mesmo divino que nunca erra ou falha, e o outro, o da aplicação, como algo humano, vil, sujeito ao erro, é inadequado. É pensar que nada precisa da interpretação. E mais, a incidência automática e infalível reforça a idéia de neutralidade do aplicador. Assim, a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida” (IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 62.)

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 109.

melhor resposta para esse rotineiro fenômeno jurídico, qual seja, a mudança de interpretação pelos órgãos julgadores judiciais e administrativos.

Em suma, o que se pode extrair do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, incluído pelas alterações promovidas pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, é o reconhecimento da permeabilidade da interpretação dos textos jurídicos, decorrente tanto do surgimento de novas formas de relacionamento entre os indivíduos, como da modificação do próprio entendimento pelos julgadores, de maneira a reconhecer a necessidade de proteção à algo fundamental para o sistema jurídico, a segurança jurídica.

Além do desafio de adequação dessas novas disposições ao ordenamento jurídico, suscitou-se a dúvida sobre a aplicação dessas disposições ao direito tributário, reconhecidamente de caráter constitucional e cujas regras e princípios denotam valores constitucionais importantes para a manutenção do sistema jurídico.

O direito tributário, como define Paulo de Barros Carvalho é “o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”<sup>4</sup>.

O que se pretende destacar de tal definição, é a posição de que o direito tributário é autônomo apenas para fins analíticos, ou seja, o reconhecimento da autonomia didática do direito tributário é uma manifestação do respeito à unidade do ordenamento jurídico.

Na espécie, assim como os demais ramos do direito, a autonomia do direito tributário, muitas vezes defendida, não é um elemento essencial para dar foros de relevância para esse específico rol de normas jurídicas. A sua relevância advém da classificação das suas proposições como jurídicas e não da sua autonomia. Como destaca Alfredo Augusto Becker “para que o direito tributário possa criar princípios e conceitos próprios e específicos, não é necessário recorrer a uma ‘autonomia’, basta continuar o que sempre foi: jurídico”<sup>5</sup>.

Assim, é a partir da premissa de unidade do sistema jurídico que será analisada a aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, em face de discussões tributárias, ou seja, que envolva a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos.

Portanto, a proposta de estudo aqui empreendida é a análise da adequação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, às regras e princípios tributários e de como os atos e decisões administrativas e judiciais deverão se amoldar às suas disposições, as quais são

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 44.

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 33.

reconhecidamente inovadoras no ordenamento jurídico, com fulcro na proteção da segurança jurídica dos indivíduos.

Dito isto, partindo do pressuposto de que o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, tem como objetivo a interpretação e a aplicação das normas jurídicas pelos órgãos administrativos, judiciais e controladores nos casos de modificação de orientação anterior, o primeiro capítulo do presente trabalho se propõe a abordar as operações de interpretação e aplicação, e como elas são operadas, bem como o fenômeno já citado da alteração de orientação, especialmente aquela modificação jurisprudencial que não tem como fundamento uma alteração nos textos jurídicos (suporte físico da interpretação).

Esse ponto, da modificação da jurisprudência sem alteração do texto, demonstra a impropriedade da concepção que adota a ideia de que os textos possuem conteúdo um preconcebido, sendo o intérprete um mero revelador do sentido das normas.

Na verdade, o que se tem é que o intérprete exerce um papel de construtor do sentido das normas jurídicas, ele a forma durante o percurso pelos níveis de relações entre enunciados. Com efeito, tem-se que os relacionamentos entre linguagens e entre os próprios enunciados linguísticos (dialogismo) são elementos que servem na composição do conteúdo semântico das normas jurídicas.

Em seguida, no segundo capítulo, propõe-se uma análise do Decreto-lei nº 4.657/42, em volta das discussões que permearam a sua introdução no ordenamento jurídico, o que se mostra importante para a construção do sentido das normas introduzidas, sendo o reflexo da própria posição dialógica aqui adotada, em que se analisará a relação entre a linguagem não-jurídica (política) das discussões legiferantes com a linguagem jurídica expressa pelos enunciados prescritivos introduzidos no ordenamento.

Ademais, para que seja possível a compreensão do sentido do artigo 24, é necessário também a análise das demais normas introduzidas no Decreto-lei nº 4.657/42, pela Lei nº 13.655/18, a fim de extrair o próprio contexto das inovações legislativas inseridas pelo referido decreto-lei.

Nesse ponto, ressalta-se que alguns temas caros ao debate acerca do Decreto-lei nº 4.657/42, como a espécie de instrumento introdutor de normas que reveste, a sua posição hierárquica e a sua recepção, por exemplo, não serão objeto de uma análise aprofundada já que são temas mais caros ao estudo desse importante veículo introdutor, mas não necessariamente importante para o estudo da aplicação do artigo 24 em matéria tributária.

Bem por isso, não se procederá com um estudo mais amplo acerca das fontes do direito, enquanto focos ejetores de normas jurídicas. No entanto, serão empregadas a terminologia oriunda desse estudo por bem definir o momento da produção legislativa (a enunciação) e o resultado dessa produção, subdivido entre as marcas linguísticas que fazem referência àquele momento histórico da legislatura (enunciação-enunciada) e àqueles enunciados que prescrevem as condutas a serem cumpridas (enunciados-enunciados). Cuidam-se de instrumentais interessantes para uma organização do estudo acerca do conteúdo dos debates legislativos e do sentido dos enunciados inseridos.

No terceiro capítulo se pretende a análise do fundamento constitucional que baseia o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, qual seja, o princípio da segurança jurídica. Ao dispor sobre a impossibilidade de aplicação de novos entendimentos diante de situações plenamente constituídas, tal enunciado nada mais faz que manifestar a necessária garantia da segurança jurídica na aplicação das normas.

Com efeito, ao ter como objeto o estudo das modificações da interpretação no âmbito das normas tributárias, se está diante da proteção da segurança jurídica no tempo, ou seja, do reconhecimento da permeabilidade do direito e de que as alterações não podem ser elementos de surpresa, especialmente para os contribuintes.

Por isso, serão abordados os princípios que decorrem da necessidade de garantia da segurança jurídica, entre eles, a certeza do direito, a proteção da confiança legítima, a proteção da boa-fé objetiva e da irretroatividade do novo entendimento.

Tais princípios, amplamente aplicáveis em matéria de tributos, servirão como fundamento para a análise da possibilidade de aplicação do referido artigo 24 no âmbito do direito tributário.

No quarto e derradeiro capítulo, em posse dos elementos expostos até então, serão enfrentados os elementos e as discussões (especialmente jurisprudenciais) sobre a possibilidade de aplicação em matéria tributária do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, e como tal aplicação deve ser absorvida pelos órgãos e agentes administrativos e judiciais.

Para fins analíticos, será proposta uma análise partindo da premissa de que o direito tributário pode ser subdividido em dois regimes jurídicos distintos, em razão da licitude ou da ilicitude da hipótese normativa, conforme preleciona o artigo 3º, da Lei nº 5.172, de 25

de outubro de 1966. O primeiro destes regimes se refere à obrigação tributária e aos deveres instrumentais, enquanto o segundo regime é aquele das relações jurídicas sancionadoras<sup>6</sup>.

Nesse desiderato, o que se tem é que subsistem regras e princípios específicos para cada um destes regimes jurídicos, principalmente nas relações com normas de outros ramos do direito, como por exemplo, os princípios tipicamente penais como o da presunção de inocência, que serve como fundamento ao artigo 112, da Lei nº 5.172/66<sup>7</sup>.

Ora, em havendo regimes distintos no direito tributário (um relativo aos tributos e outro às sanções), não se pode analisar a aplicação de um enunciado como o do artigo 24, que trata da interpretação e aplicação de ambas as modalidades de normas jurídicas, tanto as que preveem atos lícitos como as que preveem atos ilícitos, sem considerar a influência exercida pelos regramentos específicos de cada regime.

Afinal, o contexto é um elemento constitutivo do texto. São as associações entre enunciados prescritivos que permitem a construção do sentido das normas jurídicas.

Com efeito, muito salutar será a proposta de classificação das normas jurídicas tributárias ditas primárias, em normas dispositivas e normas sancionadoras, sendo ambas distintas das normas secundárias.

Destarte, será por meio dessas ferramentas que se permitirá uma análise lógico-semântica do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, o que significa a exposição lógica da norma ou das normas jurídicas contidas neste enunciado prescritivo, com os seus devidos conteúdos semânticos, de maneira a possibilitar a compreensão da mensagem legislativa e por conseguinte a sua adequação ao subsistema jurídico tributário.

Ao mesmo tempo, por se tratar de tema que vem sendo debatido fortemente na jurisprudência, principalmente no âmbito administrativo fiscal, ao expor o conteúdo

---

<sup>6</sup> Sobre tal distinção, importante em matéria tributária, esclarece Paulo de Barros Carvalho: “Examinadas isoladamente, nenhuma distinção apresentam a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora. Em ambas divisamos um sujeito ativo, titular de um direito subjetivo público de exigir, do sujeito passivo, o cumprimento de específica prestação, simbolizada em valores patrimoniais. É por isso que os elementos caracterizadores desses institutos jurídicos devem ser pesquisados em terreno alheio ao do liame obrigacional. E o legislador elegeu o critério apropriado, na exata proporção que atrelou cada um dos vínculos a ocorrências fácticas de índoles jurídicas discrepantes: a relação sancionadora será efeito insopitável de todos os ilícitos, ao passo que o liame obrigacional tributário só poderá corresponder à realização dos fatos lícitos.”( CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 298.)

<sup>7</sup> “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

normativo do artigo 24 serão abordadas as posições dos julgadores e os argumentos para a aplicação ou a não aplicação de tal dispositivo em matéria tributária.

Finalmente, o que se pretende com o presente trabalho é uma aproximação científica, firmada em um método predisposto, para a análise de uma inovação legislativa, que não só veicula novos enunciados prescritivos a serem compatibilizados aos demais enunciados do ordenamento jurídico, mas que expressam uma intenção maior, qual seja, a de proteção da segurança jurídica nos casos de modificação da interpretação das normas jurídicas em prejuízo das garantias constitucionais dos indivíduos.

## CAPÍTULO 1 – LINGUAGEM E CONTEXTO NO DIREITO

### 1.1 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO

#### 1.1.1 A Importância do Método

Dentre as contribuições do Constructivismo Lógico-Semântico para a Ciência do Direito, destaca-se a adoção de um método de aproximação com o objeto do estudo (o direito positivo), de maneira a gerar um rigor na análise científica, o qual será imprescindível para a posição que se adotará no presente trabalho, especialmente quanto ao preenchimento semântico das normas jurídicas.

Sobre isso, importante a citação a Luiz Alberto Warat, que afirma: “Em outras palavras, onde não há rigor linguístico não há ciência. Fazer ciência é traduzir numa linguagem rigorosa os dados do mundo; é elaborar uma linguagem mais rigorosa que a linguagem natural.”<sup>8</sup>

Como bem explica Paulo de Barros Carvalho, o “método aparece como condição epistemológica para controlar as oscilações inerentes ao campo investigado”<sup>9</sup>. Sem um método bem definido e rigorosamente seguido pelo cientista, o discurso acaba por perder consistência e, por conseguinte, a sua capacidade de convencimento.

Deveras, diante da linguagem prescritiva do direito positivo, marcado pela adoção da linguagem técnica produzida pelo legislador, muitas vezes carente de uma precisão no emprego dos seus termos e que demandará um esforço para a sua interpretação, o método apresentado pelo Constructivismo concede ao indivíduo a capacidade e o dever de refletir e elaborar um discurso bem elaborado, considerando todas as nuances apresentadas pelo sistema jurídico e o seu vasto arcabouço de normas jurídicas.

No âmbito do direito positivo, o método constructivista ao reconhecer a linguagem como constituidora da própria realidade e como base empírica do próprio direito, adota como concepção a construção do sentido dos textos. Não se parte da premissa de que existe um conteúdo prévio e contido nos próprios enunciados, cabendo ao intérprete apenas extraí-lo. Pelo contrário, o método consiste na premissa de que é o indivíduo, enquanto ser

---

<sup>8</sup> WARAT, Luiz Alberto. **O Direito e a sua Linguagem**. 2ª v. São Paulo: Sergio Antonio Fabris, 2000, p. 37.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018, p. 3.

cognoscente, que atribui sentido aos textos, ou seja, lhes confere conteúdo com base em uma construção mental.

Deveras, tem-se que o sentido que será atribuído ao complexo de textos prescritivos decorre de uma atividade do próprio intérprete, com toda a sua carga axiológica, suas intenções e pré-conceitos.

Além disso, como o direito positivo se encontra na região ôntica dos objetos culturais – servindo para dirigir as condutas intersubjetivas para a consecução de objetivos definidos pelo legislador –, tem-se que os seus enunciados estão impregnados de uma forte carga valorativa. Em outras palavras, os enunciados inseridos no ordenamento pelo poder legiferante expressam não só os próprios comandos legislativos em si, mas também expressam os valores elencados para a direção das relações entre os indivíduos.

Nesse sentido, lecionou Aurora Tomazini de Carvalho que:

Enquanto linguagem, o direito é produzido pelo homem para alcançar determinados fins: disciplinar condutas intersubjetivas. Isto implica reconhecê-lo como produto cultural, e aqui fixamos nosso terceiro corte metodológico: o “direito” é um instrumento, constituído pelo homem com a finalidade de regular condutas intersubjetivas, canalizando-as em direção a certos valores que a sociedade deseja ver realizados. Encontra-se, na região ôntica dos objetos culturais e, portanto, impregnados de valores.<sup>10</sup>

Assim, tem-se que tais valores estão expressamente e implicitamente contidos no sistema jurídico, especialmente sob a forma de princípios, os quais exercem forte influência na atividade de construção do sentido para a interpretação das normas jurídicas.

Como bem dito, o direito é um instrumento utilizado pelo homem para coagir toda a coletividade a realizar determinadas condutas, de maneira a pacificar as relações intersubjetivas. Sem a coercitividade promovida por um sistema jurídico, estabelece-se o caos social. Mas, não se pode pressupor que como um objeto cultural, o campo de linguagem do direito positivo não expresse valores que exerçam forte influência na atividade de interpretação.

Mas não só. Por possuir como função a regulação das condutas intersubjetivas, as quais são as mais diversas, é inevitável conceber que o direito emana suas disposições sobre as mais diversas condutas, o que demonstra as razões para a tão comum separação do sistema

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza. In: **IBET**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/hotsites/tgdvенеza/artigos/aurora-tomazini-de-carvalho.pdf>>. Acesso em 05/02/2020.

jurídico em ramos, nada mais é que um método para a apreensão desse complexo e diversificado objeto de estudo.

Sobre isso, importante ressaltar que a separação em ramos do direito positivo serve como uma ferramenta para facilitar a análise e o estudo, ou seja, a aproximação com o objeto, não podendo ser considerado como algo efetivamente existente, de maneira a pressupor a separação do sistema jurídico em subsistemas incomunicáveis, que não toleram o intercâmbio normativo.

Na verdade, tal troca de “informações” entre os supostos ramos do direito positivo faz parte e contribui para a atividade de construção do conteúdo das normas jurídicas. De fato, diversos são os conceitos jurídicos que não terão respaldo na legislação de cunho tributário, sendo importante que o intérprete transite por todo o ordenamento jurídico para extrair o sentido empregado no texto positivo. A título de exemplo, ao abordar o conceito de propriedade, tem-se que o legislador não fez qualquer definição desse tema para fins tributários, adotando a conceituação típica do direito cível sua definição, o mesmo se fez com outros conceitos típicos de outros ramos, como o conceito de consumidor, de bens móveis, de doação, de transmissão, entre outros.

Nesse mesmo contexto, ao abordar o tema da interdisciplinaridade entre o sistema do direito e os demais sistemas sociais, Fabiana Del Padre Tomé bem arguiu que:

A interpretação e aplicação dos textos legais são efetuadas por sujeitos inseridos no macrocontexto social, motivo pelo qual afirmamos, em outra oportunidade, que o ‘legislador em sentido amplo, aqui abrangendo todos que estão habilitados a emitir normas jurídicas, exercem tal atividade dentro de determinado contexto linguístico’. Nem poderia ser diferente, pois em todas as linguagens se imprimem, historicamente e pelo uso, as relações dialógicas dos discursos, caracterizando sua abertura semântica-pragmática.<sup>11</sup>

Dessa forma, como dito, o sistema do direito positivo se apresenta como um objeto cultural, portanto, fortemente permeado por valores, e com a característica de ser “uno e indivisível”<sup>12</sup>, retomando a definição de Paulo de Barros Carvalho, mas aberto para o diálogo com outros sistemas sociais (interdisciplinaridade).

Dito isto, fecundam-se premissas importantes para adentrar no estudo da interpretação e aplicação no direito.

---

<sup>11</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. O Objeto do Conhecimento Científico e o Paradoxo da Interdisciplinaridade. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018, p. 101.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 43.

Estabelecido que no âmbito do direito positivo, a linguagem não só se manifesta para abordar o objeto e tratar sobre ele (Ciência do Direito – metalinguagem), mas também para constituir o próprio objeto (direito positivo – linguagem objeto)<sup>13</sup>, tem-se que a linguagem age de maneira a exprimir o próprio direito, sem a manifestação linguística não é possível o acesso ao conhecimento das normas jurídicas. Isto importa concluir que não há direito sem texto.

Em estudo sobre o sistema jurídico enquanto manifestação em linguagem, tais conclusões também foram alcançadas por Gregório Robles, veja-se:

A prova palpável de que o direito é texto está em que todo ordenamento jurídico é suscetível de ser escrito, isto é, de ser convertido em palavras. Até mesmo as normas que não nascem escritas, aquelas que são consuetudinárias, têm essa característica. O direito é linguagem no sentido de que sua forma de expressão consubstancial é a linguagem verbalizada suscetível de ser escrita. Isto aparece especialmente no direito moderado, que já nasce escrito.

Esta afirmação não implica uma tese ontológica forte, mas se limita a apontar o modo universal de apresentação do direito na comunicação humana, que como tal pode servir de ponto de partida para um enfoque teórico.<sup>14</sup>

Nessa medida, considerando que o direito é texto, como bem distinguiu Gregório Robles, denota-se que sob tal perspectiva a atividade hermenêutica do sujeito cognoscente para a construção do discurso jurídico torna-se imprescindível para que o sistema jurídico atinja as suas finalidades.

### **1.1.2 A Linguagem como Elemento Constituinte da Realidade**

Ao adentrar no estudo do sistema jurídico, não só como conjunto de normas jurídicas, mas como meio de propagação dos comandos legislativos, constata-se que a única forma possível para a transmissão da mensagem legislativa, de maneira a alcançar a finalidade do direito, qual seja, a regulação das condutas intersubjetivas, é por meio da linguagem.

A linguagem assume o papel de uma condição para a própria formação do conhecimento. O homem não poderá apreender aquilo que não estiver revestido de

---

<sup>13</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 22-23.

<sup>14</sup> ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto: Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito**. São Paulo: Manole, 1994, p. 2.

linguagem. O mundo não possui dados apreensíveis em si, é a linguagem que constitui o próprio mundo.

Tais afirmações decorrem da adoção de um modelo filosófico que altera a concepção de como o conhecimento é obtido, virando-se para a linguagem não como meio para propagação do conhecimento sobre algo plenamente apreensível no mundo pela consciência humana, mas como a forma para a criação da própria realidade, ou seja, não há realidade sem linguagem.

Nesse contexto, destaca-se a obra, de 1921, *Tractatus Logico-Philosophicus* escrita por Ludwig Wittgenstein, como marco de uma mudança do modelo filosófico vigente à época (a “filosofia da consciência”).

Antes da obra de Wittgenstein, predominava no pensamento científico a “filosofia da consciência”, cujo expoente foi Immanuel Kant, com destaque para a obra “Crítica da Razão Pura”. Tal modelo filosófico, teve como grande valor a superação da “filosofia do ser”, que preconizava a existência do mundo em razão de uma ordem fundadora, voltando-se para a cosmologia.

Com base em Kant, colocou-se a figura do homem como ser cognoscente, declarando o mundo como algo aberto para que o homem possa conhecê-lo. Portanto, a linguagem nada mais seria como um meio para propagar o conhecimento obtido pela apreensão sensorial humana.

No entanto, superando tais pensamentos, Wittgenstein supera a filosofia do ser e a filosofia da consciência, adotando um modelo filosófico que eleva a linguagem ao patamar de condição – e não um meio – para a obtenção do próprio conhecimento. Não há conhecimento sem linguagem, é por meio desta que a própria realidade é constituída. Tanto o sujeito quanto o objeto são construções de linguagem.

Tais premissas filosóficas foram objeto do chamado Círculo de Viena, ocorrido em meados do século XX, que consistia na reunião de expoentes da ciência em diversos ramos, como o da física, matemática, filosofia, e direito, que tinham como objetivo investigar o próprio método científico.

Foi no Círculo de Viena que cientistas como Moritz Schlick, Hans Hahn, Rudolf Carnap e Otto Neurath, adotaram a linguagem como solução para o pensamento científico. Ocorreu o chamado “giro-linguístico”, a quebra dos paradigmas da filosofia do ser e da filosofia da consciência, não mais se entende que existe um mundo “em si”, concebido por uma força maior, nem que o conhecimento decorreria da correspondência da linguagem com

uma realidade apreensível pelo homem, é a linguagem que constitui tanto o mundo como os seus objetos, não há uma correspondência entre eles a ser revelada pelo indivíduo.

Acerca desse ponto, bem comenta Dardo Scavino ao afirmar que analisar o giro-linguístico na filosofia significa analisar a concepção de que "*el lenguaje deja de ser un medio, algo que estaría entre el yo y la realidad, y se convertiría en un léxico capaz de crear tanto el yo como la realidad*"<sup>15</sup>.

Com base nessa nova concepção filosófica, conclui-se que é por meio da linguagem que a própria realidade é constituída. Nesse sentido, cabe citar o aforismo 5.6 do *Tractatus Logico-Philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein: “os limites da linguagem são os limites do mundo”<sup>16</sup>, ou seja, o conhecimento depende da formulação de uma linguagem no intelecto do ser cognoscente. Sem linguagem não há mundo.

Percebe-se, pois, que se estabeleceu que a obtenção do conhecimento depende de uma manifestação em linguagem, ou seja, o pensamento científico necessita da linguagem como instrumento, mas também como um meio para controlar a produção do conhecimento.

Diante disso, como bem exposto por Paulo de Barros Carvalho, os adeptos do Círculo de Viena concluíram que “compor um discurso científico é verter em linguagem rigorosa os dados do mundo, de tal sorte que ali onde não houver precisão linguística não poderá haver ciência”<sup>17</sup>.

Em valorosa contribuição, o filósofo tcheco Vilém Flusser, anotou que “a língua, isto é, o conjunto dos sistemas de símbolos, é igual à totalidade daquilo que é apreendido e compreendido, isto é, a totalidade da realidade.”<sup>18</sup>

Nessa linha, Humberto Maturana e Francisco Varela afirmaram que “todo ato de conhecer produz um mundo”<sup>19</sup>, o que significa dizer que o conhecimento tem o papel de criar o mundo, de constituir a realidade.

No campo do direito, tais premissas se mostraram de grande valia para moldar teorias como a do Constructivismo Lógico-Semântico, difundida por Lourival Vilanova e com grande contribuição de Paulo de Barros Carvalho, bem como por outras teorias, como a Teoria Comunicacional do Direito, de autoria do autor espanhol Gregório Robles.

---

<sup>15</sup> SCAVINO, Dardo. *La Filosofía Actual: Pensar Sin Certezas*. Buenos Aires: Paidós, 2000, p. 12.

<sup>16</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. São Paulo: EDUSP, 1994, aforismo 5.6.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 22.

<sup>18</sup> FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 245.

<sup>19</sup> MATURANA, Humberto; VARELA, Francisco. **A Árvore do Conhecimento: As bases biológicas do conhecimento humano**. Campinas: Workshopsy, 1995, p. 68.

Firma-se o Constructivismo Lógico-Semântico como teoria de função construtiva da linguagem, o que significa adotar a linguagem não como um meio, mas como criadora da realidade.

Tal teoria tem como enfoque a atividade humana como produtora do direito. É o homem, por meio da manipulação da linguagem, que impulsiona o direito a realizar as suas finalidades. Por isso adota-se a terminologia “constructivismo”, o que significa dizer que não há a revelação de conteúdos pré-determinados, é o indivíduo, com suas virtudes e desvirtudes que irá “construir” o sentido da norma, para tanto, utilizará da lógica e da semântica como instrumentos para dar rigor e precisão ao seu discurso.

Explica Fabiana Del Padre Tomé, com bastante precisão, que o Constructivismo Lógico-Semântico é uma teoria que empodera o indivíduo, colocando-o como principal ator para a formação do objeto. Veja-se:

Eis o primeiro ponto distintivo do Constructivismo Lógico-Semântico. Adotado esse método, o cientista do direito não se limita a contemplar o texto da lei, mas efetivamente constrói os sentidos normativos. A construção de sentido, porém, não é feita de modo indiscriminado. Nessa linha metodológica, procura-se amarrar as ideias, definir os termos importantes, para conferir firmeza ao discurso. E tal amarração opera-se no plano lógico e no plano semântico. Daí falar-se em Constructivismo Lógico-Semântico. Com isso, busca-se formar um discurso responsável, isto é, comprometido com as premissas, como sentido que se firmou para os termos.<sup>20</sup>

Em acréscimo, cite-se as considerações de Paulo de Barros Carvalho sobre o Constructivismo Lógico-Semântico:

O Constructivismo lógico-semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para a construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. Acolhe, com entusiasmo, a recomendação segundo a qual não haverá ciência ali onde a linguagem for solta e descomprometida. O modelo constructivista se propõe a amarrar os termos da linguagem, consoante esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, selecionando as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). **Vilém Flusser e Juristas**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 324.

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018, p. 7.

A adoção da linha constructivista, traz consigo uma vantagem, qual seja, a utilização da semiótica como um instrumento a mais ao trabalho hermenêutico. Por tratar o direito como um corpo de linguagem, assim como a realidade, e sendo a semiótica uma ciência que tem como objeto o estudo da linguagem, os estudos semióticos tornaram-se amplamente aplicáveis ao direito. O que tem grande valia como um facilitador do objeto apreendido.

Em estudo sobre o tema, Clarice Von Oertzen de Araujo faz esclarecimento sobre a semiótica, utilizando-se principalmente dos estudos de Charles William Morris, afirmando que “a valorização e a ênfase na utilidade da investigação semiótica não mirava apenas a sua promoção ao estatuto de uma ciência, mas também se concebia a semiótica como instrumento a serviço do rigor epistemológico de pesquisas científicas nas mais diversas áreas do conhecimento”<sup>22</sup>.

Assim, é com base em estudo semióticos, os quais fornecem rigor científico, que o Constructivismo Lógico-Semântico pautou a sua teoria acerca da incidência normativa, influenciando e inovando na Ciência do Direito especialmente acerca da interpretação e da aplicação das normas jurídicas.

Diante disso, passa-se a dissertar sobre como se operam as operações de interpretação e aplicação no direito, as quais servirão como base para o enfrentamento acerca das alterações promovidas pela Lei nº 13.655/2018, no Decreto-lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) e os seus impactos em matéria tributária, especificamente com relação ao seu artigo 24.

### **1.1.3 Interpretação e o Percurso Gerador de Sentido**

É nesse cenário que se insere o método do Constructivismo Lógico-Semântico, definindo de maneira objetiva as etapas da interpretação (atribuição do sentido aos enunciados prescritivos), os quais serão subdivididos em quatro camadas ou subsistemas jurídicos, de caráter unicamente epistemológico, o que implica afirmar que não se verificarão tais subsistemas em uma análise superficial da margem de literalidade textual do sistema do direito positivo.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 165.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 201, p. 189.

O signo “interpretar” pode ser definido como a aptidão humana de dar ou atribuir sentido a algo, operando-se quando o sujeito cognoscente se depara com determinada manifestação de linguagem (textual, visual ou sensitiva) e extrai o sentido daquele determinado objeto da sua análise.

Ora, opera-se a interpretação em todos os momentos do convívio em sociedade, ao ler um texto, ao observar o semáforo alterar entre as cores vermelho, amarelo e verde, ao perceber se alguém se encontra envergonhado apenas pela observação do rubor da sua face, ao contemplar determinada obra de arte.

Enfim, a interpretação é algo comum e cotidiana, e para realizá-la não é necessária a adoção de um método. Nessa mesma linha, importante salientar que o método serve para facilitar e dar precisão à análise, portanto não há um método melhor que outro, há métodos diferentes, úteis ou inúteis, dependerá essencialmente da função para qual o método será empregado no estudo.

No sistema jurídico foram definidas algumas regras para orientar a interpretação. Nada de estranho há nisso, haja vista que a ausência absoluta de regras para a interpretação jurídica impossibilitaria inclusive o próprio controle judicial da interpretação, ao passo que cada parte do processo (a tríade: autor, réu e Estado-juiz) poderiam criar das mais diversas regras para legitimar a sua interpretação. Sem o controle imposto pelas chamadas normas de estrutura, o próprio sistema jurídico restaria fadado ao fracasso.

Ressalte-se que não se está impor a existência de regras rígidas para orientar a interpretação, pelo contrário, se está traçando o que foi reconhecido por Hans Kelsen como “a moldura”<sup>24</sup>, ou seja, os limites da interpretação possível (o que implica falar em interpretações que possuam o mínimo de aceitação jurídica), ou seja, diversas são as formas aceitas pelo ordenamento jurídico para a interpretação e diversos também serão os seus resultados, mas há limites. A liberdade nunca será absoluta.

Por isso, é importante ressaltar que o contexto é elemento essencial para a atribuição de sentido ao texto. É o arcabouço de elementos textuais (o contexto) que envolve o texto analisado que dará as condições para orientar a correta interpretação. Nesse sentido, preleciona Tácio Lacerda Gama:

Esse destaque para a relação entre texto e contexto afasta a ideia de que o sentido é elaborado monologicamente, a partir de uma única perspectiva. O sentido é fruto da conjugação de textos, que se articulam criando e condicionando relações de

---

<sup>24</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 247.

significação. A referência genérica a um contexto acaba por ser uma metáfora de inúmeras circunstâncias que, embora influenciem a produção de sentido, não podem ser identificadas, definidas e classificadas.<sup>25</sup>

Deveras, diversas são as possibilidades de interpretação dos enunciados prescritivos, sendo plenamente possível que intérpretes diferentes atribuam diferentes sentidos aos mesmos enunciados, podendo-se até afirmar a impossibilidade de que dois indivíduos distintos, com valores e intenções individuais, sejam capazes de realizar interpretações idênticas, mesmo que tenham a intenção para isso.

Nesse sentido, importante destacar as considerações de Hans Kelsen sobre as possibilidades de interpretações diferentes no sistema jurídico e como elas deverão ser tratadas:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito - no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.<sup>26</sup>

Vê-se, pois, que aqui se está a falar da interpretação não-autêntica – assim definida por Kelsen<sup>27</sup> para aquelas que não são produzidas pelos órgãos introdutores de normas jurídicas, sendo a interpretação autêntica o seu inverso –, já que na interpretação produzida pelos órgãos oficiais e competentes para introduzir normas jurídicas no ordenamento (interpretação autêntica), só haverá uma única interpretação, a que prevaleceu e foi escolhida como a adequada para a aplicação/incidência ao caso concreto. Sob esse entendimento, cita-se as lições de Gabriel Ivo:

---

<sup>25</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária**: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 308.

<sup>26</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 247.

<sup>27</sup> Citando a obra do filósofo austríaco, tem-se que assim foram definidas as modalidades de interpretação: “Desta forma, existem duas espécies de interpretação que devem ser distinguidas claramente uma da outra: a interpretação do Direito pelo órgão que o aplica, e a interpretação do Direito que não é realizada por um órgão jurídico mas por uma pessoa privada e, especialmente, pela ciência jurídica.” (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 245).

Assim, do ponto de vista do intérprete não-autêntico, aquele que não tem caso para solucionar, haverá tantos relatos de incidências quantas sejam as normas possíveis de ser construídas em face dos suportes fáticos ocorrentes. É comum assistirmos a pessoas diversas, professores, advogados, juristas etc., disputando como ocorrem e se ocorrem determinadas incidências. São interpretações cognoscitivas, não criam direito.

Agora, em relação ao intérprete autêntico, órgão do sistema aplicador do direito, a incidência construída torna-se norma jurídica, e neste sentido é única. Neste sentido porque pode ocorrer, em face da multiplicidade de órgãos aplicadores do direito, que, diante do mesmo texto (enunciado, suporte físico), um outro juiz ou órgão qualquer construa uma norma diferente e altere, completamente, a incidência. E ainda, a incidência pode ser alterada mediante os processos previstos no sistema, direito processual. Transitada em julgado e não havendo possibilidade de rescisão, torna-se definitiva.<sup>28</sup>

Dito isto, vê-se que o dever de interpretação está a todo momento no direito, seja para o cientista, seja para os intérpretes não-autênticos, seja para os intérpretes autênticos. Mas o objetivo será sempre o da formação de algo básico para o sistema do direito, a norma jurídica, o juízo capaz de expressar por completo a mensagem legislativa.

Para formar o juízo hipotético-condicional, que é a norma jurídica, é inevitável ao intérprete o transcurso pelo chamado percurso gerador de sentido. Expressão cunhada por Paulo de Barros Carvalho para definir os quatro planos que o intérprete percorrerá para a organização, atribuição de sentido e formação das normas jurídicas, ou em outras palavras, as quatro etapas da própria interpretação.<sup>29</sup>

Nada há de simples na empreitada da interpretação, sendo atividade da mais alta complexidade pelo esforço que exige do intérprete. Isso se dá porque o seu resultado (a norma jurídica), não será composta unicamente por enunciados extraídos de apenas um determinado veículo introdutor ou do mesmo ramo do direito, diversas incursões serão necessárias para uma correta atribuição de sentido aos enunciados prescritivos.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho, conhecer o direito é “compreendê-lo, interpretá-lo, construindo o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada”<sup>30</sup>, e isso requer o “envolvimento do exegeta com as proporções inteiras do todo sistemático”<sup>31</sup>. Não basta, como bem destacado, o contato do intérprete com apenas um rol dos enunciados prescritivos, o aprofundar-se sistematicamente, considerando a existência de um diálogo

---

<sup>28</sup> IVO, Gabriel. **Norma Jurídica**: Produção e Controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 61.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 109.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 110.

<sup>31</sup> *Ibidem*.

intersistêmico, é imprescindível para a construção do sentido que preencherá a norma jurídica.

Esse envolvimento do exegeta com o processo de interpretação se inicia com a percepção de que se está diante de comandos legislativos, expresso por meio de letras, palavras e frases contidas nos documentos que emanam dos poderes responsáveis para produção do direito. Cuida-se do plano da expressão ou da literalidade textual, único instante em que o exegeta se deparará com uma base empírica, após tem-se unicamente planos de subjetividade, em que a interpretação ocorrerá por meio de juízos de interpretação.<sup>32</sup>

O plano da expressão, também nomeado como plano S1, serve à interpretação para que o exegeta analise os elementos sintáticos do texto jurídico prescritivo, procedendo com uma análise morfológica da estrutura e da organização textual, o que servirá como elemento importante para a investigação do sentido pretendido pelo legislador.

Na espécie, importante ressaltar que esse primeiro plano é necessário para qualquer comunicação, já que sem elementos de expressão – como as marcas de tinta no papel, os sons, as imagens, a fala, os gestos – o estabelecimento da comunicação não seria possível.

Após uma análise da estrutura sintática no plano da expressão, o intérprete passa a atribuir significações aos textos analisados no plano anterior, construindo e atribuindo sentido jurídico aos enunciados prescritivos, ingressando no chamado plano do conteúdo de significações dos enunciados prescritivos ou plano S2.

Importante salientar que no instante que o intérprete se depara com o plano da expressão, é inevitável que já se inicia um processo de atribuição de conteúdo ao texto jurídico. Isso significa dizer que o percurso não é necessariamente linear, várias incursões aos planos da interpretação serão necessárias para a boa construção de sentido.

Isto posto, ainda não há uma organização, a formação de uma estrutura para a obtenção da mensagem completa, nesse plano se busca o conteúdo jurídico dos signos extraídos do plano da expressão, produzindo-se associações e comparações entre os enunciados prescritivos, de maneira a compreender isolada acerca do seu conteúdo.<sup>33</sup>

Como afirma Paulo de Barros Carvalho, a preocupação com a lógica deôntica-jurídica<sup>34</sup> ainda não reside no plano do conteúdo, o que significa dizer que o intérprete ainda

---

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 112.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 120.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 118.

não deverá empreender na atividade de organização dos enunciados prescritivos em juízos hipotético-condicionais.

É no plano do conjunto articulado das significações normativas, o chamado plano S3, que as proposições são organizadas em uma estrutura lógico-sintática, capaz de manifestar o sentido deontico completo da mensagem legislada, composta por uma proposição-tese, que prevê um fato jurídico de possível ocorrência, conectada por uma relação de causalidade jurídica ou imputação deontica, uma relação de causa e efeito normativamente posta<sup>35</sup>, a uma proposição-consequente, que estabelece uma relação jurídica entre um sujeito ativo e um sujeito passivo em torno de um determinado dever prestacional.

Tal estrutura nada mais é que a norma jurídica em seu sentido estrito, enquanto um juízo hipotético-condicional suficiente para transmitir com eficácia o comando prescritivo ou, como leciona Paulo de Barros Carvalho, “a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonismo) de manifestação do deontico, com o sentido completo”<sup>36</sup>.

Nesse desiderato, tem-se que a norma jurídica é uma fórmula lógica que prevê apenas o mínimo para manifestar o comando legislativo voltado a regular as condutas intersubjetivas. Estabelece-se uma ordem, em que dada a realização de determinada conduta (antecedente - fato jurídico) deverá ser (imputação – dever-ser) produzido determinado efeito (consequente – relação jurídica). O que pode ser expresso pela seguinte fórmula lógica:  $D(H \rightarrow C)$ .

Além disso, para que a mensagem normativa seja considerada completamente compreendida, é necessária a consideração do diálogo existente no sistema jurídico. Nenhum esforço de interpretação estará completo sem que a coerência intrassistêmica tenha sido considerada como parte integrante do próprio percurso gerador de sentido.

Acerca do presente tema, importante citar as considerações de Paulo de Barros Carvalho. Veja-se:

Se todo o trabalho desenvolvido no processo de geração de sentido tem sua importância, proposição que paira acima de qualquer dúvida, surge essa última etapa como seu aperfeiçoamento, como a coroação do desempenho construtivo levado a cabo pelo agente do conhecimento. Tendo a tarefa interpretativa caminhado pelos meandros do ordenamento, primeiramente à cata de sentidos isolados de fórmulas enunciativas, para depois agrupá-las consoante esquema lógico específico e satisfatoriamente definido, o objetivo presente é confrontar as

---

<sup>35</sup> Sobre isso, Lourival Vilanova afirma que: “a causalidade que o sistema jurídico estabelece, a causalidade intra-sistêmica, é uma relação deonticamente firmada: a eficácia (efeito) não segue sempre o fato jurídico; mas, dentro do sistema, dado o fato jurídico deve ser o seu efeito.” (VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 33).

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 627.

unidades obtidas como o inteiro teor de certas orações portadoras de forte cunho axiológico, que o sistema coloca no patamar de seus mais elevados escalões, precisamente para penetrar, de modo decisivo, cada uma das estruturas mínimas e irredutíveis (vale novamente o pleonasma) de significação deontica, outorgando unidade ideológica à conjunção de regras que, por imposição dos próprios fins regulatórios que o direito se propõe implantar, organizem setores mais variados da convivência social.<sup>37</sup>

Como dito, em um sistema sempre deverá ser considerado o relacionamento existente entre os elementos do conjunto, o que é manifestado no sistema jurídico por componentes de forte cunho axiológico, os princípios.

Nesse sentido, nota-se que estão reunidas na estrutura da norma jurídica todo o esforço de atribuição de sentido feita pelo intérprete ao analisar a literalidade textual e atribuir-lhe significações isoladamente consideradas, bem como o esforço para integração do sentido atribuído aos valores que fazem a confluência do sistema jurídico. Mas, não se encerra nesse plano o percurso gerador de sentido.

Como última etapa a ser enfrentada pelo exegeta, passa-se ao plano S4, em que se estabelecem os vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas formadas no plano anterior.

Essa é a área de atuação das chamadas normas de estrutura, expressão de Norberto Bobbio, para referenciar as normas jurídicas que têm como função não a regulação direta dos comportamentos, mas sim normas jurídicas que têm como papel dispor sobre como as demais normas (as normas de condutas) será produzidas, modificadas, aplicadas, extintas. Comparam-se com uma espécie de “gramática do direito”, regras que ditam ou regulam outras regras.<sup>38</sup>

Feitas todas as considerações sobre o percurso gerador de sentido, vê-se que é no âmbito da interpretação, ou melhor, da construção de sentido dos textos jurídicos, que o diálogo se estabelece entre as normas jurídicas. Como visto, obrigatoriamente as normas jurídicas deverão conversar entre si, expressando uma harmonia sistêmica.

Sobre isso, exerce papel fundamental toda a carga axiológica atribuída pelo legislador aos textos jurídicos, que influenciarão todo o trabalho hermenêutico empreendido pelo intérprete que buscará a harmonia entre o resultado da sua interpretação com o todo sistemático.

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 122.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 123.

Nesse sentido, tem-se que subsiste uma espécie de coerência interna imposta pelos valores indicados pelo legislador, indispensáveis para o sistema jurídico, que deverão ser buscados pelo exegeta quando do contato com os enunciados prescritivos.

#### 1.1.4 Aplicação das Normas Jurídicas e a Importância do Contexto

Como demonstrado anteriormente, é do texto que se inicia o percurso gerador de sentido. É a partir do contato com o corpo físico de linguagem (marcas de tinta no papel) das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, que o intérprete estabelece as bases para iniciar a interpretação. Tal procedimento se encerra no instante em que o intérprete alcança o mais alto grau de abstração, a formação dos juízos hipotéticos-condicionais, as normas jurídicas em toda a sua completude, como construções mentais que expressam a real compreensão dos enunciados prescritivos.

Não importam quantas vezes o intérprete transitará pelos planos para a construção do sentido dos textos, saindo do plano S3 (plano das significações normativas) para o plano S1 (plano da expressão) ou para o plano S2 (plano do conteúdo), avançando até o plano S4 (plano da contextualização), o resultado será sempre a construção da norma jurídica manifestado em um juízo, ou seja, uma construção mental.

Na espécie, a interpretação do direito não deve ser vista como uma finalidade, mas como um meio para a construção do sentido das normas jurídicas. O direito não tem como objetivo ser interpretado, mas sim a regulação dos comportamentos da sociedade que rege.

Por isso, não se encerra na atividade de interpretação a fenomenologia da incidência normativa.

De fato, após a compreensão da mensagem legislativa e formação do juízo hipotético-condicional, como norma jurídica geral e abstrata<sup>39</sup>, deve seguir o intérprete pelo

---

<sup>39</sup> Ressalte-se que não se vislumbra na norma abstrata qualquer fato jurídico, o que há são critérios para a sua identificação. Como afirma Tárek Moussallem, o antecedente da norma abstrata é um enunciado conotacional, não podemos afirmar, com rigor lingüístico, existir um fato jurídico<sup>39</sup>. Assim como, enquanto norma geral, não há a identificação dos sujeitos da relação jurídica, eles são “indeterminados”<sup>39</sup>, mas acrescenta-se que na verdade na norma jurídica geral os sujeitos são determináveis, ou seja, os critérios para a sua identificação estão efetivamente postos, basta ao intérprete identificá-los no plano dos fatos sociais, por meio da linguagem juridicamente prevista. (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 89).

Já as normas jurídicas individuais e concretas são aquelas em que o fato jurídico previsto no antecedente pôde ser verificado empiricamente, com os seus sujeitos de direito devidamente identificados, e vertidos em linguagem competente para expressar no campo jurídico a ocorrência desse fato. Para Tárek Moussallem,

ciclo de positivação até alcançar o mais alto grau de concreção, qual seja, a identificação de um evento do mundo fenomênico que cumpra os traços abstratos definidos na norma geral e abstrata, fazendo, portanto, a atividade de aplicação e simultaneamente a incidência da norma jurídica ao caso concreto.

Sobre isso, Paulo de Barros Carvalho ensina que a aplicação atua como “algo que se põe entre a vigência e a eficácia jurídica, técnica e social”<sup>40</sup>, já que estando vigente o que afasta a norma jurídica dos efeitos que deverão ser produzidos é apenas a atividade de aplicação, sendo o indivíduo o responsável por realizá-la.

E mais, segue o autor definindo que “a aplicação das normas jurídicas se consubstancia no trabalho de relatar, mediante o emprego de linguagem competente, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no consequente das mesmas regras)”<sup>41</sup>.

O que se nota é o destaque no ato de aplicação ao papel do intérprete, nomeando-o como uma “produção humana”. Nesse teor são as lições de Fabiana Del Padre Tomé, baseada em Hans Kelsen:

Convém esclarecer que a aplicação do direito não dista da própria produção normativa. ‘A aplicação do direito é simultaneamente produção do direito’. Trata-se de ato mediante o qual se extrai de regra superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras, cada vez mais individualizadas. E é somente por meio dessa ação humana que se opera o fenômeno da incidência normativa em geral, assim como da incidência tributária, em particular. Sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que se falar em incidência jurídica.<sup>42</sup>

Nesse mesmo sentido de priorizar o trabalho do intérprete, complementa Tárek Moussallem que a aplicação do direito é um “ato linguístico de fazer-ser”, veja-se:

Já afirmamos que aplicar o direito é um ato linguístico de fazer-ser o direito positivo. Aplicar o direito positivo é produzir normas jurídicas. A concepção normativa e dinâmica da teoria pura do direito, segundo José Souto Maior Borges,

---

cuida-se de um “enunciado denotativo, referente a um evento concretamente ocorrido e relatado em linguagem competente (fato) subsumido ao enunciado conotativo”<sup>39</sup>. (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 89)

Isto posto, observa-se que é no âmbito das normas jurídicas individuais e concretas que o direito adquire a capacidade de atingir o plano da realidade social de maneira a regulá-lo, característica que não se verifica na norma jurídica geral e abstrata, que trata unicamente de situações de possível ocorrência, sem a identificação concreta de qualquer sujeito de direito. Como dito, na norma geral e abstrata há apenas os traços para a identificação de um fato jurídico, ou seja, nada produz em termos de efeitos jurídicos.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 106.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 106.

<sup>42</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**: De Acordo com o Código de Processo Civil de 2015. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 47-48.

nega qualquer distinção entre o processo de formação do direito positivo e o de sua aplicação.<sup>43</sup>

O que se extrai, portanto, é que a aplicação normativa depende do retorno ao plano físico da linguagem, momento em que o intérprete produz uma linguagem competente que relata a incidência das normas jurídicas. Um bom exemplo é a sentença, em que o juiz analisa e compreende a mensagem legislativa e a aplica ao caso dos autos, resolvendo a lide por meio de uma sentença, que, por sua vez, será um documento com palavras escritas, que novamente será suporte físico para a interpretação das partes.

Conclui-se, portanto, pela inevitabilidade da linguagem. A interpretação se inicia da leitura do texto, finda com a compreensão da mensagem textual, segue-se à aplicação e incidência normativa ao caso concreto, e finaliza-se com a expressão em linguagem desses últimos atos de maneira que a mensagem possa ser propagada e compreendida por outros<sup>44</sup>.

Portanto, o que se tem é que o fenômeno da incidência não se opera *per si*, de maneira naturalística, ele é realizado por meio de um ato humano expresso em linguagem jurídica competente.

Assim, o que se tem é que tanto a interpretação como a aplicação, atividades humanas, não possuem características de um positivismo que limita o trabalho do intérprete a verificar critérios nos textos legais e aplicá-los aos casos em concretos, como se extraíndo uma “intenção legislativa”. O que se tem é que o intérprete é um participante ativo da atribuição do sentido das normas jurídicas, com os seus valores, experiências e interesses, que estarão contidos inevitavelmente na incidência normativa, tanto no conteúdo das normas jurídicas (decorrente da interpretação), quanto nos próprios documentos que a formalizam (expressão da aplicação).

Com efeito, a atividade de interpretação e aplicação das normas jurídicas não devem ser vistas como isentas, neutras de valores, mas como efetivos produtos do indivíduo e que por assim o ser, tornam-se permeados por uma forte carga axiológica.

Destarte, fica evidente que os valores individuais do intérprete interferem no conteúdo semântico das normas jurídicas e, portanto, na própria incidência, alterando-a.

Entretanto, não são apenas as subjetividades do intérprete que influenciam de alguma maneira a interpretação e aplicação das normas jurídicas. Outro fator fundamental é o fato

---

<sup>43</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 91.

<sup>44</sup> De fato, não é possível a transmissão de qualquer mensagem sem linguagem, afinal para a existência de normas jurídicas é necessária a presença da linguagem como meio de manifestação.

de que o contexto, é um ator preponderante nessas atividades, como bem destaca Paulo de Barros Carvalho ao enunciar que “não há texto sem contexto”<sup>45</sup>, ou seja, o contexto é elemento determinante e que compõe a construção do sentido das normas jurídicas. O que será abordado com mais precisão no tópico subsequente.

Dessa forma, diante das disposições do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, que trata de hipóteses de modificação do entendimento jurisprudencial, o que, implica em não alteração no texto (do contrário, não haveria que se falar em modificação da jurisprudência, mas em alteração legislativa), passa-se a uma análise mais detida acerca da importância do contexto para a compreensão da mensagem legislativa e, portanto, para a interpretação e aplicação das normas jurídicas.

## 1.2 O CONTEXTO E A MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

### 1.2.1 O Contexto como Elemento da Interpretação Jurídica

Após uma análise do percurso da interpretação até a aplicação aos casos concretos das normas jurídicas, extrai-se o papel fundamental que a construção do sentido dos enunciados prescritivos exerce sobre o direito.

De fato, o suporte físico do direito é uma camada de linguagem que *per se* é incapaz de elevar-se a um grau de concreção a ponto de interferir nas relações intersubjetivas, esse papel de materializar os comandos normativos é exercido por meio da interpretação que operacionaliza o ciclo de positivação, de maneira a possibilitar a incidência das normas jurídicas.

Os textos jurídicos compõem a base física do direito, representam os significantes, ou seja, a parte empiricamente verificável do signo, adotando-se a classificação proposta por Ferdinand de Saussure. O texto, como visto, é o plano da expressão, tem como função ser o início do contato do intérprete com o direito positivo, dele se extrai as significações dos enunciados prescritivos, os quais serão organizados em estruturas para a formação das normas jurídicas.

---

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 42.

Como destaca Paulo de Barros Carvalho, o suporte físico (plano da expressão) são apenas “objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, intrassubjetivamente, as correspondentes significações”<sup>46</sup>. Em outras palavras, são estímulos sensoriais, os quais, servem como base para a produção do sentido.

Mas, não há que se falar em produção de sentido sem considerar a relação do plano da expressão com o plano do conteúdo.

Assim, é no plano do conteúdo que se estabelecem as relações necessárias para a construção do sentido dos enunciados, sendo o plano da expressão a base física e o ponto de partida dessa atividade de interpretação, mas incapaz de manifestar o conteúdo e o alcance da mensagem legislativa.

Essas relações são percebidas por Paulo de Barros Carvalho que afirma “não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como linguísticas e extralinguísticas”<sup>47</sup>.

Sendo assim, pode-se dizer que o contexto é elemento que constitui o próprio texto, pois lhe é indissociável e essencial. Não é possível imaginar a construção de sentido pela mera análise de um enunciado isolado, é necessário associá-lo aos demais enunciados de maneira a compor a significação, ou seja, é o relacionamento entre os planos da expressão e do conteúdo que permitem ao intérprete produzir o sentido.

Nessa linha, baseado no dialogismo proposto por Mikhail Bakhtin e nas lições de José Luiz Fiorin, o que será abordado no próximo tópico, Tácio Lacerda Gama anota que os enunciados são unidades reais de comunicação, pois é o contato existente entre os enunciados que forma o sentido:

Uma primeira ideia sobre o dialogismo sugere que o enunciado, visto como unidade real de comunicação, se constitui a partir da relação com outros enunciados. Esse contato entre enunciados, porém, não é, necessariamente, harmonioso ou conflituoso, benéfico ou maléfico, afirmativo ou negativo, convergente ou divergente. O aspecto essencial a ser destacado é que, numa perspectiva dialógica, o sentido de um enunciado é uma forma de atender à provocação de outro enunciado.

(...)

É deste confronto entre textos, ou enunciados, que os sentidos da mensagem normativa são produzidos. É, também, deste diálogo que se articulam cadeias de argumentação para legitimar essa ou aquela definição e, por força disso, produzem-se situações de harmonia ou conflitos de interesse. E mais, a própria

---

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 42.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 42.

ideia de regulação de conduta é fruto das associações entre ser ou não uma conduta obrigada e estar ou não sujeita à imputação de consequência sancionatória.<sup>48</sup>

O que se pretende demonstrar é que o sentido dos enunciados prescritivos é resultado do processo de construção pelo intérprete, que, entre as suas fases, exige o diálogo entre texto (plano da expressão) e contexto (plano do conteúdo), reconhecendo que o sentido atribuído aos enunciados não decorre exclusivamente de uma leitura do suporte físico, mas do contato daquele enunciado com os demais enunciados que o cercam.

A constatação de que entre texto e contexto subsiste uma relação de interdependência, se compatibiliza com a premissa da unidade do sistema jurídico, pautada pelo fato de que todas as normas jurídicas derivam da Constituição Federal, chegando-se ao limite da “norma hipotética fundamental” proposta por Hans Kelsen.<sup>49</sup>

Isto posto, sabe-se que com base na premissa da autorreferência do sistema jurídico, apenas normas jurídicas ingressam no ordenamento. É o que Tárek Moussallem chamou de “filtro da juridicidade”<sup>50</sup>.

No entanto, diante do diálogo existente entre os enunciados, as alterações inseridas no ordenamento jurídico, seja pelos mais variados veículos introdutórios de normas, como as leis, decretos, portarias, respostas à consulta, decisões, súmulas, acabam por alterar o contexto normativo e estimulando, portanto, as próprias modificações de entendimento.

Seja um novo regramento legal, sejam novos entendimentos jurisprudenciais, o direito vai caminhando ao seu tempo e alterando a carga semântica dos enunciados prescritivos. O que ontem foi considerado “família”, hoje não mais o é, fruto das alterações que o próprio sistema jurídico foi trabalhando pelos mais diversos instrumentos.

Sobre isso, adotando a nomenclatura de intertextualidade, Paulo de Barros Carvalho preleciona que:

Como disse, a intertextualidade é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecidas entre eles. Assim que inseridos no sistema, iniciam a conversação com outros conteúdos, intrassistêmicos e extrassistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações. Normas de lei ordinária dialogando com escritos constitucionais, com outras regras já revogadas, com dispositivos insertos

---

<sup>48</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária**: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 309-311.

<sup>49</sup> Como afirma Tárek Moussallem, a norma fundamental é o critério de ligação entre as normas jurídicas. (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 55).

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 57.

em atos normativos infralegais, além das conversações que se instalam com mensagens advindas dos mais diversos setores do direito posto.<sup>51</sup>

Vê-se, pois, que o diálogo ou intertextualidade entre os textos é um fato inevitável em um sistema, ainda mais quando se considera que o sentido é construído pelo intérprete, o que implica na existência de uma influência de valores e ideologias no processo interpretativo, que nitidamente são uma abertura para as novas tendências que o ordenamento vai se orientando.

Além disso, importante afirmar que a ausência de coerência como elemento imprescindível aos enunciados prescritivos, são também um aliado nessa necessária evolução do sistema jurídico de maneira sistêmica. Nesse ponto, destaca Marcelo Neves que “a coerência ou compatibilidade interpartes não se inclui entre as notas essenciais do conceito de sistema”<sup>52</sup>, ou seja, o ser um sistema não implica na ausência de conflitos internos.

Sobremais, outra característica essencial à unidade do sistema jurídico é a sua completude.

Na espécie, é incontestável que o direito não se volta a regular absolutamente todas as relações existentes no plano da realidade social. Na verdade, o direito seleciona as condutas que pretende regular. Diante disso, poder-se-ia pressupor que o direito seria incompleto.<sup>53</sup>

No entanto, sob a perspectiva do dever de solução de todos os conflitos, baseado no princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, cabe ao Poder Judiciário dirimir absolutamente todas as hipóteses de lesão ou ameaça de lesão levadas ao seu conhecimento, não podendo se alegar a inexistência de norma jurídica para escusar-se desse dever. Vê-se que sob essa perspectiva, o direito já toma foros de completude.

Por isso, a completude do direito deve ser vista como o dever de dar resposta aos conflitos intersubjetivos, adotando como premissa o fato de que sempre haverá uma interpretação possível para solucionar aquele caso em concreto ou como bem destacou Robson Maia Lins:

---

<sup>51</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 204-205.

<sup>52</sup> NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 2-3.

<sup>53</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 40.

Não há, porém, completude empírica caso se espere do Direito a regulação de todas as condutas intersubjetivas possíveis, uma vez que, como já mencionado, o sistema jurídico apenas regula (tipifica) aquilo que considera relevante para a sociedade.<sup>54</sup>

Assim, o que se tem é que o diálogo entre os enunciados prescritivos é reconhecido pela própria existência desse dever da inafastabilidade de jurisdição, impondo ao julgador que recorra aos diversos enunciados do ordenamento jurídico para dar a solução ao caso apresentado.

É sob esses primados que se afirma que duas são as características essenciais do sistema jurídico: a consistência e a sua completude. Demonstradas pela harmonia (promovida pelo necessário diálogo) entre os seus elementos e pela suficiência para disciplinar todos os conflitos que possam ocorrer no plano da realidade social.

### **1.2.2 O Dialogismo de Mikhail Bakhtin e as Alterações no Sistema Jurídico**

Ao tratar sobre um conjunto de enunciados prescritivos de um determinado estado soberano, não basta a verificação da existência de textos prescritivos, é necessário que tais textos sejam elevados à condição de normas jurídicas. E, como se sabe, as normas jurídicas são juízos hipotéticos-condicionais e são o resultado de um processo interpretativo, operado por um sujeito, que terá como função construir o sentido das normas jurídicas.

Não cabe, portanto, a concepção doutrinária que versa no sentido de que a atividade de interpretação jurídica nada mais é que a revelação de conceitos imanentes postos pelo legislador, ou seja, a atividade se limita a dizer aquilo que já encontra contido nos textos.

Ora, o suporte físico nada diz nem nada contém, são apenas o ponto de partida para a produção de sentido, não havendo um conteúdo aguardando para ser revelado pelo intérprete.

O conteúdo da norma jurídica parte exclusivamente do próprio intérprete ao construir o sentido a partir dos textos, formando as relações e as proposições jurídicas que serão organizadas de maneira a transmitir a mensagem legislativa, o que, demanda a organização desses enunciados em juízos hipotéticos-condicionais.

---

<sup>54</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 41-42.

Além disso, um sistema jurídico tem como pressuposto a existência de relações entre as suas unidades e são essas relações que possibilitam a construção do sentido das normas jurídicas. Ao tratar sobre o tema, afirmou Paulo de Barros Carvalho:

Tenhamos presente que a norma jurídica é uma estrutura categorial, construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei. Provém daí que, na maioria das vezes, a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica. E quando isso acontece o exegeta se vê na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema.<sup>55</sup>

Tal fenômeno foi percebido por Mikhail Bakhtin<sup>56</sup>, que o nomeou “dialogismo”. Para o autor, a linguagem é absolutamente influenciada pelas relações entre os interlocutores e entre os próprios textos (discurso), ou seja, é da própria natureza da linguagem a existência do diálogo.

Em estudo sobre a obra de Bakhtin, José Luiz Fiorin explicita o entendimento do filósofo russo sobre o papel do diálogo para o sentido dos enunciados:

Segundo Bakhtin, a língua, em sua totalidade concreta, viva, em seu uso real, tem a propriedade de ser dialógica. Essas relações dialógicas não se circunscrevem ao quadro estreito do diálogo face a face, que é apenas uma forma composicional, em que elas ocorrem. Ao contrário, todos os enunciados no processo de comunicação, independentemente de sua dimensão, são dialógicos. Neles, existe uma dialogização interna da palavra, que é perpassada sempre pela palavra do outro, é sempre e inevitavelmente também a palavra do outro. Isso quer dizer que o enunciador, para constituir um discurso, leva em conta o discurso de outrem, que está presente no seu. Por isso, todo discurso é inevitavelmente ocupado, atravessado, pelo discurso alheio. O dialogismo são as relações de sentido que se estabelecem entre dois enunciados.<sup>57</sup>

Como acima exposto, a conceituação do dialogismo pode ser resumida como as “relações de sentido que se estabelecem entre dois enunciados”. Assim, o que se observa é que no processo de comunicação, o qual o sistema jurídico se insere, a composição do sentido é feita sempre pelo relacionamento entre os enunciados.

---

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 111.

<sup>56</sup> BARROS, Diana Luz Pessoa. Contribuições de Bakhtin às Teorias do Discurso. In: BRAIT, Beth; MAGALHÃES, Anderson Salvaterra (Org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2ª ed. Campinas: Unicamp, 2005.

<sup>57</sup> FIORIN, José Luiz. **Introdução ao Pensamento de Bakhtin**. São Paulo: Ática, 2011, p. 17-18.

No âmbito do direito, a partir dos enunciados contidos no plano da expressão, o intérprete avança no processo interpretativo e no plano do conteúdo estabelece as relações entre enunciados, que comporão a construção do sentido.

De fato, como afirma José Luiz Fiorin, “toda palavra dialoga com outras palavras, constitui-se a partir de outras palavras, está rodeada de outras palavras”, ou seja, não é possível a construção do sentido das normas jurídicas ou se qualquer outra forma de comunicação, sem que o diálogo entre enunciados permeie essa atividade, de maneira a constitui-lo.

É nesse sentido que Paulo de Barros Carvalho leciona que “não há texto sem contexto”<sup>58</sup>. Tal assertiva tem como fundamento asseverar que o sentido do suporte físico da atividade de interpretação, jamais pode prescindir do diálogo com os demais elementos que o circundam, ou como afirma o autor, “a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações”<sup>59</sup>.

Na espécie, o que se tem que o sentido das normas jurídicas não decorre de um numerário específico e isolado de enunciados, mas de todo o conjunto de enunciados jurídicos, o que incluem as decisões administrativas e judiciais, bem como atos, portarias, respostas a consulta, ou seja, todos os enunciados, independente do instrumento que o introduziu, são fatores de diálogo para a construção do sentido.

Sobre a temática da modificação do conteúdo semântico dos termos postos, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha e Fernando Gomes Favacho definem que “os textos jurídicos vão ganhando sentido por meio da atuação e interpretação contínua dos aplicadores do direito, que detêm o poder de prescrever condutas”<sup>60</sup>.

O que se está a reconhecer é que o conteúdo semântico do sistema jurídico é constantemente modificado, fruto dos pontos de contato do sistema com a cambiante realidade social, o que lhe permite a característica da permeabilidade. Dessa forma, sobreleva-se o papel de todos aqueles chamados intérpretes autênticos, na definição de Hans Kelsen<sup>61</sup>, introduzindo normas jurídicas no ordenamento.

---

<sup>58</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 42.

<sup>59</sup> *Ibidem*.

<sup>60</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino; FAVACHO, Fernando Gomes. A Pragmática no Constructivismo Lógico-Semântico e sua Importância para o Estudo do Direito. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018, p. 215-240.

<sup>61</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 245.

Nesse ponto, importante fazer uma ressalva no sentido de que existe sim uma liberdade estipulativa do intérprete, no sentido de que os seus valores inevitavelmente influenciarão as relações no plano do conteúdo, mas o sistema jurídico edita um importante limite, qual seja, a baliza da juridicidade. O intérprete deverá transitar nos limites do seu sistema de referência, no caso, o jurídico.

Trata-se, pois, do aprisionamento do intérprete na moldura kelseniana<sup>62</sup>, de onde se encontram apenas interpretações decorrentes de enunciados prescritivos, eliminando-se aqueles que decorrem de outros sistemas de referência.

De fato, as influências juridicamente admitidas para que sejam fundamentos de modificações no ordenamento jurídico devem estar vertidas em linguagem prescritiva, colhendo de outras linguagens como a social, contábil, política, entre outros, os elementos que reputa relevantes para compor os enunciados prescritivos e, conseqüentemente, as hipóteses normativas.<sup>63</sup>

Por fim, o que se tem é que diversos são os fatores que influenciam o conteúdo das normas jurídicas, e são essas associações que permitem que o sistema jurídico, nos limites do seu sistema de referência, acompanhe a cambiante realidade social, acarretando na edição de novas leis, decretos, atos administrativos, mas também em decisões que modificam entendimentos jurisprudenciais. É o tema do próximo tópico. do sentido dos enunciados prescritivos.

---

<sup>62</sup> “Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito - no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.” (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 247).

<sup>63</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino; FAVACHO, Fernando Gomes. A Pragmática no Constructivismo Lógico-Semântico e sua Importância para o Estudo do Direito. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018, p. 215-240.

### 1.2.3 Jurisdição e Modificações da Jurisprudência

Como delineado acima, o sistema jurídico se transforma constantemente, agregando novos valores e dispensando outros, e a principal fonte dessas alterações provêm da introdução de novas normas jurídicas pelas autoridades eleitas pelo ordenamento jurídico.

Deveras, uma importante fonte da enunciação de normas jurídicas são os órgãos julgadores administrativos e judiciais, que lidam diretamente com conflitos de interesses e, portanto, acabam enfrentando casos inaugurais, ficando mais suscetíveis a buscar soluções diferenciadas dentre aquelas postas. Isso pode incluir um diálogo com novas leis ou alterações legislativas, como também outras decisões ou atos administrativos sobre casos semelhantes.

Nesse desiderato, em estudo sobre o tema das modificações da jurisprudência em matéria tributária, Misabel Abreu Machado Derzi classificou tais decisões como “primeiras”, “únicas” ou “*first impression*”<sup>64</sup>, ou seja, são decisões que analisam um tema pela primeira vez (inaugurais).

Como bem destacado pela autora, as decisões *first impression* não importam em modificação da jurisprudência<sup>65</sup>. Mas, servem ao direito pois, muitas vezes, veiculam novas premissas, modelos, ideias ou conceitos, que acabaram inserindo elementos de uma nova realidade normativa, de um caminho a seguir pelo sistema jurídico, o qual, sabe-se, não é estático.

Como visto alhures, o dialogismo do sistema do direito, objeto do plano do conteúdo, permite que novos elementos sejam plenamente competentes para influenciar a construção do sentido das normas jurídicas.

Com efeito, o que se tem é que com o surgimento de novas relações entre os enunciados prescritivos, interferindo na sua interpretação, acaba-se criando tensões no ordenamento e que gradualmente vão modificando o conteúdo das normas jurídicas. É o reconhecimento da dimensão pragmática no direito. Sobre isso, cita-se Maria Ângela Lopes Paulino Padilha e Fernando Gomes Favacho:

Tendo em vista que as concretudes do universo circundante estão em constante expansão e mutação, dando origem a novos negócios e atos jurídicos, a linguagem do direito positivo não permanece inalterável ou finita, subsistindo no labor do

---

<sup>64</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 522.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 525.

aplicador do direito, no seio do processo de positivação normativa, possibilidades de atribuir novos valores aos termos postos e cada uma dessas possibilidades resulta em uma interpretação diferente acerca do suporte físico.<sup>66</sup>

E seguem os autores:

Da imprevisibilidade e infinidade das manifestações sociais advém grande dificuldade em padronizar conteúdos jurídicos de termos e expressões positivadas no ordenamento. Novas ocorrências empíricas provocadas pela variabilidade das relações sociais podem ensejar mutações semânticas, com a introdução de novos conceitos, modificando os critérios pertinentes a uma determinada classe válida no sistema. Já dizia Vilém Flusser: ‘cada palavra, cada forma gramatical é não somente um acumulador do passado, mas também um gerador de todo o futuro’.<sup>67</sup>

Dessa forma, o que se tem é que a realidade social acaba impulsionando o sistema jurídico a modificar-se, cabendo considerar as associações entre enunciados como elemento fundamental no processo de construção do sentido das normas jurídicas.

Destarte, diante destas considerações, tem-se que no âmbito do Poder Judiciário e do Poder Executivo, é um fato a modificação do entendimento anteriormente posto. Faz parte do próprio sistema jurídico esse caminhar em direção a novas orientações semânticas, mas, tal constatação não pode servir como escusa para agressões aos direitos dos indivíduos.

De fato, a Constituição Federal, especialmente em matéria tributária, elencou diversas garantias de proteção à esfera jurídica dos cidadãos, protegendo-os no tempo com base no princípio da segurança jurídica, que emana garantias como a proteção da confiança legítima, da certeza do direito, da irretroatividade e da boa-fé objetiva.

É nesse contexto que se insere o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, que prescreve comandos voltados aos órgãos julgadores para a proteção dos indivíduos diante da modificação do entendimento jurisprudencial, garantindo-lhes o direito a serem julgados conforme as “orientações gerais da época” da realização do evento, ou seja, a rigidez da lei vigente é mitigada, fazendo-se aplicar a legislação do “tempo no fato”.

Sobre essa temática da aplicação das normas jurídicas no tempo, um adendo é importante de ser feito acerca das expressões “tempo no fato” e “tempo do fato”, cunhadas no constructivismo lógico-semântico.

---

<sup>66</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino; FAVACHO, Fernando Gomes. A Pragmática no Constructivismo Lógico-Semântico e sua Importância para o Estudo do Direito. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018, p. 215-240.

<sup>67</sup> *Ibidem*.

Na linha defendida por Paulo de Barros Carvalho, tem-se que o “tempo no fato” é “a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta da ocorrência concreta de um evento”. Enquanto o “tempo do fato” é “aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, integra no ordenamento do direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas”.<sup>68</sup>

Tratam-se, pois, de termos empregados para denotar momentos históricos diferentes e absolutamente relevantes para a definição da aplicação das normas jurídicas no tempo. A sua utilidade se demonstra, por exemplo, na análise do princípio da irretroatividade, que remete à aplicação das normas jurídicas vigentes na data da ocorrência de um determinado evento que corresponde aos critérios de uma hipótese de incidência, ou seja, no tempo no fato e não no instante do relato desse evento em linguagem competente (tempo do fato).

Isto posto, retoma-se a análise tratando da função dos órgãos julgadores no exercício da jurisdição, o que possibilitará a compreensão de como a interpretação das autoridades competentes se opera no ato de proferir decisões.

A jurisdição, segundo lições de Jaime Guasp<sup>69</sup>, pode ser concebida sob três diferentes aspectos: o primeiro, do ponto de vista subjetivo, que seriam o conjunto de órgãos estatais que intervêm no processo, o segundo, do ponto de vista objetivo, referente ao conjunto de matérias processuais nas quais intervêm os órgãos do Estado e, por último, do ponto de vista da atividade, relacionado ao conjunto de atos realizados pelos órgãos estatais a intervir no processo.

Sabe-se que tradicionalmente há na doutrina o entendimento no sentido de que a jurisdição é exercida por meio da obtenção da vontade do legislador. Posição ainda comumente verificada nas decisões proferidas pelo Poder Judiciário, mas, principalmente, pelos órgãos da administração pública fazendária, que se apegam aos estritos termos da lei.

Nesse sentido, Giuseppe Chiovenda, expoente dessa concepção, define jurisdição como “a função do Estado que tem por escopo a atuação da vontade concreta da lei”<sup>70</sup>. Já

---

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 199

<sup>69</sup> *Apud* MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: Administrativo e Judicial. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 76-77.

<sup>70</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. 1. Campinas: Bookseller, 1998, p. 8.

Francesco Carnelutti conceitua a jurisdição como “a justa composição da lide”<sup>71</sup>. Para Chiovenda, o exercício da juridicação terá como resultado a declaração da vontade da lei entre as partes, enquanto para Carelutti, a jurisdição será a concretização da norma geral e abstrata em norma individual e concreta, ou seja, particulariza os enunciados contidos na lei.<sup>72</sup>

No entanto, à revelia de tal posicionamento, entende-se que o exercício da jurisdição não importa em simples expressão da lei, nem em mera concretização de normas gerais e abstratas, mas uma atividade construtiva do sentido. Nesse sentido, cita-se Nicola Picardi:

Já há tempos colocou-se em evidência que a atividade do intérprete não pode se reduzir a uma simples “explicitação”, mas é sempre uma contínua “reformulação” da norma, e também se esclareceu que a individualização da regra a ser aplicada no caso concreto, longe de se impor do exterior, é fruto de uma escolha que o juiz desenvolve na interpretação ou aplicação da norma. Hoje é precisado que, no iter de formação da sentença, o juiz dispõe de amplos poderes discricionários e, exatamente por meio do exercício desses poderes, é que ele “cria” a decisão.<sup>73</sup>

Pensa-se, portanto, que tal concepção de jurisdição melhor explica o fenômeno da modificação da jurisprudência, já que pelas definições propostas por Chiovenda e Carnelutti, a atividade jurisdicional se resume à uma mera declaração ou à mera concretização da norma geral e abstrata ao caso concreto, o que não permite justificar a instância de que um entendimento jurisprudencial anterior, não mais se aplica aos casos atuais, tendo sido superado.

De fato, o exercício da jurisdição é muito mais que mera revelação do sentido contido nos textos ou da vontade do legislador, é uma atividade que tem como objetivo atribuir o sentido às normas jurídicas, reformulando-as constantemente.

Sobre isso, cita-se Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero, que bem abordam os efeitos dessa superação do modelo tradicional da interpretação:

Isso quer dizer que a passagem de uma perspectiva cognitivista da interpretação (a norma como seu objeto, em que a tarefa interpretativa está em descrever o único significado correto, prévio e intrínseco da norma, declarando-o) para uma perspectiva adscritiva da interpretação (a norma como seu resultado, em que a

---

<sup>71</sup> *Apud* CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 66.

<sup>72</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil**. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 43.

<sup>73</sup> PICARDI, Nicola. Jurisdição e Processo. In: OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de (org.). **Do Juízo ao Processo**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 15.

tarefa interpretativa está em reconstruir argumentativamente os possíveis significados dos textos em seus respectivos contextos, outorgando-lhes um significativo normativo) fez com que se tornassem personagens históricos o juiz “*bouche de la loi*”, “*Sklave des Gesetzes*” e “*slot machine*”. Daí que o problema da interpretação e da aplicação do Direito converte-se em um problema de maior ou menor vinculação aos termos da Constituição e da legislação, em que se reconhece como inevitável um espaço de subjetividade da jurisdição que é sempre chamada a reconhecer significados possíveis dos textos, valorá-los argumentativamente e decidir por uma das alternativas interpretativas: reconhecer, valorar e decidir são tarefas inerentes à jurisdição no Estado Constitucional.<sup>74</sup>

Ressalva-se ainda que tal posição é absolutamente aglutinável ao modelo hermenêutico adotado neste trabalho, do constructivismo lógico-semântico, o qual, é verdade, possui uma vertente que considera a subsunção como elemento lógico componente do exercício da atividade jurisdicional, o que não se mostra equivocado, mas que é passível de complementação, já que é possível inserir em etapas anteriores à própria subsunção, momentos em que o trabalho hermenêutico se socorrerá como alternativa validade também a juízos indutivos, ou seja, que considerem as particularidades dos casos concretos, desde que tais particularidades estejam alinhadas aos valores protegidos pelo sistema jurídico.

Ora, ao analisar o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, que trata da obrigações dos órgãos julgadores considerarem as “orientações gerais da época” para a aplicação das normas jurídicas, tem-se que uma análise menos profunda poderia concluir que um modelo hermenêutico que adote o raciocínio subsuntivo não teria como adequar a análise de tais orientações no processo de construção do sentido.

Em primeiro lugar, deve-se considerar que as “orientações gerais da época” nada mais são que hipótese de veículos introdutórios de normas. As “orientações gerais da época”, conforme parágrafo único, do artigo 24, são as “interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral”, “jurisprudência judicial ou administrativa majoritária” e as “práticas administrativas reiteradas e de amplo conhecimento público”.

Nesse sentido, tem-se que as interpretações e especificações de atos públicos de caráter geral, estão revestidos em linguagem jurídica competente, afinal, os atos públicos se revestem dessa característica e, portanto, estão inseridas no ordenamento jurídico. Do mesmo modo, a jurisprudência judicial ou administrativa é indiscutível quanto à sua caracterização como norma jurídica, bem como as práticas administrativas reiteradas, já que

---

<sup>74</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil**. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 137.

para serem juridicamente relevantes, necessário estarem vertidas em linguagem competente, do contrário, serão meros eventos e, portanto, do plano da realidade social.

Assim, o que se tem é que todas as hipóteses aceitas de “orientações gerais da época” são, de fato, normas jurídicas que compõem o plano do conteúdo e que, por isso, deverão ser consideradas no processo de construção do sentido

Porém, em segundo lugar, mesmo que tais hipótese de “orientações gerais da época” não compusessem o plano do conteúdo, como acima demonstrado, tem-se que o juízo subsuntivo pode perfeitamente ser complementado por alguns outras formas de inferência (como a indutiva).

Sobre isso, cita-se a solução proposta por Rodrigo Dalla Pria, que cita um novo plano no percurso gerador de sentido, o plano da concretização (S5), que em nada infirma a participação do modelo subsuntivo na construção do sentido e aplicação das normas jurídicas. Veja-se:

Nesses termos, não nos parece que haja incompatibilidade alguma entre a concepção hermenêutica concretizadora e os modelos teórico-normativos que tenham como um de seus pressupostos o raciocínio subsuntivo, desde que se reconheça que a subsunção perfaz uma das várias etapas – talvez a última – do processo decisório, sendo antecedida por outras formas de inferência (indutivas, abduativas e ponderativas) que integram a chamada racionalidade decisória dos processos de concretização do direito, especialmente os jurisdicionais.<sup>75</sup>

E segue o autor:

O plano da concretização (S5), portanto, diz com o momento culminante do processo de construção de sentido, possível somente por ocasião do desencadeamento dos processos jurídico-decisórios, consubstanciado na atividade interpretativo-dialética (fato/norma, norma/fato) realizada pela autoridade competente (em sentido amplo) responsável pelo cotejo do sistema jurídico (plano S4), na condição de dado normativo construído ex ante, com as contingências próprias a cada caso concreto, que termina por resultar na reconstrução dos conteúdos normativos de significação – reconstrução do próprio sistema jurídica –, com vistas a harmonizar/adaptar as mensagens normativas às complexidades da situação concreta a ser solucionada. Neste momento, os limites semânticos dos enunciados prescritivos são alargados ou restringidos, as posições sintáticas das unidades normativas alteradas, tudo para dar cabo da solução do caso concreto.

Em outras palavras, o plano da concretização nada mais é que o próprio sistema jurídico (plano S4) (re)construído, dialeticamente, pelo cotejo das normas a ele pertencentes com um determinado caso concreto e, neste contexto, (re)organizadas sob a forma superior de sistema, com vistas a absorver e dar conta da resolução de

---

<sup>75</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. *Constructivismo Jurídico e Interpretação Concretizadora: Dialogando com Paulo de Barros Carvalho e Friedrich Müller*. In: Souza, Priscila (coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Vol. VIII. São Paulo: Noeses, 2011, p. 997-1.030.

uma determinada contingência factual, consideradas as peculiaridades próprias ao contexto no qual a decisão concretizadora está inserida.<sup>76</sup>

Como se vê da proposta do autor, o que há, de fato, é a reconstrução do plano S4 do percurso gerador de sentido, de maneira a que nesse ponto da dialética da interpretação seja possível o cotejo com os elementos do caso em concreto (juízo indutivo), sem que isso implique em afastar o juízo subsuntivo, mas dando-lhe novos elementos para a investigação do sentido das normas jurídicas e posterior aplicação.

Isto posto, retomando-se a linha acima, tem-se que com base na premissa de que não há texto sem contexto, então para a aplicação das normas jurídicas é imprescindível o caminhar pelo plano do conteúdo, o qual leva o intérprete a considerar o contexto como elemento de constituição do sentido das normas jurídicas e, como o contexto é composto pelos variados enunciados do sistema jurídico, os quais passam por mutações, torna-se um fator recorrente a modificação do entendimento jurisprudencial, ou seja, o exercício da jurisdição não pode ser resumido a mera reprodução da lei, mas como uma atividade atributiva de sentido, como bem afirmado acima.

Nesse sentido, sendo uma realidade do ordenamento jurídico a modificação do entendimento pelos órgãos julgadores responsáveis pelo exercício da jurisdição, são salutares as novas disposições do Decreto-lei nº 4.657/42, em especial do seu artigo 24, que trata especificamente sobre a proteção dos indivíduos em face dessa modificação da jurisprudência, reconhecendo a inaplicabilidade da conceituação tradicional sobre jurisdição.

Ademais, tema que muito interessa ao presente trabalho é a análise acerca do papel do processo administrativo tributário e o exercício da jurisdição, já que é nesse ramo do processo tributário que as maiores discussões acerca da aplicação do artigo 24 em matéria tributária têm residido.

Isto posto, muito se discute se os órgãos administrativos tributários exercem jurisdição. Sobre isso, o que se tem é que a posição adotada pela Constituição Federal foi a de eleger o princípio da inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal), o que acaba tornando certo que no ordenamento jurídico brasileiro apenas o Poder Judiciário exerce jurisdição.

---

<sup>76</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. Constructivismo Jurídico e Interpretação Concretizadora: Dialogando com Paulo de Barros Carvalho e Friedrich Müller. In: Souza, Priscila (coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Vol. VIII. São Paulo: Noeses, 2011, p. 997-1.030.

Contudo, diante do papel da jurisdição como verdadeira atividade de construção do sentido das normas jurídicas por um órgão estatal designada para dirimir controvérsias, deve-se afastar qualquer entendimento que afirme que a ausência desta jurisdição prevista na Constituição Federal implica em qualquer redução no importante papel que estes órgãos administrativos exercem no âmbito do contencioso tributário.

De fato, como explicita James Marins, o contencioso administrativo tributário é uma vertente do direito processual tributário, juntamente com o processo judicial tributário, servindo como uma “etapa litigiosa do percurso de formalização da obrigação tributário no âmbito da Administrativo tributário”<sup>77</sup>.

Com efeito, mesmo não possuindo caráter de atividade jurisdicional, considerando a garantia da inafastabilidade da análise pelo Poder Judiciário, no contencioso administrativo tributário são observados todos os direitos inerentes ao devido processo legal, garantindo-se o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório.

Assim, como bem afirmou James Marins, “não haver jurisdição sem processo o que não significa que não exista processo sem jurisdição”<sup>78</sup>, fundando tal entendimento em Enrico Allorio, que predizia a inexistência de jurisdição sem a formação da coisa julgada<sup>79</sup>.

Contudo, existe uma peculiaridade importante no âmbito do processo administrativo tributário, o qual, excetua-se o próprio princípio da inafastabilidade da jurisdição. Trata-se de hipótese em que os órgãos administrativos tributários decidem de maneira favorável aos contribuintes, prevista como modalidade de extinção do crédito tributário, conforme artigo 156, inciso IX, da Lei nº 5.172/66<sup>80</sup>.

Como bem afirma Paulo de Barros Carvalho, isso se dá pelos seguintes fundamentos:

Quando o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais cancela um lançamento, reconhece a inexistência da obrigação tributária assim como formalizada na instância inferior. Sendo esse um órgão julgador administrativo da esfera federal, sua manifestação implica afirmação do próprio credor acerca da inexigibilidade de valores a título de tributo, feito no âmbito de procedimento próprio, com suporte em disposições legais vigentes. Se a lei não dá respaldo à constituição do crédito, conforme a própria Administração tenha certificado, descabe qualquer tentativa de rever, em Juízo, o resultado de tais atos.<sup>81</sup>

---

<sup>77</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: Administrativo e Judicial. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 94.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 69.

<sup>79</sup> Sobre o tema: ALLORIO, Enrico. **Diritto Processuale Tributario**. 4ª ed. Turim: Utet, 1962.

<sup>80</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>81</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2016, p. 221.

Nesse contexto, observa-se que mesmo diante de uma concepção que retira do contencioso administrativo tributário o exercício da jurisdição, a possibilidade de que sejam proferidas decisões terminativas de extinção da exação tributária posiciona bem a sua importância na etapa litigiosa da obrigação tributária.

Portanto, o que se percebe no contencioso administrativo tributário é que um dos pilares de sustentação do sistema jurídico, o princípio da segurança jurídica, também deverá ser assegurado, já que não se admite a ausência de estabilidade e certeza nas decisões produzidas pelas autoridades administrativas julgadoras. Como afirma Paulo de Barros Carvalho, “sem que seja conferida certeza ao teor da mensagem produzida pela autoridade jurídica, não haverá entendimento e não se aperfeiçoarão as condições para que atinja o direito aquele mínimo de eficácia de que já falava Hans Kelsen”<sup>82</sup>.

Assim, mesmo que se considere o contencioso administrativo tributário como desprovido de jurisdição, tem-se que nenhum prejuízo deverá decorrer dessa constatação ao pleno exercício pelos contribuintes ao devido processo legal, assegurado pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, bem como aos demais princípios basilares do ordenamento jurídico, em especial a segurança jurídica, tão cara às novas disposições do Decreto-lei nº 4.657/42, as quais se passa a analisar.

---

<sup>82</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2016, p. 210.

## **CAPÍTULO 2 – A LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO - LINDB**

Inicialmente, antes de adentrarmos no estudo sobre o Decreto-lei nº 4.657/42, julga-se importante fazer algumas considerações introdutórias sobre o papel das chamadas “normas de estrutura” no ordenamento jurídico.

Como visto, para uma adequada análise do sistema jurídico e das normas jurídicas que o compõem, é fundamental estabelecer como o conhecimento dos seus elementos será realizada pelos sujeitos cognoscentes. Cuida-se de estudo afeito à Teoria Geral do Direito e à Filosofia do Direito, que objetiva buscar o rigor necessário para qualquer estudo científico, inclusive para a Ciência do Direito.

Assim, como demonstrado no capítulo anterior, observa-se que a interpretação exerce papel fundamental para a obtenção do conhecimento, já que é a linguagem que determina os limites cognoscitivos. Sem linguagem não há que se falar em conhecimento. Os indivíduos travam contato com o mundo por meio das manifestações de linguagem, sendo a forma, portanto, pela qual é possível a obtenção do conhecimento.

Tal consideração é fundamental no âmbito do estudo do direito positivo, já que sem o plano da expressão dos enunciados prescritivos, a mensagem legislada perderia o seu meio de transmissão, impossibilitando o seu conhecimento pelos indivíduos.

Acerca dessa matéria, Gregório Robles é preciso ao afirmar que “a prova palpável de que o direito é texto está em que todo ordenamento jurídico é suscetível de ser escrito, isto é, de ser convertido em palavras”<sup>83</sup>.

Nesse cenário, fica evidente a importância da interpretação para que o sujeito trave contato com o mundo jurídico, o qual se manifesta por meio da linguagem do direito positivo, representada pelas palavras, frases e orações dos textos jurídicos, as quais servem como base para que o indivíduo atribua sentido a esse corpo de linguagem, de maneira a formar as normas jurídicas e, conseqüentemente, regular as condutas intersubjetivas.

Assim, devido a essa importância da interpretação para que o direito realize os seus objetivos de causar tensão nas relações sociais, direcionando-as para a consecução de determinados objetivos, nada surpreende o fato de que subsistam normas jurídicas que

---

<sup>83</sup> ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto: Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito**. São Paulo: Manole, 1994, p. 2.

tenham como condão estabelecer o processo de criação de outras normas jurídicas, entre elas, se incluem as que dispõem sobre a interpretação e sobre a aplicação normativa.

Nesse desiderato, observe-se que sobre tais normas que pretendem regular outras normas jurídicas e não dispor diretamente sobre as relações intersubjetivas, pode-se destacar a sua nomenclatura como “normas de estrutura ou competência” por Norberto Bobbio<sup>84</sup>, como “normas de estrutura ou organização” por Paulo de Barros Carvalho<sup>85</sup> ou, ainda, como “normas secundárias” por Herbert Hart<sup>86</sup>. Enquanto as normas que abordam especificamente as condutas dos indivíduos, são classificadas como “normas de conduta”<sup>87</sup>, “normas de comportamento”<sup>88</sup> ou “normas primárias”<sup>89</sup>.

Tais normas, as quais adota-se a classificação que as apregoa como “normas de estrutura”, exercem o papel de serem normas sobre normas, ou seja, normas jurídicas que têm como objetivo dispor sobre como outras normas jurídicas serão criadas, modificadas e extintas.

O direito não pode ser composto exclusivamente por normas de conduta, que têm como objetivo regular comportamentos de maneira direta. As normas de estrutura servem como regras do jogo jurídico ou, como afirma Paulo de Barros Carvalho, tais normas são consideradas “gramáticas jurídicas”<sup>90</sup>.

Como exemplo, tem-se que as normas que instituem competência no âmbito do direito são claros exemplos de normas de estrutura, assim como as normas que definem os órgãos do ordenamento jurídico e os procedimentos para o ingresso de novas normas no sistema.

Ao abordar o conceito de direito, Herbert Hart faz considerações acerca da concepção do direito como o conjunto das regras primárias (normas de conduta) e secundárias (normas de estrutura), lecionando que tais normas se complementam e que o sistema jurídico é formado pela união dessas duas espécies de normas. O autor cita, inclusive, as dificuldades geradas por um sistema baseado unicamente em normas primárias, sem a constituição de

---

<sup>84</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995, p. 33.

<sup>85</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 156.

<sup>86</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 91.

<sup>87</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995, p. 33.

<sup>88</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 156.

<sup>89</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 91.

<sup>90</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 159.

instituições jurídicas como os poderes legislativos, judiciário e executivo, é o que se demonstra:

Mais importantes para o nosso presente propósito são as considerações que se seguem. É evidente que só uma pequena comunidade estreitamente ligada por laços de parentesco, sentimentos comuns e crenças e fixada num ambiente estável poderia viver com êxito em tal regime de regras não oficiais. Em quaisquer outras circunstâncias, uma tão simples forma de controlo social deverá revelar-se deficiente e exigirá um complemento de diferentes modos.<sup>91</sup>

Segundo Hart, não haverá um sistema jurídico na ausência de normas que determinem a existência de órgãos que sejam capazes de realizar um controle social e um controle da própria interpretação das regras primárias, bem como o direito estará fadado a ser estático, cuja evolução dependeria do um lento processo de evolução da própria sociedade, e estaria fadado a ser ineficaz, já que os debates acerca da aplicação ou interpretação de determinada regra dependerá de algo totalmente difuso, que não se concentra em órgãos que tenham legitimidade para tomar tais decisões de maneira coercitiva.<sup>92</sup>

Assim, é possível notar a importância exercida pelas normas de estrutura, enquanto elementos que dão ao sistema jurídico a sua unidade, dispondo sobre as regras para a criação, modificação e extinção de deveres e obrigações jurídicas, e atribuindo competência para o exercício dessas atividades.<sup>93</sup>

É com base nessas considerações que se passa a analisar o teor do Decreto-lei nº 4.657/42, a qual foi recentemente modificado pela Lei nº 13.655/18, que incluiu novos dispositivos legais, com o objetivo de assegurar a segurança jurídica e a eficiência na interpretação e aplicação das normas jurídicas, ou seja, cuida-se de típica norma de estrutura.

Trata-se, portanto, de veículo introdutor de normas, que exerce o papel de dispor sobre como as demais regras jurídicas deverão ser produzidas., ou seja, de importante norma de estrutura para o ordenamento jurídico.

---

<sup>91</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 102.

<sup>92</sup> *Ibidem*, p. 101-103.

<sup>93</sup> Para Herbert Hart: “As regras do outro tipo são em certo sentido parasitas ou secundárias em relação às primeiras: porque asseguram que os seres humanos possam criar, ao fazer ou dizer certas coisas, novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as regras antigas., ou determinar de diferentes modos a sua incidência ou fiscalizar a sua aplicação. As regras do primeiro tipo impõem deveres, as regras do segundo tipo atribuem poderes, públicos ou privados. As regras do primeiro tipo dizem respeito a acções que envolvem movimento ou mudanças físicos; as regras do segundo tipo tornam possíveis actos que conduzem não só a movimento ou mudança físicos, mas a criação ou alteração de deveres ou obrigações.” (HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 91)

Afinal, considerando o direito como uma manifestação de linguagem e por se tratar de veículo cuja função é abordar a interpretação e aplicação das normas jurídicas, fica evidente que as suas disposições exercem relevante impacto no ordenamento jurídico.

Ante o exposto, passa-se a analisar as disposições do mencionado Decreto-lei nº 4.657/42 e das alterações promovidas pela Lei nº 13.655/18, desde o seu processo de enunciação até aos seus enunciados prescritivos.

## 2.1 CONTEXTO LEGISLATIVO

Nas Constituições Federais de 1937<sup>94</sup> e de 1969<sup>95</sup>, havia a previsão da modalidade do Decreto-lei, veículo introdutor de normas jurídicas de vigência imediata, cuja iniciativa pertencia ao chefe do Poder Executivo para o tratamento de assuntos típicos da competência do Poder Legislativo da União.

Tal figura legislativa foi extinta com o advento da Constituição Federal de 1988, a qual recepcionou diversos Decretos-lei, enquadrando-os em uma das novas espécies de veículos introdutores de normas. No novo ordenamento inaugurado pela referida Carta Magna, pode-se citar a Medida Provisória como o instrumento que maior se assemelha ao extinto Decreto-lei.

No entanto, diferentemente do Decreto-lei, que para ser revogado demandaria a deliberação expressa do Congresso Nacional, a Medida Provisória tem como premissa a sua transitoriedade, já que a manutenção da eficácia dos seus enunciados depende da conversão

---

<sup>94</sup> “Art. 12. O Presidente da República pode ser autorizado pelo Parlamento a expedir decretos-leis, mediante as condições e nos limites fixados pelo ato de autorização.

Art. 13. O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes: (...)” (BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em 17/05/2020.)

<sup>95</sup> “Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.” (BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 17/05/2020).

em lei pelo Congresso Nacional, caso contrário, a medida perderá os seus efeitos de maneira retroativa (*ex tunc*)<sup>96</sup>.

Nota-se que tais alterações no plano constitucional tinham como intenção diminuir os poderes de ingerência concedidos ao Poder Executivo para a inserção de normas jurídicas que se inserissem no rol de competências típicas do Poder Legislativo.

Feitas tais considerações, dentre os Decretos-lei recepcionados pela Constituição de 1988, cita-se o Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, que recebeu a alcunha de Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro, sendo composto inicialmente por 18 (dezoito) artigos<sup>97</sup>, os quais dispunham sobre vigência, revogação e, principalmente, sobre a aplicação e interpretação das normas jurídicas.

Apesar de receber a nomenclatura de introdução ao código civil, nota-se que o legislador andou bem ao manter as disposições do Decreto-lei nº 4.657/42 apartadas, em instrumento autônomo, ao passo que os seus comandos se voltam mais para uma sobrenorma acerca da aplicação das leis em geral, do que necessariamente como um instrumento voltado para dispor apenas sobre normas do direito civil.

De fato, como preleciona Maria Helena Diniz:

A Lei de Introdução não é parte integrante do Código Civil, constituindo tão somente uma lei anexa para tornar possível uma mais fácil aplicação das leis. Estende-se muito além do Código Civil, por abranger princípios determinativos da aplicabilidade das normas, questões de hermenêutica jurídica relativas ao direito privado e ao direito público e por conter normas de direito internacional privado.<sup>98</sup>

Ora, se se tratasse de normas vinculadas unicamente a uma específica área do direito, ter-se-ia que quaisquer alterações ou revogações no âmbito do Código Civil refletiriam na referida lei de introdução, o que, não ocorre. Tanto que o Decreto-lei nº 4.657/42 foi editado ainda sob a égide da Lei nº 3.071, de 1 de janeiro de 1916, que veiculava o Código Civil, o

---

<sup>96</sup> “Art. 62. da. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

(...)

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>97</sup> Por meio da Lei nº 3.238, de 01 de agosto de 1957, acresceu-se o artigo 19 e seu parágrafo único.

<sup>98</sup> DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 21.

qual foi revogado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (novel Código Civil), sem que tal fato resultasse em qualquer efeito no âmbito do referido Decreto-lei.<sup>99</sup>

Nesse sentido, é fácil concluir que mesmo sob a nomenclatura de Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro, as suas disposições não se limitaram a dispor sobre questões afeitas ao direito privado civil, pelo contrário, foram abordadas questões atinentes ao direito público, ao direito internacional privado e previu princípios de ordem hermenêutica acerca da aplicação das normas jurídicas. O que claramente supera as matérias que são objeto das disposições do código civil.

Tanto é assim que em meados do ano de 2010, editou-se a Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010, que teve como único objetivo alterar a ementa do Decreto-lei nº 4.657/42, sob o argumento de ampliar o seu campo de aplicação (art. 1º), passando-se a ementa constar a nomenclatura do Decreto-lei como “Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro”, revogando-se, portanto, o conteúdo da ementa anterior de “Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro”.

Deveras, apesar do conteúdo do art. 1º da referida Lei nº 12.376/10<sup>100</sup>, citar que a alteração da ementa tinha como objetivo a ampliação do campo de aplicação do Decreto-lei nº 4.657/42, tem-se que nenhuma alteração dessa ordem se opera simplesmente pela modificação da ementa. Nesse ponto se pode afirmar que o legislador foi otimista quanto a aptidão de simples alteração de ementa modificar o conteúdo jurídico dos enunciados jurídicos.

Não houve qualquer alteração com relação aos enunciados prescritivos da recém nomeada Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ou LINDB, que permaneceu absolutamente intacta quanto à amplitude de aplicação dos seus dispositivos, exceto pela sua ementa.

À época das referidas alterações na ementa, diversos comentários foram produzidos para reafirmar que em nada seria impactado o conteúdo do Decreto-lei nº 4.657/42<sup>101</sup>.

---

<sup>99</sup> DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 21.

<sup>100</sup> “Art. 1º Esta Lei altera a ementa do Decreto-Lei no 4.657, de 4 de setembro de 1942, ampliando o seu campo de aplicação.” (BRASIL. Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12376.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.376%2C%20DE%2030,eu%20sanciono%20a%20seguinte%20Lei%3A&text=%E2%80%9CLEi%20de%20Introdu%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A0s%20normas%20do%20Direito%20Brasileiro.%E2%80%9D](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12376.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.376%2C%20DE%2030,eu%20sanciono%20a%20seguinte%20Lei%3A&text=%E2%80%9CLEi%20de%20Introdu%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A0s%20normas%20do%20Direito%20Brasileiro.%E2%80%9D)>. Acesso em 14/05/2020).

<sup>101</sup> A título exemplificativo, cita-se a publicação “LICC OU LINDB? A triste mudança e a mediocridade legislativa”, de José Fernando Simão (SIMÃO, José Fernando. LICC OU LINDB? A triste mudança e a mediocridade legislativa. In: **Carta Forense**. Disponível em:

De fato, no âmbito do Decreto-lei nº 4.657/42, não foram produzidas grandes inovações em razão da alteração da sua ementa, ao passo que as suas normas jurídicas já eram fartamente reconhecidas como de conteúdo geral, de impacto na interpretação e aplicação das normas jurídicas dos mais diversos ramos do direito.

No entanto, é importante asseverar que as ementas dos instrumentos legislativos também possuem caráter prescritivo de condutas, mas de conteúdo sumular, para sintetizar o conteúdo do veículo introdutor a que se refere.

Assim como o preâmbulo e a exposição de motivos, Paulo de Barros Carvalho acrescenta que a ementa fixa “dêiticos de conteúdo que identificam aspectos relevantes da substância discursiva”<sup>102</sup>. Significa dizer que apesar de não se voltar diretamente para a regulação das condutas intersubjetivas, a ementa exerce importante papel de concisão e resumo do conteúdo semântico que se pretendeu atribuir aos enunciados inseridos no instrumento introdutor de normas.

Ao definir o seu entendimento sobre o que seria a ementa, Paulo de Barros Carvalho concluiu que “a ementa visa, antes de tudo, a resumir o produto legislado, extratando-o, reduzindo-o à sua expressão mais simples”, ou seja, a ementa tem o papel de ser um verdadeiro resumo do conteúdo legislativo do veículo introdutor.

Sendo assim, a modificação da nomenclatura do Decreto-lei nº 4.657/42 de “Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro” para “Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro”, teve como fundamento uma melhor adequação entre a ementa e os enunciados prescritivos, superando a desarmonia inegavelmente existente entre eles.

José Jairo Gomes, em obra importante sobre o tema, ressalta que o conteúdo do Decreto-lei nº 4.657/42, nunca se voltou unicamente para as normas jurídicas de cunho cível, sendo instrumento legislativo voltado a todos os ramos do direito. Veja-se:

Inicialmente, a norma em apreço foi anteposta ao Código Civil. O nome que foi batizada, a saber: ‘Lei de Introdução ao Código Civil – LICC’, sugeria que se tratava de uma norma ligada imediatamente ao Direito Civil, representante por excelência do Direito Privado.

No entanto, sempre se reconheceu que a Lei de Introdução é aplicável a toda ordenação jurídica estatal, e não só ao Direito Civil, pois, antes de tudo, constitui

---

<<http://cartaforense.com.br/conteudo/colunas/licc-ou-lindb-a-triste-mudanca-e-a-mediocridade-legislativa/6588>>. Acesso em: 14/03/2020.)

<sup>102</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos. In: **Revista Direito GV**. Vol. 6. Nº 1. São Paulo: Jan/Jun de 2010. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322010000100014#back2](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322010000100014#back2)>. Acesso em: 14/03/2020.

uma lei de introdução às leis: uma lei propedêutica, que coordena a incidência das demais. Jamais conheceu, portanto, a clássica divisão do Direito em Público e Privado, estendendo sua influência a todos os ramos do conhecimento jurídico.<sup>103</sup>

Como visto, fica reconhecido por mais esse elemento o caráter geral do Decreto-lei nº 4.657/42, notadamente uma sobrenorma, afastando qualquer vestígio de limitação da aplicação das suas normas jurídicas em outras áreas do direito.

Portanto, entende-se que foi valorosa a alteração promovida pelo legislador no âmbito da ementa do Decreto-lei nº 4.657/42, já que teve como objetivo melhor compatibilizar a ementa ao próprio conteúdo do Decreto-lei, o que é sempre salutar para a clareza semântica dos instrumentos normativos.

É bem verdade que não se pode afirmar que tal alteração teve cunho exclusivamente declaratório, pois, entende-se que no âmbito do direito, a inserção de enunciados no ordenamento jurídico sempre terá um caráter constitutivo, em maior ou menor grau.

Além da alteração da ementa, o Decreto-lei nº 4.657/42 foi objeto de outras modificações, mas nada de tão substancial quanto as que foram promovidas pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, que incluiu 9 (nove) novos dispositivos legais, que tiveram como objetivo ajustar o referido decreto às novas tendências voltadas para uma maior segurança jurídica e eficiência na aplicação do direito.

Na espécie, a atualização do Decreto-lei nº 4.657/42 já era uma exigência presente na dogmática, em que se reconhecia que o direito, objeto cultural, portanto, mutável no tempo, havia evoluído e adquirido novas nuances, enquanto que a lei introdutória das normas do direito brasileiro permanecia com seu conteúdo calcado em comandos produzidos sob a égide de uma Constituição Federal diferente, ou seja, de um ordenamento jurídico que não mais subsiste.

Nesse sentido, importante citar o comentário de José Jairo Gomes, que já identificava uma mudança na hermenêutica jurídica e que, por conseguinte, deveria estar refletido no Decreto-lei nº 4.657/42. Cita-se:

É certo que a Lei de Introdução está a merecer uma ampla reforma, de sorte a adaptar-se aos novos tempos. Atualmente, a hermenêutica jurídica goza de grande prestígio para a definição do direito justo, o qual deve ser construído dialeticamente à luz das circunstâncias do caso concreto.<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> GOMES, José Jairo. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 9-10.

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 11.

De fato, no ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição Federal de 1988 ficam claras as novas tendências hermenêuticas, com a declaração de diversas garantias e direitos fundamentais que deverão influenciar a aplicação das normas jurídicas e, conseqüentemente, a sua interpretação.

Destarte, temas como a interpretação e aplicação do direito, que foram abordados no Decreto-lei, mas sob o regime constitucional anterior, demandam maior adequação ao atual momento jurídico e cultural, sendo, por exemplo, ultrapassadas as disposições que indiquem os princípios como recurso acessório às disposições legais<sup>105</sup>, quando, na verdade, atualmente se entende que os princípios compõem o próprio conteúdo semântico das leis.

Assim, mostram-se como necessárias as alterações promovidas no Decreto-lei nº 4.657/42 pela Lei nº 13.587/18, as quais serão abordadas posteriormente. Contudo, de maneira preparatória, mostra-se fundamental, nesse momento, explorar o seu papel no ordenamento jurídico pátrio.

## 2.2 NATUREZA E FUNÇÃO DA LEI DE INTRODUÇÃO

Para uma análise das disposições da Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro, o Decreto-lei nº 4.657/42, é fundamental estabelecer a sua natureza jurídica, a sua posição hierárquica e a sua função na estrutura do sistema jurídico. Afinal, qualquer estudo de cunho científico demanda estabelecer a colocação do objeto de estudo perante os demais elementos do meio.

Em linha com o que já foi explanado anteriormente, o Decreto-lei nº 4.657/42 veiculou normas sobre hermenêutica, revogação das leis, vigência, direito internacional privado e, por fim, com as alterações promovidas pela Lei nº 13.655/18, acresceu novas disposições sobre interpretação e aplicação das normas jurídicas, especialmente em matéria de direito público.

Nesse desiderato, pode-se notar que os enunciados prescritivos do Decreto-lei nº 4.657/42 não se voltam diretamente para regular as condutas da realidade social, mas sim para definir regras para a própria criação de outras normas.

---

<sup>105</sup> “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.” (BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020).

Acerca desse ponto, cita-se as lições de Maria Helena Diniz, que são claras ao posicionar o Decreto-lei nº 4.657/42 como uma *lex legum*, ou seja, um instrumento normativo que possui como objeto as demais normas jurídicas e não o estabelecimento de relações jurídicas, chamando atenção a indicação do Decreto-lei nº 4.657/42 como um “superdireito”. Veja-se:

A Lei de Introdução é uma *lex legum*, ou seja, um conjunto de normas sobre normas, constituindo um direito sobre direito (*‘ein Recht der Rechtsordenunh’*, *‘Recht ueber Recht’*, *Uberrecht*, *‘surdroit’*, *‘jus supra jura’*), um superdireito, um direito coordenador de direito. Não rege as relações de vida, mas sim as normas, uma vez que indica como interpretá-las ou aplicá-las, determinando-lhes a vigência e eficácia, suas dimensões espaciotemporais, assinalando suas projeções nas situações conflitivas de ordenamentos jurídicos nacionais e alienígenas, evidenciando os respectivos elementos de conexão.<sup>106</sup>

Corroborando o entendimento supramencionado, José Jairo Gomes afirma que as normas jurídicas do Decreto-lei nº 4.657/42 representam uma “metanorma” de coordenação da incidência normativa:

Inspirada na apurada técnica legislativa alemã, a LINDB constitui um corpo de regras cujo objeto é a interpretação e a aplicação de normas jurídicas. Por isso, diz-se que apresenta natureza de metanorma, isto é, norma sobre normas. Ademais, contém princípios de Direito Internacional Privado, sendo uma das principais fontes internas deste ramo da ciência jurídica. Não é o seu objetivo reger o comportamento e as relações entre as pessoas, bem como situações concretas, criando, alterando ou extinguindo situações jurídicas ou direitos subjetivos, mas sim coordenar a incidência, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas.<sup>107</sup>

Nesse mesmo sentido, dispõem André de Carvalho Ramos e Erik Frederico Gramstrup:

A Lei de Introdução, que será tratada abreviadamente como LINDB, contém normas de sobredireito; ou seja, em vez de visar diretamente ao comportamento das pessoas a ela sujeitas, versa sobre outras normas constantes do Ordenamento Nacional. O propósito da LINDB é o de propiciar a interpretação, a integração e a aplicação e outras leis no tempo e no espaço – e não o de reger diretamente as ações ou omissões de particulares. Outro modo de dizer o mesmo: a LINDB dirige-se àqueles que tenham a competência de aplicar outras leis, como ocorre com membros da Administração Pública, magistrados e árbitros.<sup>108</sup>

---

<sup>106</sup> DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 22.

<sup>107</sup> GOMES, José Jairo. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 9.

<sup>108</sup> RAMOS, André de Carvalho; GRAMSTRUP, Erik Frederico. **Comentários à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB**. Saraiva: São Paulo, 2016, p. 13.

Em outras palavras, os enunciados desse teor prescritivo são classificados como normas de estrutura, especialmente aqueles contidos no Decreto-lei nº 4.657/42, já que tem a característica de veicular normas jurídicas de caráter introdutório, voltando-se a prever princípios gerais para a produção das demais normas jurídicas do ordenamento.

Deveras, ao compulsar os enunciados do Decreto-lei nº 4.657/42, nota-se a sua composição por normas jurídicas que não veiculam comandos prescritivos que se voltem a regular diretamente as relações intersubjetivas, pelo contrário, são comandos que possuem o caráter de definir como as demais normas jurídicas deverão ser produzidas.

Trata-se, portanto, de um conjunto de normas jurídicas que, devido ao seu conteúdo se voltar a reger a criação de outras normas, podem ser classificadas como normas de estrutura, já que se voltam diretamente para os aplicadores do direito, seja os órgãos públicos, o Estado-juiz, o agente público, ou mesmo os indivíduos quando detém legitimidade para a produção de linguagem jurídica que acarrete em um ato de ‘aplicação normativa.

O conjunto dos enunciados previstos na Lei de Introdução são importantes para o ordenamento jurídico como um todo. Servindo como balizas para a interpretação e aplicação das demais normas jurídicas, indicando o caminho adequado para a construção dos comandos legislados.

Fica claro que não há qualquer restrição quanto às matérias que serão influenciadas pelas disposições do Decreto-lei nº 4.657/42. De fato, todas as normas do sistema jurídico lhe devem obediência, independentemente do ramo a que a ciência do direito o classifique. Afinal, como já exposto, no corpo de linguagem do direito positivo não há qualquer divisão em ramos, sendo tal separação realizada exclusivamente para fins didáticos. Nesse sentido, afirma José Jairo Gomes que a Lei de Introdução acaba “estendendo a sua influência a todos os ramos do conhecimento jurídico”<sup>109</sup>.

Assim, tentativas de afastar as suas disposições de determinado ramo do direito nada mais são que mutilações inaceitáveis dos precisos comandos do Decreto-lei nº 4.657/42, lei introdutória do ordenamento jurídico e que não pode ser desconsiderada principalmente durante as atividades de interpretação e aplicação do direito.

---

<sup>109</sup> GOMES, José Jairo. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 10.

## 2.3 ENUNCIACÃO: AS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI Nº 13.655/18

Por meio da Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, foram realizadas alterações no Decreto-lei nº 4.657/42 que refletiram na inclusão de novos dispositivos legais, tendo como objetivo contribuir com a garantia de segurança jurídica e eficiência nas esferas administrativa, controladora e judicial.

De fato, na própria ementa da referida lei é possível notar a informação de que as disposições incluídas no Decreto-lei nº 4.657/42 tinham como enfoque “a segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público”<sup>110</sup>.

E, como exposto anteriormente, a ementa dos instrumentos normativos não pode ser considerada apenas como mero dado político e informativo, sem qualquer efeito de ordem jurídica. Na verdade, a ementa se cuida de importante elemento sumular do conteúdo do veículo introdutor a que se refere, não cabendo ao legislador, no ato de produção de normas jurídicas, produzir enunciados que sejam irrelevantes para o sistema jurídico.

Em adequado exemplo sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho ao tratar da ementa das decisões judiciais (em sentido amplo), afirma que a juridicidade da ementa se mostra também pelo cabimento de Embargos de Declaração nas hipóteses em que seja identificada omissão, obscuridade ou contradição entre a ementa e os demais elementos da decisão.<sup>111</sup> O que demonstra a importância dessa jurídica da ementa.

Mas não só pela análise da ementa se nota a intenção do legislador ao acrescentar novos dispositivos legais ao Decreto-lei nº 4.657/42. Os próprios enunciados prescritivos emanam a necessidade de maior controle, fundamentação e clareza na produção e aplicação das normas jurídicas, especialmente as de direito público.

Ora, ao tratar sobre a necessidade de que os atos e decisões administrativas, controladores e judiciais considerem as “consequências jurídicas” (artigo 21), as “circunstâncias práticas” (artigo 22), as “orientações gerais da época” (artigo 24), que prevejam “regimes de transição” (artigo 23), a “celebração de compromissos com os interessados” (artigo 26) ou a “compensação por benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos” (artigo 27), mostra-se claramente a busca por orientação no sentido de que a

---

<sup>110</sup> BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>111</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos. In: **Revista Direito GV**. Vol. 6. Nº 1. São Paulo: Jan/Jun de 2010. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322010000100014#back2](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322010000100014#back2)>. Acesso em: 14 de março de 2020.

interpretação e aplicação do direito deve ter como norte caminhos mais seguros e, pode-se até dizer, mais justos, principalmente no trato entre indivíduos e o poder público.

Denota-se, na espécie, que o efeito pretendido por disposições normativas desse teor é um incremento nas garantias dos jurisdicionados, em especial a segurança jurídica. Além disso, fica evidente que as alterações promovidas na Lei de Introdução visaram, além da segurança jurídica, a eficiência na aplicação normativa, tão caro nos momentos atuais em que se busca uma menor primazia ao formalismo, muitas vezes exacerbado, existente na cultura jurídica brasileira.

Outro fator importante a ser destacado sobre as alterações promovidas pela Lei nº 13.655/18 foram os ricos debates de cunho jurídico que se sucederam após a aprovação do projeto de lei que o originou. Diversos foram as entidades representativas e setores do poder público que se manifestaram, em sua maioria, negativamente à aprovação das disposições.

Assim, para uma análise mais esmerada acerca das novas disposições do Decreto-lei nº 4.657/42, importante passar pelo processo de enunciação no âmbito do Congresso Nacional, bem como pelas manifestações doutrinárias e corporativas acerca da matéria, o que contribui para a correta compreensão das normas jurídicas inseridas no ordenamento jurídico pela supracitada Lei nº 13.655/18.

### **2.3.1 Processo de Enunciação**

Para a produção de enunciados prescritivos é essencial todo o arcabouço de discussões que são travadas no âmbito político, onde são sopesadas as necessidades de novas regulamentações jurídicas sobre determinados eventos do mundo fenomênico, seja pela ausência de específica disposição legal que trate sobre o tema ou ainda pela necessidade de alterações de disposições já existentes.

Esse processo de produção de enunciados é denominado de enunciação, com explica Gabriel Ivo ao afirmar que “a enunciação consiste no ato produtor do enunciado”<sup>112</sup>, ou seja, todos os atos que sejam anteriores aos enunciados (produto da enunciação) são definidos como enunciação, sendo alguns deles jurídicos e outros não, como os de cunho político, que são por ele regulados.

---

<sup>112</sup> IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 7.

Como já exposto, tanto o mundo da experiência quanto o sistema do direito positivo são constituídos por universos de linguagem, que não se confundem, nem mesmo se tocam. Portanto, o conhecimento só será possível se instrumentalizado por meio de uma linguagem própria. O que não estiver vertido em linguagem está fora dos horizontes de cognição.

Deveras, sabe-se que existem três planos de linguagem verificados no fenômeno da posituação jurídica: é o plano da realidade ou linguagem social, o plano dos enunciados prescritivos ou da linguagem do direito positivo e o plano de intersecção ou da linguagem da facticidade jurídica.<sup>113</sup>

Os procedimentos que compõem a enunciação transitam no intervalo entre a linguagem social e a linguagem do direito positivo, retirando notas que caracterizam eventos do mundo fenomênico e atribuindo-lhes consequências jurídicas. Em outras palavras, é durante a enunciação que são verificados os eventos do mundo da experiência (linguagem social) juridicamente relevantes, para que lhes sejam atribuídos efeitos jurídicos, os quais serão vertidos em uma linguagem competente, compondo a linguagem do direito positivo.

Diante disso, ao se debruçar sobre determinada norma jurídica para analisá-la, o sujeito cognoscente não acessará o processo de enunciação propriamente dito, mas apenas o relato em linguagem da sua ocorrência. Os debates parlamentares, que são a própria fonte do direito, ou seja, de onde as normas jurídicas se originam, não poderão ser repetidos em sua natureza, mas apenas relatados.

Para o sistema do direito, não interessa a integralidade desses debates, mas sim o relato juridicamente regulado da sua ocorrência, entre os quais, pode-se citar a enunciação-enunciada, que compõe o veículo introdutor de normas e retrata esse momento antecedente da criação normativa.

Além disso, tem-se que esse relato da enunciação é realizado segundo os ditames do próprio ordenamento jurídico, em clara demonstração da autopoiese do direito, em que o próprio sistema jurídico seleciona os dados que o incorporará, desprezando os demais.

Demonstra-se com isso que não há identidade entre a enunciação em si e o relato da sua ocorrência. E nem seria possível, já que, como dito, a enunciação não é possível de ser transmitida, ao passo que como qualquer outra ocorrência do mundo fenomênico, ela

---

<sup>113</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 38.

acontece e se esvai, não podendo ser repetida, permanecendo apenas os relatos linguísticos da sua ocorrência.

Em acréscimo, em estudo sobre as fontes do direito, Tárek Moysés Moussallem é categórico ao definir a enunciação como o “arquetipo do incognoscível”, e segue explicando que “trata-se de um acontecimento – agir humano – que se exaure no tempo e no espaço. Mas, por sua vez, projeta no enunciado os chamados fatos enunciativos (actantes, espaço e tempo da enunciação), que nos permitem constituir o evento da enunciação”<sup>114</sup>.

Acerca desse ponto, importante destacar que nem tudo se esvai no tempo e no espaço, alguns dados ficam registrados e possibilitam o acesso posterior pelo sujeito cognoscente. Sobre isso, afirma Gabriel Ivo que:

Dentro do desenvolver dessa atividade temos elementos que se consomem no tempo e no espaço (= não imanentes), e outros que, embora parte deles tenha se esvaído, uma parcela deve permanecer registrada para que seja possível o controle do seu desenvolvimento, do processo de produção. A ausência total de imanência impediria saber se o produto fora gerado regularmente. O fazer jurídico exige validade, que é regulada por meio das normas de produção jurídica. É um impositividade intrínseca ao direito, uma atividade sempre normada.<sup>115</sup>

Ademais, ressalte-se que dois momentos caracterizam o ato de enunciação, o da fase pré-legislativa e o da fase legislativa, sendo a primeira voltada para o momento de elaboração do anteprojeto do veículo introdutor de normas, sendo concebida como “as razões da lei”, que nada mais são que os fundamentos que levaram à identificação da necessidade de criação de uma norma jurídica. A segunda fase, a legislativa, que consiste no próprio procedimento legislativo de elaboração e criação de um veículo introdutor de normas, que se inicia com a “iniciativa” e finda com a sua “publicação”, sendo relevante nessa fase os atos devidamente regulados pelo direito (seja no âmbito constitucional ou infraconstitucional).<sup>116</sup>

Assim, para tratar sobre o processo de enunciação da Lei nº 13.655/18, não se buscará a enunciação em si, na sua integralidade constitutiva, até pela impossibilidade de fazê-lo, mas os relatos da sua ocorrência (tanto aqueles regulados pelo direito, quanto os não regulados), os quais permitirão a reconstituição de importantes considerações no seu processo de enunciação.

Isto posto, o que se pode citar é que as primeiras manifestações pela alteração dos termos do Decreto-lei nº 4.657/42 partiram de estudos promovidos e encabeçados

---

<sup>114</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 61.

<sup>115</sup> IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 7.

<sup>116</sup> *Ibidem*, p. 7-14.

principalmente pelos professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, que expuseram as suas propostas por meio da publicação, no ano de 2013, do trabalho intitulado como “Uma Nova Lei para Aumentar a Qualidade Jurídica das Decisões Públicas e seu Controle”<sup>117</sup>.

Com base nesses estudos, o Senador Antonio Anastasia propôs ao Senado Federal o Projeto de Lei do Senado nº 349/15, destacando na justificativa do referido projeto quais os objetivos deveriam ser alcançados com o novo regramento:

O que inspira a proposta é justamente a percepção de que os desafios da ação do Poder Público demandam que a atividade de regulamentação e aplicação das leis seja submetida a novas balizas interpretativas, processuais e de controle, a serem seguidas pela administração pública federal, estadual e municipal.

A ideia é incluir na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei 4.657/1942) disposições para elevar os níveis de segurança jurídica e de eficiência na criação e aplicação do direito público.<sup>118</sup>

Nota-se a ciência do direito como verdadeira impulsionadora das mudanças no sistema jurídico. Apesar de não deter a capacidade para produzir ou alterar enunciados prescritivos, a linguagem da ciência do direito é capaz de causar tensões no âmbito do direito positivo, capazes de influenciá-lo.

No referido caso, tais tensões causadas pela ciência do direito foram fundamentadas na necessidade de atualização dos parâmetros de aplicação e interpretação no âmbito do direito público, voltando-se para o atual pensamento jurídico de primazia à segurança jurídica e eficiência do sistema jurídico como um todo.

Ressalte-se ainda que no âmbito da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), etapa obrigatória no trâmite legislativo dos projetos de lei, no relatório aprovado<sup>119</sup> e produzido pela Senadora Simone Tebet, ficou reconhecido que as alterações promovidas na Lei de Introdução teriam o papel de trazer elevada contribuição às normas de direito público, especialmente com relação à “eficiência, transparência, celeridade e segurança jurídica”<sup>120</sup>.

---

<sup>117</sup> MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo; SUNDFELD, Carlos Ari. Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e de seu controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Contratações Públicas e seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 277-285.

<sup>118</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 349, de 2015. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4407647&ts=1567532405298&disposition=inline>>. Acesso em 17/05/2020.

<sup>119</sup> Além disso, importante citar que na CCJ foi alterada a ordem dos artigos proposta no Projeto de Lei, de maneira a respeitar uma ordem temática.

<sup>120</sup> Sobre isso, destaca-se trecho do relatório da Senadora Simone Tebet: “Sabemos que é uma proposta inovadora e tudo que é novo pode gerar reação. Porém, as consequências práticas, benéficas, para a sociedade, o cidadão, a Administração Pública e os agentes públicos são inúmeras: eficiência, transparência, celeridade,

A busca pela eficiência e segurança das decisões, inclusive se restou refletida nas disposições da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o Código de Processo Civil, que recentemente alterado tomou como um dos seus objetivos tornar a sistemática processual mais célere e que melhor garantisse a segurança jurídica dos interessados.

Sobre isso, importante mencionar a manifestação do Ministro Luiz Fux sobre o tema, ao afirmar que os aplicadores do Código de Processo Civil devem buscar “soluções simples que privilegiem os dois pilares do novel código: A segurança jurídica e a duração razoável dos processos”<sup>121</sup>.

Demonstra-se, pois, que de fato havia um cenário de absoluta mudança de paradigmas no âmbito da aplicação e interpretação do direito, de maneira a resolver históricos problemas do sistema jurídico brasileiro, a sua morosidade, o seu alto custo para financiamento e a insegurança jurídica provocada pelas próprias decisões proferidas no âmbito administrativo, controlador e judicial.

Tanto é assim que em 07 de março de 2017, durante a 46ª Reunião Plenária do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social do Governo Federal, foi ressaltada a necessidade de fortalecimento da segurança jurídica, destacando, inclusive, a iniciativa legislativa do projeto de alteração do Decreto-lei nº 4.657/42.

Em seguida, após a aprovação no âmbito da CCJ, em caráter terminativo, o que implica na dispensa de análise pelo plenário do Senado Federal, a proposta foi enviada à Câmara dos Deputados em 19 de abril de 2017.

O que se pode extrair dos trabalhos e aperfeiçoamentos realizados no âmbito do Senado Federal foi a pretensão de demonstrar a ampliação do escopo de aplicação das disposições do projeto de lei, o qual voltar-se-ia a todas as normas jurídicas, e não só para as de direito administrativo, como se poderia conotar dos estudos elaborados pelos professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto.

Acerca desse ponto, Fábio Martins de Andrade acrescenta que essa ampliação do projeto de lei se demonstra pelos seguintes fatores:

- a) a audiência pública que contou com representantes da Fazenda Nacional (e não dos órgãos controladores e judiciais, como seria de se esperar); b) houve no

---

segurança jurídica – isto é, tudo que a CF exige como princípios da Administração Pública.” (BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 22, de 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1567532406410&disposition=inline>>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>121</sup> FUX, Luiz. O novo Código de Processo Civil e a Segurança Jurídica Normativa. In: **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mar-22/ministro-luiz-fux-cpc-seguranca-juridica-normativa>>. Acesso em 17/05/2020.

processo legislativo a substituição da expressão ‘autoridade administrativa’ por ‘autoridade pública’ no art. 30, ocorrida no âmbito do parecer apresentado pela Senadora Simone Tebet, na sessão de 29.03.2017, perante a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJC do Senado Federal.<sup>122</sup>

De fato, tais elementos citados pelo autor são demonstrativos da intenção legislativa acerca da amplitude das novas disposições a serem implantadas na Lei de Introdução, afastando argumentos que versem no sentido oposto, de que as suas disposições se limitam a determinados ramos do direito.

Além disso, importante destacar que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 42/2018, analisando o artigo 26, que trata da orientação para a celebração de transações entre os interessados, o que demonstra o interesse nos impactos promovidos pelas novas disposições contidas no Projeto de Lei também em face do direito tributário.

Em súmula, manifestou-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional a afirmar que para a aplicação do artigo 26 em matéria tributária, a previsão no projeto de lei seria insuficiente, já que, nos termos do artigo 156, inciso III, do Código Tributário Nacional, a transação é hipótese de extinção do crédito tributário e, portanto, demanda a previsão em lei específica de critérios e parâmetros, que definam os limites das concessões recíprocas, as condições e a autoridade competente para tanto.

Ao concluir pela “impossibilidade de prosseguimento do PLS 349/2015, em relação ao art. 26”<sup>123</sup>, denota-se, pois, o interesse da Fazenda Nacional e o tácito reconhecimento da plena aptidão desses novos enunciados, contidos no projeto de lei, a serem aplicados em matéria tributária.

Dando seguimento ao percurso da enunciação das novas disposições do Decreto-lei nº 4.657/42, tem-se que na Câmara dos Deputados, o projeto adotou nova numeração, deixando de se apresentar como Projeto de Lei nº 349/15, passando a constar como Projeto de Lei nº 7.448/17, o qual foi encaminhado para a Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados, tendo sido relatada pelo Deputado Paulo Abi-Ackel.

Ressalte-se ainda que no âmbito da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania, ficou reconhecido no relatório produzido pelo Deputado Paulo Abi-Ackel, que as alterações

---

<sup>122</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018**: Proposta de Sistematização e Interpretação Conforme. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2019, p. 36.

<sup>123</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 42/2018. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/d2b2b5c1-5709-3d90-ab31-9b62758a1867/PARECER-PGFN-CAT-42-2018.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.

promovidas no Decreto-lei nº 4.657/42 tinham como objetivo “introduzir novas balizas interpretativas para a aplicação de todo o direito”<sup>124</sup>, confirmando, portanto, as novas tendências que deveriam influenciar o sistema jurídico.

Com isso, o Projeto de Lei nº 7.448/17 foi aprovado sem emendas e alterações pela Câmara dos Deputados, também em caráter terminativo, o que ensejou na sua imediata remessa ao Presidente da República em 05 de abril de 2018, o qual competia decidir pela sanção integral ou com vetos do projeto de lei, nos termos que determina o artigo 66 da Constituição Federal<sup>125</sup>.

Foi nesse momento que as principais manifestações contrárias ao projeto de lei foram expostas, citando-se a posição de instituições como o Ministério Público Federal (MPF), a Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (ANAMATRA) e o Tribunal de Contas da União.

Assim, passa-se a abordar cada um dos argumentos contidos nas manifestações e, posteriormente, as razões de veto do Presidente e texto final do supramencionado projeto de lei.

### 2.3.2 Manifestações Corporativas

---

<sup>124</sup> BRASIL. Senado Federal. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Projeto de Lei nº 7.448, de 2017. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=CD185175D172AF86735A6AAF0680D915.proposicoesWebExterno2?codteor=1598338&filename=Tramitacao-PL+7448/2017](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=CD185175D172AF86735A6AAF0680D915.proposicoesWebExterno2?codteor=1598338&filename=Tramitacao-PL+7448/2017)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>125</sup> “Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.

§ 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto.

§ 2º O veto parcial somente abrangerá texto integral de artigo, de parágrafo, de inciso ou de alínea.

§ 3º Decorrido o prazo de quinze dias, o silêncio do Presidente da República importará sanção.

§ 4º O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores, em escrutínio secreto.

§ 5º Se o veto não for mantido, será o projeto enviado, para promulgação, ao Presidente da República.

§ 6º Esgotado sem deliberação o prazo estabelecido no § 4º, o veto será colocado na ordem do dia da sessão imediata, sobrestadas as demais proposições, até sua votação final, ressalvadas as matérias de que trata o art. 62, parágrafo único.

§ 7º Se a lei não for promulgada dentro de quarenta e oito horas pelo Presidente da República, nos casos dos §§ 3º e 5º, o Presidente do Senado a promulgará, e, se este não o fizer em igual prazo, caberá ao Vice-Presidente do Senado fazê-lo.” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

Após a aprovação do Projeto de Lei nº 7.448/17 pelas duas casas do Congresso Nacional, o procedimento legislativo demanda a análise pelo Poder Executivo, a fim de que possa sancionar o projeto, hipótese em que aquiesce com o seu teor sem qualquer alteração, ou procede com o veto, de maneira integral ou parcial, nos termos do já mencionado artigo 66 da Constituição Federal.

No caso do Projeto de Lei nº 7448/17, o seu envio ao Chefe do Poder Executivo se deu em 05 de abril de 2018, cabendo o prazo de 15 (quinze) dias para a manifestação sobre a sanção ou veto ao projeto.

Nesse intervalo de tempo foram apresentadas manifestações por importantes instituições representativas da magistratura federal e do trabalho, da procuradorias e dos auditores do trabalho, do Ministério Público Federal, do Tribunal de Contas da União e do Ministério Público de Contas, os quais, em suma, recomendaram o veto integral, em face da alegação de receios e dúvidas acerca dos efeitos práticos que a sanção ao projeto de lei acarretaria.

Inicialmente, cita-se o Ofício ANAMATRA nº 219/2018<sup>126</sup>, de autoria da Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (ANAMATRA), da Associação dos Juízes Federais do Brasil (AJUFE), da Associação Nacional dos Procuradores do Trabalho (ANPT), da Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR), da Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP) e do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho (SINAIT), em que se afirma que a proposta de lei aprovada pelas duas casas do Congresso Nacional pode ser utilizada como um instrumento de impunidade, bem como que são empregados excessivamente “valores jurídicos abstratos”, que podem acarretar em insegurança jurídica.

Nesse sentido, assim se manifestou:

A despeito desse contexto geral que deu suporte à proposta de alteração legislativa e aos pareceres favoráveis nas comissões, inclusive em caráter terminativo, as análises dos diversos dispositivos apontam inexoravelmente para um sentido inverso ao proposto, que poderiam ter sido aperfeiçoados acaso o debate público no âmbito do Parlamento, e especialmente da Câmara dos Deputados, conseguisse envolver, de forma plural, os potencialmente atingidos. No limite, aliás, acaso

---

<sup>126</sup> BRASIL. Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (ANAMATRA), a Associação dos Juízes Federais do Brasil (AJUFE), a Associação Nacional dos Procuradores do Trabalho (ANPT), a Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR), a Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP) e o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho (SINAIT). Ofício ANAMATRA nº 219/2018. Disponível em: <[https://www.conamp.org.br/images/notas\\_publicas/2018/Ofi%CC%81cio\\_veto\\_PL%207448\\_2017.pdf](https://www.conamp.org.br/images/notas_publicas/2018/Ofi%CC%81cio_veto_PL%207448_2017.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020.

aprovadas as disposições, a futura norma poderá servir como claro reduto para a impunidade.<sup>127</sup>

Segundo os termos do Ofício ANAMATRA nº 219/2018, é contraditório o emprego de diversos “termos abstratos e abertos” (v.g. “orientações gerais”, “razões de relevante interesse geral”, “atos públicos de caráter geral”), nos enunciados prescritivos do projeto de lei, já que tal situação foi criticada no próprio projeto quando empregada em decisões administrativas, controladoras e judiciais. Além disso, apontou-se que alguns dos dispositivos do projeto, na redação aprovada pelo Congresso Nacional, poderiam servir como “uma lei de impunidade”, de maneira a flexibilizar as regras de responsabilidade dos gestores públicos.

O Ministério Público Federal, através da Procuradoria Federal dos Direitos do Cidadão, emitiu a Nota Técnica Conjunta nº 1/2018<sup>128</sup>, também concluindo pelo veto integral ao projeto de lei em análise pelo Presidente da República. Acrescenta ainda a percepção do órgão quanto à abrangência do projeto de lei:

O mero passar de olhos sobre o teto não deixa dúvidas de que a norma, mais do que disciplinar a atuação do administrador público, impacta, de forma direta e imediata na atuação dos órgãos de controle da Administração Pública (na esfera federal, exemplificativamente, CGU, TCU, unidades de controle interno e CADE) e Poder Judiciário, pois impõe condicionantes às decisões deles emanada. O Projeto de Lei toca profundamente na motivação do ato judicial.<sup>129</sup>

Ingressando nos termos da referida Nota Técnica Conjunta, tem-se que a posição do órgão ministerial foi no sentido de questionar a utilização de “termos abertos, passíveis de ampla margem para interpretações e subjetivismos”, reclama ainda a ausência de um debate público mais amplo acerca das suas disposições, em que diversos entes representativos não foram ouvidos, assim como que os novos comandos prescritivos desprestigiariam as decisões baseadas em princípios, negando a “densidade normativa” dos princípios. Ademais, afirmou-se que alguns dos artigos do projeto de lei acabarão por promover a “convalidação

---

<sup>127</sup> BRASIL. Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (ANAMATRA), a Associação dos Juizes Federais do Brasil (AJUFE), a Associação Nacional dos Procuradores do Trabalho (ANPT), a Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR), a Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP) e o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho (SINAIT). Ofício ANAMATRA nº 219/2018. Disponível em: <[https://www.conamp.org.br/images/notas\\_publicas/2018/Ofi%CC%81cio\\_veto\\_PL%207448\\_2017.pdf](https://www.conamp.org.br/images/notas_publicas/2018/Ofi%CC%81cio_veto_PL%207448_2017.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>128</sup> BRASIL. Ministério Público Federal. Nota Técnica Conjunta nº 1/2018. Disponível em: <[http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/Nota%20Tecnica%201\\_2018.pdf](http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/Nota%20Tecnica%201_2018.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>129</sup> *Ibidem*.

de ato ou de contrato inexistentes ou nulos”, em ofensa aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Em conjunto, por meio da Nota Técnica nº 01/2018, a Associação Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e a Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas (AUDICON), também se posicionaram sobre o Projeto de Lei nº 7.448/17, apontando que em face da presença de enunciados que propiciariam a impunidade, do sobrecarga ao Poder Judiciário, da retirada do caráter exclusivamente constitucional da esfera controladora, e da ausência de deliberação no plenário da Câmara dos Deputados, orientam o seu posicionamento pelo veto integral ao projeto.

Basicamente, as referidas associações reconhecem o relevante papel da Lei de Introdução como condutora da interpretação em nosso sistema jurídico, mas entendem que o projeto de lei em análise propiciaria um ônus descabido às autoridades julgadores ao analisar os casos e antever as consequências práticas em concreto, causando “casuísmo, ineficiência e a impunidade”. Ainda citam que “a invalidação dos atos e negócios jurídicos contrários à legislação é que mantém a segurança jurídica”, que a eficiência na aplicação do direito público estaria comprometida e que haveria em alguns dispositivos (como no artigo 22) a presença de conceitos de “alta indeterminação jurídica e abstração terminológica” um caminho para a impunidade a ausência de debates no plenário e de audiências pública com a presença dos órgãos mais afeitos à temática, a

Já o Conselho Nacional dos Procuradores-Gerais de Contas (CNPGC) e a Associação Nacional do Ministério Público de Contas (AMPCON), emitiu a Nota Técnica Conjunta CNPGC-AMPCON nº 01/2018<sup>130</sup>, em que defende o veto parcial ao projeto de lei.

Nos termos da referida nota, alguns dos enunciados prescritivos do projeto de lei serão fonte de insegurança jurídica e premiarão a ineficiência dos gestores públicos, não sendo dispositivos legais que tenham pertinência com o objeto da Lei de Introdução e que enfraqueceriam o controle dos gestores públicos. No mais, seguindo a linha dos demais pronunciamentos corporativos, a Nota Técnica questiona a “alta carga de abstração e emprega conceitos indeterminados”, bem como que não cabe ao julgador realizar avaliações sobre as

---

<sup>130</sup> BRASIL. Conselho Nacional dos Procuradores Contas e a Associação Nacional do Ministério Público de Contas. Nota Técnica Conjunta CNPGC-AMPCON nº 01/2018. Disponível em: <[https://mpc.rn.gov.br/wp-content/uploads/2018/04/CNPGC-Nota-Tecnica-01-2018-PL-7448-2017-para-deliberac%cc%a7a%cc%83o-do-CNPGC-\\_2\\_.pdf](https://mpc.rn.gov.br/wp-content/uploads/2018/04/CNPGC-Nota-Tecnica-01-2018-PL-7448-2017-para-deliberac%cc%a7a%cc%83o-do-CNPGC-_2_.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020.

consequências da sua decisão, cabendo à lei determinar as consequências do descumprimento.

Nota-se, pois, que após o envio do projeto de lei para a análise do Poder Executivo, o debate acerca do conteúdo, da abrangência e dos efeitos que seriam gerados pelas alterações no Decreto-lei nº 4.657/42 foi engrandecido pelas manifestações de importantes órgãos e associações dos Poderes Judiciário e Executivo.

Mas, uma das manifestações que maior repercussão gerou para a sanção ou veto do Projeto de Lei nº 7.448/2017, foi elaborada pela consultoria jurídica do Tribunal de Contas da União, a qual tornou público o seu entendimento contrário à aprovação do projeto, por meio da publicação da “Análise Preliminar do PL 7448/2017”<sup>131</sup>, em que foram analisados e criticados individualmente diversos artigos do projeto de lei.

Focando no seu âmbito de atuação (controladora), a Análise Preliminar expôs questões acerca da nova hermenêutica imposta pelo projeto de lei, especialmente quanto a análise no ato decisório das consequências práticas, das alternativas possíveis e da realidade fática enfrentada pelo gestor, em que expressa o seu posicionamento de que não cabe ao julgador analisar matérias ou fatos que não estejam nos autos. Veja-se trechos da sua manifestação:

O julgador decide com base nos elementos dos autos, nos termos do brocardo jurídico segundo o qual o que não está nos autos não está no mundo.  
(...)

A norma exige o mais absoluto exercício de futurologia por parte do julgador que passa a ter ônus que não é dele, mas sim da parte, qual seja, o de levar para os autos as informações relevantes quanto a eventuais consequências indesejáveis de eventual decisão desfavorável.<sup>132</sup>

Além disso, a consultoria jurídica do Tribunal de Contas da União expressa preocupações acerca da hipótese de transação com o infrator, decorrente de um regime de transição imposto pela alteração de interpretação pelo órgão julgador, o temor pela não responsabilização dos agentes públicos em casos de negligência, imperícia ou imprudência e, ainda, aponta inconstitucionalidade no projeto de lei na parte que prevê a chamada “ação

---

<sup>131</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Análise Preliminar do PL 7448/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/analise-consultoria-juridica-tcu-lindb.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>132</sup> *Ibidem*.

declaratória de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”, apontando que o Poder Judiciário será utilizado como um “órgão de chancela das ações administrativas”<sup>133</sup>.

Como se vê, o Tribunal de Contas da União, por meio da sua consultoria jurídica, acabou se tornando um dos principais expoentes dentre aqueles que defendiam o veto integral ao Projeto de Lei nº 7.448/17.

Diante disso, o posicionamento da corte de contas chamou a atenção de renomados especialistas da ciência do direito, em especial de direito público, dentre eles os professores Carlos Ari Sunfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, cujo estudos foram absorvidos pelo Senador Antonio Anastasia quando da redação do projeto de lei.

Esse grupo de juristas elaborou resposta ao posicionamento contido na mencionada Análise Preliminar da consultoria jurídica do Tribunal de Contas da União, em que se enumerou diversos contrapontos aos argumentos ali tecidos e engrandecendo o debate público sobre as alterações no Decreto-lei nº 4.657/42.

Dentre as suas alegações, não só foram rebatidos os argumentos da corte de contas, mas também reafirmaram o sentido que permeou a referida proposta de alteração legislativa. É o que se passa a citar:

Ao longo dos 4 anos em que tramitou pelo Congresso Nacional, o PL nº 7.448/2017 recebeu amplo apoio de economistas, juristas, administradores públicos e formadores de opinião dos mais variados matizes. A avaliação tem sido a de que o PL dá passo importante ao pretender transpor para norma geral parâmetros de interpretação e aplicação do direito público bastante consensuais, que na prática já vêm sendo observados e adotados no cotidiano das esferas administrativa, controladora e judicial, porém de forma fragmentada, assistemática. O diagnóstico generalizado tem sido o de que o PL, ao incorporar normas de direito público na LINDB, trará transparência e segurança jurídica à criação e aplicação do direito público no Brasil.<sup>134</sup>

Fica claro que o objetivo preconizado com as alterações no Decreto-lei nº 4.657/42, o que é reconhecido inclusive nas manifestações corporativas contrárias, é a inserção no

---

<sup>133</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Análise Preliminar do PL 7448/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/analise-consultoria-juridica-tcu-lindb.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>134</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; SUNDFELD, Carlos Ari; DALLARI, Adilson Abreu; MARTINS, Ives Gandra da Silva, DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MEDAUAR, Odete; LUCOS, Paulo Henrique dos Santos; FILHO, Marçal Justen; CARRAZZA, Roque Antonio; BINENBOJM, Gustavo; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; ARAGÃO, Alexandre Santos de; SCAFF, FERNANDO FACURY; CÂMARA, Jacintho Arruda CÂMARA, Vera Cristina Caspari Monteiro, MOREIRA, Egon Bockmann; MENDONÇA, José Vicente Santos de; PEREZ, Marcos Augusto, PIOVESA, Flavia; MODESTO, Paulo; ROSILHO, André Janjácómo; JORDÃO, Eduardo Ferreira; SCHIRATO, Vitor Rhein; CUNHA, Carlos Eduardo Bergamini. Respostas aos Comentários Tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017. Disponível em: <<http://www.sbdp.org.br/wp/wp-content/uploads/2018/04/Parecer-apoio-ao-PL-7.448-17.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.

sistema jurídico de normas jurídicas que ampliem a regulamentação da aplicação e eficiência das decisões produzidas nos âmbitos jurídico, controlador e administrativo.

Posteriormente, em face da resposta elaborada pelos juristas ao parecer do Tribunal de Contas da União por meio da Análise Preliminar, o referido órgão de controle procedeu com uma análise final sobre o tema, expresso no Processo TCU/CONJUR: TC-012.028/2018-5<sup>135</sup>, em que pontua a ausência de debate público que envolvesse os órgãos de controle enquanto participantes, de maneira a garantir-lhes contribuição ao projeto de lei.

Nesse ponto, em que se afirma ausência de discussões com os órgãos de controle, interessante o argumento da consultoria jurídica no sentido de que sequer o projeto de lei passaria impune pelas suas próprias disposições, já que não permitiu a avaliação das consequências práticas da sua aprovação, em violação aos artigos 20, 21 e 22, nem permitiu a busca por soluções consensuais, em ofensa aos seus artigos 23, 26 e 27, § 2º, bem como não permitiu a realização de discussões prévias acerca dos futuros atos normativos, apontando o artigo 29 do projeto de lei, como violado.

Ademais, são enfrentados os argumentos do parecer resposta elaborado pelos professores, concluindo que não são os órgãos de controle que produzem insegurança e ineficiência no ordenamento jurídico. Diante disso, afirma o Tribunal de Contas da União que “a insegurança jurídica e a ineficiência da Administração Pública não são problemas que se resolvem com a criação de critérios de interpretação das normas”.<sup>136</sup>

Percebe-se que, em análise aos principais argumentos contrários ao Projeto de Lei nº 7.448/17, nota-se a discordância acerca do emprego excessivo de termos jurídicos abstratos e sobre a imposição de um novo modelo hermenêutico, pautado no dever de análise das consequências práticas das decisões, o qual temem que gere um resultado inverso ao pretendido com a edição do referido projeto, qual seja, o aumento da insegurança jurídica, de ineficiência da aplicação normativa e, ainda, que as suas disposições gerem obstáculos ao poder de controle da administração pública e acarretem em impunidade.

Por outro prisma, entende-se que não se pode, como denota das manifestações corporativas contrárias, atribuir a garantia da punibilidade de agentes públicos, ou melhor, da própria incidência normativa a um modelo hermenêutico. O que se pretendeu com as novas disposições do Decreto-lei nº 4.657/42 foi a definição de critérios claros para que o

---

<sup>135</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Processo TCU/CONJUR nº TC-012.028/2018-5. Disponível em: <[https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/\\*/PROC%253A1202820185/ANO%2520desc%252C%2520NUMEROPROCESSOCOMZEROS%2520desc/0/%2520](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/*/PROC%253A1202820185/ANO%2520desc%252C%2520NUMEROPROCESSOCOMZEROS%2520desc/0/%2520)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>136</sup> *Ibidem*.

juiz julgador exerça um esforço interpretativo para compreender adequadamente as nuances que envolvem os elementos da realidade fática enfrentada, buscando não a aplicação irrestrita dos termos legais, mas critérios de justiça das suas decisões.

Nesse desiderato, importante esclarecer que ao tratar da busca sobre decisões justas, não se está a falar de avaliações pessoais (morais) sobre o conteúdo do ato decisório, mas sim da obediência às normas jurídicas que impõem valores, procedimentos e requisitos para que determinada decisão seja considerada adequadamente motivada.

O princípio da justiça, como bem afirma Paulo de Barros Carvalho<sup>137</sup>, se realiza pela atuação de outros princípios. Assim, tem-se que a decisão justa não é aquela que agrada as partes, mas a que é devidamente fundamentada, considerando todos os elementos dos autos, os valores jurídicos envolvidos, baseada em uma correta compreensão da realidade e dos efeitos produzidos pelos seus comandos.

De fato, não há justiça em decisões que apliquem as normas jurídicas desconsiderando os elementos que distinguem as situações em concreto, refletindo apenas as concepções do julgador, ou que se limitem a veicular princípios de conteúdo abstrato.

### **2.3.3 Sanção Presidencial**

Após todo esse cenário de debates acerca dos enunciados do Projeto de Lei nº 7.448/17, seguiu-se o rito legislativo para a promulgação das leis ordinárias de caráter nacional é o rito, passando-se à análise do Chefe do Poder Executivo, sobre a sanção ou veto ao projeto de lei encaminhado pelo Congresso Nacional.

Nos termos do § 1º do artigo 66 da Constituição Federal, o veto presidencial pode se dar em razão de considerar o projeto inconstitucional ou contrário ao interesse público, podendo tal veto se dar de maneira integral ou parcial.

Com relação ao Projeto de Lei nº 7.448/17, que tinha como objetivo aumentar a segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público, a análise pelo Presidente da República foi enriquecida pelas diversas manifestações corporativas que foram elaboradas sobre o tema, tanto desfavoráveis, quanto favoráveis à sanção ao projeto de lei.

---

<sup>137</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: **IBET**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Princ%C3%ADpios-PBC.pdf>>. Acesso em 17/05/2020.

Diante desse cenário, por meio da mensagem de veto nº 212, de 25 de abril de 2018, o Presidente da República decidiu pelo veto parcial ao referido projeto de lei, tanto em razão de inconstitucionalidades quanto por contrariedade ao interesse público.

Importante mencionar que todos os vetos efetivados pelo Presidente da República foram mantidos pelo Congresso Nacional, seguindo com a publicação do Projeto de Lei nº 7.448/17, que passou à nomenclatura de Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, a qual adota-a para fazer referência às alterações no Decreto-lei nº 4.657/42.

Analisando-se cada uma das razões de veto, tem-se que o primeiro enunciado vetado foi o parágrafo único do artigo 23. Para entender o veto ao parágrafo único, importante destacar o conteúdo do *caput* do artigo 23, que fala em obrigatoriedade de estabelecimento de um regime de transição para os casos de nova interpretação ou nova orientação sobre norma de conteúdo indeterminado.

O parágrafo único do artigo 23 criava a possibilidade de que no caso de o regime de transição mencionado no *caput* não ter sido estabelecido, ao sujeito obrigado conceder-se-ia o direito a negociar o regime com a autoridade. Nesse desiderato, segundo a mensagem de veto, as disposições do parágrafo único retirariam a força normativa do *caput* ao prever um direito do sujeito ao regime, mas, como exposto no *caput*, o estabelecimento do regime possui o modal deôntico da “obrigatoriedade”, portanto, o cumprimento é mandatório.

Interessante notar que dentre os argumento para o veto ao parágrafo único do artigo 23, citou-se que o veto teria como objetivo “garantir a segurança jurídica de tais decisões”, ou seja, denotando uma preocupação com os objetivos do então projeto de lei, qual seja, a garantia da segurança jurídica, o que acabará se repetindo durante toda a mensagem de veto.

O veto seguinte realizado pelo Presidente da República, foi em face da integralidade do artigo 25, que criava espécie de ação, a ação declaratória de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, cuja sentença emanaria eficácia *erga omnes*, ou seja, aplicável a todos. A intenção do legislador seria possibilitar a prévia validação do Poder Judiciário a ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, cujo fundamento seria a “segurança jurídica de interesse geral”.

No entanto, segundo as razões de veto, tal modalidade geraria excessiva e injustificada demanda judicial, haja vista a amplitude do fundamento que autorizava a sua interposição (razões de segurança jurídica de interesse geral), assim como apontou-se omissão no texto legislativo quanto aos efeitos de decisões administrativas ou de controle anteriores a interposição da referida ação.

Com relação ao artigo 26 do então projeto de lei, foram vetados o inciso II do § 1º e o § 2º, ambos desse dispositivo legal, que aborda a possibilidade de celebração de compromisso entre os interessados.

Quanto ao inciso II do § 1º, do referido artigo 26, falava-se em possibilidade de transação acerca de sanções e créditos relativos ao passado, o que, nos termos da mensagem de veto, feriria o princípio da reserva legal a possibilidade de transação sobre tais modalidades, preocupando-se ainda que tal autorização legal gerasse o efeito de estimular indevidamente o não cumprimento das sanções, em busca de transação posterior.

Em face do § 2º do artigo 26, a justificativa do veto aponta violação ao princípio da independência e harmonia entre os poderes, já que ao falar em possibilidade de interposição de pedido judicial para que seja autorizada a celebração de compromisso para excluir a responsabilidade pessoal do agente público, estar-se-ia atingindo a possibilidade de as esferas controladora e administrativa de exercerem o seu papel constitucional de investigar e averiguar a responsabilidade pessoal de agentes públicos.

Também vetado de maneira parcial o artigo 28, em seu § 1º, que dispunha sobre a dispensa da responsabilidade pessoal do agente público nos casos em que proferir decisão ou opinião baseada em jurisprudência ou doutrina, não pacificadas, orientação geral ou, ainda, em interpretação razoável, mesmo que não seja posteriormente aceita pelos órgãos de controle ou judicial.

Nos termos da mensagem de veto, para a garantia da segurança jurídica, a busca pela pacificação de entendimento é primordial, o que não se coaduna com a possibilidade de o agente público basear-se em posição jurisprudencial ou doutrinária não pacificada ou minoritária, atribuindo o direito ao administrador de agir conforme a sua convicção, o que, segundo o mencionado veto, traduzir-se-ia em insegurança jurídica.

Seguindo no artigo 28, o Presidente da República prosseguiu com o veto aos §§ 2º e 3º, sob a alegação de que a autorização para que o agente público tenha o total apoio da entidade em sua defesa, em qualquer esfera, por ato ou conduta praticado durante o exercício das suas competências e observado o interesse geral, acabaria por impor a cada entidade um dispêndio financeiro incompatível e, portanto, que não poderia ser admitido.

Por fim, no âmbito do artigo 29, foi vetado o seu § 2º, que dispunha sobre a obrigatoriedade de que quando aberto à consulta pública a possibilidade de edição de atos normativos, fossem publicadas as contribuições decorrentes da consulta pública e as suas respectivas análises.

No entanto, o entendimento foi no sentido de que tal disposição traria ineficiência e morosidade à sistemática de elaboração de atos normativos pelos órgãos do poder público, o que justificou o seu veto.

Nota-se, pois, que por todas as razões de veto manifestadas, houve intensa preocupação com a insegurança jurídica e com a ineficiência que as alterações no Decreto-lei nº 4.657/42 poderiam gerar.

## 2.4 ENUNCIADOS-ENUNCIADOS: SEGURANÇA JURÍDICA E EFICIÊNCIA

Como se viu, na mensagem de veto referente às alterações no Decreto-lei nº 4.657/42, entre as razões apontadas para proceder com o veto a determinados enunciados se destacou o fato de que os objetivos do projeto de lei foram imediatamente incorporados pelo Presidente da República, que em diversos trechos mencionou a necessidade de que fossem garantidas a segurança jurídica e a eficiência nos atos de criação e aplicação das normas jurídicas.

De fato, o que se extrai da análise dos enunciados inseridos pela Lei nº 13.655/18 é a busca por um maior controle do ato decisório produzido pelos órgãos de controle, administrativo e judicial, impondo deveres claros que deverão ser cumpridos quando da aplicação normativa.

Diversos fatores foram considerados para a criação de um cenário jurídico que viabilizasse uma proposta de alteração não só do Decreto-lei nº 4.657/42, mas da forma como os julgadores deverão motivar as suas decisões.

Entre eles, Floriano de Azevedo Marques Neto, um dos autores do anteprojeto de alteração da Lei de Introdução, e Rafael Vêras de Freitas<sup>138</sup> foram incisivos ao citar três fatores que acabaram por viabilizar tais alterações. O primeiro deles, foi a já citada alteração de todo o contexto social, o que acaba por criar atrito no sistema jurídico e o impulsiona para a sua renovação, com disposições mais adequadas ao atual cenário social e aos anseios da sociedade regulada.

---

<sup>138</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 07-12.

Como se sabe, para acompanhar a dinâmica das relações sociais, o direito deve manter-se em constante movimento, adequando-se e adaptando-se para os novos desafios da regulação das condutas intersubjetivas.

Contudo, ao abordar o veículo introdutor que introduziu normas acerca da interpretação das normas jurídicas, o Decreto-lei nº 4.657/42, notava-se que as suas disposições estavam mais afeitas a um modelo de interpretação baseado em outra realidade histórica, o papel do direito na sociedade era visto de maneira completamente diferente. No cenário atual, o sistema jurídico foi levado por um movimento de evolução dos métodos clássicos de interpretação, gramatical, histórico, sistemático e teleológico, voltados para a aplicação de regras e relegando espaço secundário aos princípios constitucionais.

Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos fazem análise sobre essa evolução hermenêutica, chamando-a de “nova interpretação constitucional”:

Mesmo no quadro da dogmática jurídica tradicional, já haviam sido sistematizados diversos princípios específicos de interpretação constitucional, aptos a superar as limitações da interpretação jurídica convencional, concebida sobretudo em função da legislação infraconstitucional, e mais especialmente do direito civil. A grande virada na interpretação constitucional se deu a partir da difusão de uma constatação que, além de singela, sequer era original: não é verdadeira a crença de que as normas jurídicas em geral – e as normas constitucionais em particular – trazem sempre em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações sobre as quais incidem. E que, assim, caberia ao intérprete uma atividade de mera revelação do conteúdo pré-existente na norma, sem desempenhar qualquer papel criativo na sua concretização.

A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética lhes pretende dar. O relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas. À vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido.<sup>139</sup>

Para Paulo de Barros Carvalho, em acertada análise dos métodos clássicos de interpretação, reforça-se que a nova concepção sobre esses métodos se dá de maneira diferente, eles não serão superados em nome de uma “nova interpretação”, mas serão empregados adequadamente durante o percurso gerador de sentido. Cita-se:

---

<sup>139</sup> BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. In: **Revista da EMERJ**, Vol. 6, nº 23, 2003, Disponível em: <[https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista23/revista23\\_25.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_25.pdf)>. Acesso em 17/05/2020.

Atingindo esse ponto, não é difícil distribuir as citadas técnicas de interpretação pelas três plataformas da investigação linguística. Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência.

De qualquer modo, a exegese dos textos legais, para ser completa, tem de valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de se chegar ao conteúdo intelectual.<sup>140</sup>

Busca-se, portanto, uma mais adequada compreensão do fenômeno da interpretação normativa e como os métodos de interpretação deverão ser aplicados na investigação do intérprete para a construção do sentido das normas jurídicas.

Outro fator citado por Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas foi a existência de uma “pluralidade de fontes normativas”, desde leis, decretos, portarias e outros instrumentos infralegais, citando ainda a adoção de um viés normativo para a Constituição Federal. Ademais, destacaram os autores que “a complexidade da regulação faz as prescrições serem mais abertas, menos precisas”<sup>141</sup>.

De fato, nesse contexto criado pela Constituição Federal de 1988, tem-se que a interpretação e a aplicação normativa se operam de maneira muito mais complexa, envolvendo a interpretação de todo um arcabouço de normas jurídicas dos mais variados níveis de hierarquia, para se atingir a compreensão da mensagem legislada.

Como ressalta Maria Sylvia Zanella di Pietro, houve uma ampliação da visão limitada do princípio da legalidade, que não abrange apenas a lei em sentido estrito, mas atribui à lei um conteúdo material, de princípios e valores protegidos pela Constituição:

A Constituição de 1988, de um lado, adotou o modelo de Estado Democrático de Direito, com a inclusão de valores e princípios no conteúdo do princípio da legalidade, para imprimir-lhe conteúdo de justiça e dar à lei um sentido material, além do puramente formal; de outro lado, reduziu a força dos atos normativos do Poder Executivo, no que diz respeito aos regulamentos autônomos, que deixaram de existir no direito brasileiro.<sup>142</sup>

---

<sup>140</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 212-213.

<sup>141</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 10.

<sup>142</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Princípio da legalidade. In: **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coord.). São

Diante desse cenário, nada mais adequado que o sistema jurídico permanecesse seguindo o seu movimento dinâmico de adaptação ao novo modelo interpretativo que vem se moldando juntamente com a evolução das relações intersubjetivas.

Por fim, o terceiro fator que contribuiu para que fosse possível a positivação de todo esse movimento hermenêutico de redução da interpretação jurídica com base nos métodos clássicos, Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas<sup>143</sup> ressaltam que na época da promulgação do Decreto-lei nº 4.657/42, a competência para interpretar o direito era apenas do Poder Judiciário, porém, o cenário atual é de que diversos são os órgãos, das mais diversas esferas (v.g. controladora, administrativa, regulatória), que possuem competência para realizar atividades de aplicação e interpretação das normas jurídicas.

São exemplos, os conselhos tributários (tribunais administrativos) federais, estaduais e municipais, as agências reguladoras, a Comissão de Valores Imobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BACEN), o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), os Tribunais de Contas, entre outros tantos órgãos, agências e conselhos que possuem a competência para interpretação o direito e aplicá-lo por meio da suas decisões.

Acerca desse ponto, ao utilizar como exemplo as relações entre gestores públicos e os órgãos de controle, os autores Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas<sup>144</sup> asseveram que:

Disso decorre a instabilidade das decisões definitivas. As decisões dos gestores públicos passam, pois, a ser provisionais – sobrestadas pelos órgãos de controle. Cuida-se de uma cambialidade que gera instabilidade, abala a segurança jurídica, interfere em políticas públicas de longo prazo, arrefece a confiança dos particulares na gestão da coisa pública. Mas não só. Atemoriza-se o gestor público, que, mesmo atuando nos quadrantes da legalidade, teme exercer a sua discricionariedade. Gera o “apagão das canetas”. Ninguém decide mais nada, com o receio de ser responsabilizada, pessoalmente.<sup>145</sup>

Diante disso, tem-se que apesar de juridicamente legítimas e devidamente controláveis pelo Poder Judiciário, a ampliação da quantidade de órgãos com competência para interpretar e aplicar as normas jurídicas gera grande instabilidade jurídica, já que o

---

Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade>>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>143</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 11.

<sup>144</sup> *Ibidem*.

<sup>145</sup> *Ibidem*, p. 13.

administrado passará por diversas decisões e instâncias para obter uma decisão definitiva, que pode levar anos até ser obtida.

Nesse sentido, a evolução das relações sociais, as quais passaram a não possuir regulação jurídica específica, também em decorrência desse fator, diversos foram os instrumentos infralegais produzidos pelos mais diferentes órgãos da administração pública, o acabou causando uma instabilidade normativa, e, por fim, a ampliação do número de órgãos, conselhos, agências reguladoras, entre outros entes da administração pública direta ou indireta que assumem o papel de proferir decisões, interpretando e aplicando o direito, constituindo definitivamente ou até extinguindo direitos e deveres dos administrados<sup>146</sup>, foram fatores cruciais para a aprovação e inclusão no sistema jurídico de enunciados prescritivos voltados para definir regras sobre o modelo de interpretação que deverá ser observado pelas decisões proferidas nos âmbitos controlador, administrativo e judicial.

#### **2.4.1 Conteúdo Normativo e a Regulamentação pelo Decreto nº 9.830/19**

Diante do que já foi exposto, fica claro que havia e ainda há no cenário jurídico, a necessidade de soluções para melhorar a eficiência do sistema jurídico e garantir a plena eficácia da segurança jurídica, especialmente para os administrados, o que passa por um aprimoramento técnico-jurídico das atividades de aplicação e interpretação realizadas em todas as esferas (controladora, administrativa e judiciária).

Tal necessidade, inclusive, está expressa na Lei nº 13.105/15<sup>147</sup>, o Código de Processo Civil, que em seu artigo 489, elenca os elementos essenciais da sentença, entre eles a “fundamentação”. Segue o referido dispositivo legal, em seu § 1º, enumerando as razões que farão com que a decisão interlocutória, sentença ou acórdão, não sejam consideradas fundamentadas:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

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

(...)

---

<sup>146</sup> Importante lembrar que o Poder Judiciário ainda permanece como última instância para dirimir conflitos, como justo reflexo do princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional (artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal).

<sup>147</sup> BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.

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

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

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

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

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

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

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

Ao notar os termos do referido dispositivo da lei processual civil, tem-se que já há vedação expressa no ordenamento jurídico sobre a fundamentação que deixe, por exemplo, de demonstrar o caminho hermenêutico percorrido, que empregue conceitos jurídicos indeterminados, sem a correta motivação ou que se limite a citar precedente ou enunciado de súmula. O que, se alinha ao pretendido com as alterações no Decreto-lei nº 4.657/42.

De fato, a importância de fundamentação das decisões judiciais se demonstra inclusive pela sua previsão no âmbito constitucional, em que afirma como dever do Poder Judiciário que todas as decisões serão fundamentadas, sob pena de nulidade, é o que dispõe o artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal<sup>148</sup>.

Deveras, o dever de fundamentação de todas as decisões é um direito fundamental dos cidadãos. Segundo Fredie Didier Jr., “a regra da motivação compõe o conteúdo mínimo do devido processo legal”<sup>149</sup>. Tal direito fundamental não se aplica apenas ao Poder Judiciário e decorre da garantia ao devido processo legal.

---

<sup>148</sup> “Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>149</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. 11ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 322.

Além disso, a fundamentação das decisões tem dois papéis imprescindíveis, um de ordem “endoprocessual” e outro de ordem “exoprocessual” ou “extraprocessual”, nas expressões adotadas por Fredie Didier Jr.<sup>150</sup>

A primeira função da fundamentação, a “endoprocessual”, serve para que as partes tenham a clareza de entendimento necessária das razões que levaram àquela decisão em concreto, possibilitando o próprio exercício de defesa, por meio da interposição dos recursos cabíveis. A segunda função, chamada de “exoprocessual” ou “extraprocessual”, resulta do fato de que todo poder emana do povo, sendo assim, todas as decisões devem ser passíveis de serem controlados por meio difuso, ou seja, pela coletividade de pessoas, como decorrência de uma democracia participativa.<sup>151</sup>

Nessa medida, tem-se no dever de fundamentação o núcleo do controle das decisões proferidas em todas as esferas e órgãos públicos, sendo uma clara decorrência da opção pela implantação do Estado de Direito, que impõe o império da Constituição Federal e da lei. Por isso, qualquer decisão que não produza uma fundamentação adequada, frustra essa garantia constitucional e, como visto, a segurança jurídica.

Nesse desiderato, demonstra-se que o esforço de positivação das novas normas jurídica inseridas pela Lei nº 13.655/18, tinha como função inserir no ordenamento jurídico critério claros, que deveriam ser observados pelos julgadores, para que a motivação das decisões proferidas no âmbito do direito público possa estar em estado de adequação ao dever constitucional de fundamentação.

Mas, uma temática absolutamente interessante, é perquirir as razões pelas quais tais disposições deveriam ser inseridas no Decreto-lei nº 4.657/42 e não em um dispositivo autônomo, ou ainda, no Código de Processo Civil. Segundo os autores do anteprojeto de lei, Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, as razões para inclusão no Decreto-lei nº 4.657/42 são:

São normas gerais sobre criação, interpretação e aplicação do direito público. Essas normas devem ser nacionais, valendo para autoridades federais, estaduais, distritais e municipais de quaisquer Poderes e órgãos. Por essas duas razões, o diploma legal adequado para sua veiculação é a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil). Trata-se da lei surgida há várias décadas para criar normas gerais dessa espécie no campo do

---

<sup>150</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. 11ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 322.

<sup>151</sup> *Ibidem*, p. 322-323.

direito privado, e que agora tem de ser ampliada, em função da evolução jurídica, para abranger também o direito público, nela ainda não tratado adequadamente.<sup>152</sup>

Denota-se, das razões expostas pelos autores alhures, que o Decreto-lei nº 4.657/42 seria o veículo introdutor de normas adequado, pois tem caráter nacional, aplicando-se para as autoridades das mais diversas esferas, e já tinha como objeto tratar de normas jurídicas gerais sobre a criação, interpretação e aplicação do direito.

Verifica-se então que desde o seu anteprojeto a própria opção por acrescentar dispositivos legais ao Decreto-lei nº 4.657/42, já pretendia demonstrar a característica da universalidade dos enunciados prescritivos que seriam posteriormente inseridos, não se direcionando a este ou àquele ramo do direito, mas a todos eles, como verdadeira norma de estrutura acerca da interpretação e aplicação das normas jurídicas.

Nesse sentido, com a aprovação da Lei nº 13.655/18, foram inseridos 10 (dez) dispositivos legais no Decreto-lei nº 4.657/42, dos artigos 20 a 30 (desconsiderando o artigo 25 que foi vetado pelo Presidente da República), disciplinando questões como o emprego de normas indeterminadas e os elementos que a motivação deverá constar (artigos 20 e 21); a criação de parâmetros para a interpretação dos atos praticados por gestor público (artigo 22); a obrigatoriedade de proposição de regime de transição para os casos de nova interpretação acerca de norma indeterminada (artigo 23); a observância da segurança jurídica no tempo, especialmente acerca da modificação das “orientações gerais” (artigo 24); o estabelecimento de um regime geral para a celebração de compromissos e de compensações entre a administração pública e os interessados (artigos 26 e 27); a responsabilidade do agente público (artigo 28); o estabelecimento do diálogo, por meio de consulta pública, entre administração pública e administrados para a edição de atos normativos (artigo 29); e, a consagração do dever das autoridades públicas atuarem em busca do incremento da segurança jurídica ao aplicar as normas (artigo 30).

Tais enunciados prescritivos foram ainda objeto de regulamentação por meio do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, o qual pretendeu esclarecer e criar melhores condições para a interpretação das normas jurídicas inseridas no Decreto-lei nº 4.657/42, de maneira a facilitar a plena eficácia dos seus comandos.

---

<sup>152</sup> SUNDFELD, Carlos Ari; NETO, Floriano de Azevedo Marques Neto. Segurança Jurídica e Eficiência na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas**: Desafios de uma Sociedade Democrática. Disponível em: <<http://anastasia.com.br/wp-content/uploads/2015/09/segurancajuridica.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.

Sobremais, tem-se que cada um dos referidos artigos foi intensamente analisado pela doutrina e pelas associações e órgãos públicos, já abordadas alhures, sendo objeto tanto de elogios quanto de críticas. De fato, diante de enunciados prescritivos que pretendem se impor como “soluções mais sofisticadas”<sup>153</sup> para os problemas de eficiência e insegurança jurídica apontados no âmbito do direito público, nada mais normal a demanda por um maior cuidado na aplicação das suas disposições. Por isso, exerce papel importante a regulamentação realizada pelo Poder Executivo, através da Presidência da República.

Assim, de maneira breve, com o objetivo de melhor esclarecer a pretensão legislativa com a inserção da Lei nº 13.655/18, passa-se a explorar o conteúdo normativo de cada um dos artigos incluídos.

Inicialmente, importante destacar que o Decreto nº 9.830/19, de regulamentação das alterações no Decreto-lei nº 4.657/42, inicia em seu artigo 2º, fazendo considerações gerais sobre critérios a serem cumpridos para a motivação das decisões, os quais, ressalte-se, não estavam expressos na própria Lei nº 13.655/18. Cita-se:

Art. 2º A decisão será motivada com a contextualização dos fatos, quando cabível, e com a indicação dos fundamentos de mérito e jurídicos.

§ 1º A motivação da decisão conterà os seus fundamentos e apresentará a congruência entre as normas e os fatos que a embasaram, de forma argumentativa.

§ 2º A motivação indicará as normas, a interpretação jurídica, a jurisprudência ou a doutrina que a embasaram.

§ 3º A motivação poderá ser constituída por declaração de concordância com o conteúdo de notas técnicas, pareceres, informações, decisões ou propostas que precederam a decisão.<sup>154</sup>

Vislumbra-se que nos termos do referido enunciado, para que as decisões cumpram com o dever de motivação, além da contextualização dos fatos, quando necessário, cita-se a “indicação dos fundamentos de mérito e jurídicos”. Ora, entende-se certa redundância ao falar em fundamentos de mérito acrescidos dos fundamentos jurídicos, já que por se tratar de uma decisão voltada a dirimir controvérsias, seja em qual âmbito for (controlador, administrativo ou judicial) o mérito abordado na motivação será necessariamente jurídico.

---

<sup>153</sup> Esse é o entendimento exposto por Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto. (SUNDFELD, Carlos Ari; NETO, Floriano de Azevedo Marques Neto. Segurança Jurídica e Eficiência na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas**: Desafios de uma Sociedade Democrática. Disponível em: <<http://anastasia.com.br/wp-content/uploads/2015/09/segurancajuridica.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>154</sup> BRASIL. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm)>. Acesso em 17/05/2020.

Sabe-se que o direito produz a sua própria realidade, em um movimento de “autopoiese”, já abordada anteriormente, sendo assim, não se insere no universo do direito elementos “de mérito” que não sejam jurídicos.

O fato social, em si, até pode ser objeto de análises, ou melhor, de cortes de linguagem, dos mais diversos ramos da ciência (v.g. contábil, econômico, jurídico), mas ao ser selecionada pela ciência do direito, o fato social adquire a alcunha de fato jurídico, desconsiderando qualquer interpretação ou efeito que decorre de outra forma de ciência. Como leciona Paulo de Barros Carvalho:

Adotados esses pressupostos, verificaremos que o termo ou expressão que adquirir o qualificativo “jurídico” não somente será representativo de uma unidade do universo do direito, com também denotará seu contraponto, que são todos os outros fatos linguisticamente possíveis de serem construídos a partir daquele mesmo eventos, mas que não se enquadram às regras sintáticas e semanticamente dadas pelo sistema de linguagem do direito.<sup>155</sup>

Assim, fica demonstrado que a afirmação de que a decisão deverá indicar os fundamentos “de mérito” e “jurídicos” é de uma absoluta impropriedade técnico-jurídica, e que não se sustenta a uma análise mais detida.

Além disso, em seus parágrafos, o artigo 2º do Decreto nº 9.830/19, veicula os elementos que deverão estar presentes nas decisões, em que se destaca a preocupação de que a fundamentação seja elaborada de maneira detalhada, expondo expressamente todos os elementos que serviram para a convicção do julgador, afastando-se decisões meramente abstratas e que se aplicariam a qualquer outro caso.

Dentro desse contexto de definição dos elementos mínimos que deverão compor a motivação das decisões produzidas no sistema jurídico, tem-se as disposições do artigo 20 e do artigo 21, ambos voltados para a análise da motivação: em decisões que se baseiem em valores jurídicos abstratos e decisões que concluam pela invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa.

Com relação ao artigo 20, nota-se que o seu caput e o parágrafo único abordam disciplinas diferentes, sendo o caput voltado para a implantação de um modelo consequencialista, enquanto que o parágrafo único tece consideração sobre a motivação demonstrar a necessidade e adequação, ou seja, impõe-se o dever de observância ao princípio da proporcionalidade. Veja-se:

---

<sup>155</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 251.

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

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

Vê-se, pois, que a imposição da análise jurídica das consequências se volta para as decisões que empregam “valores jurídicos abstratos”. E mais, segundo o artigo 3º, do Decreto nº 9.830/19<sup>156</sup>, o comando do artigo 20 é incidido apenas para as decisões que aplicarem “exclusivamente” valores abstratos, ou seja, diferente do que se extrai do caput do artigo 20, não é qualquer decisão que emprega valores jurídicos abstratos que deverá cumprir o dever de analisar as consequências práticas, apenas as decisões que os empregam de maneira exclusiva que deverão observar esse dever.

Isto posto, ao tratar sobre o emprego de valores jurídicos abstratos, Marçal Justen Filho é categórico ao afirmar que “a invocação a valores abstratos se configura como um expediente retórico, destinado a obter a aprovação para uma decisão pessoal da autoridade”<sup>157</sup>.

Nessa mesma linha, Fábio Martins de Andrade diz que apesar de não estarem vedadas decisões baseadas em valores jurídicos abstratos, tem que a “invocação de ‘valores jurídicos abstratos’ como mera solução retórica pode ainda conduzir a obtenção de uma decisão pessoal de autoridade”<sup>158</sup>, camuflando-se, segundo o autor, “a real e efetiva motivação que fundamentou a decisão tomada”<sup>159</sup>.

---

<sup>156</sup> “Art. 3º A decisão que se basear exclusivamente em valores jurídicos abstratos observará o disposto no art. 2º e as consequências práticas da decisão.

§ 1º Para fins do disposto neste Decreto, consideram-se valores jurídicos abstratos aqueles previstos em normas jurídicas com alto grau de indeterminação e abstração.

§ 2º Na indicação das consequências práticas da decisão, o decisor apresentará apenas aquelas consequências práticas que, no exercício diligente de sua atuação, consiga vislumbrar diante dos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos.

§ 3º A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta, inclusive consideradas as possíveis alternativas e observados os critérios de adequação, proporcionalidade e de razoabilidade.” (BRASIL. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm)>. Acesso em 17 de maio de 2020.)

<sup>157</sup> FILHO, Marçal Justen. Art. 20 da LINDB: Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, novembro 2018, p. 13-41. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>158</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018**: Proposta de Sistematização e Interpretação Conforme. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 143.

<sup>159</sup> *Ibidem*.

Tais considerações se coadunam ao entendimento de Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas, no sentido de que o objetivo da inclusão do referido artigo 20, foi “interditar a utilização indiscriminada de abstrações nas razões de decidir – as quais, nos últimos anos, serviram para ampliar o espectro de poder de instituições”<sup>160</sup>.

Denota-se, portanto, que o referido dispositivo introduzido no Decreto-lei nº 4.657/42, teve como objetivo a proteção da própria garantia do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, assim como os princípios da moralidade e impessoalidade, ao impor ao julgador que fundamenta a sua decisão em valores jurídicos abstratos, que explicita as consequências práticas da sua decisão, dentro dos limites da sua atuação (não impondo juízos externos aos limites do direito, conforme § 2º do artigo 3º, do Decreto nº 9.830/19), bem como observe a necessidade e adequação da sua medida (proporcionalidade), preservando a plena ciência dos interessados sobre as razões que fundamentaram aquela decisão e garantido a plenitude do seu direito de defesa.

Sobre o artigo 21, o legislador pontuou que a indicação das “consequências jurídicas e administrativas” devem compor a motivação das decisões de invalidação, ou seja, diante dessa nova disposição legal, não basta ao julgador declarar a invalidade, deverá preocupar-se e fundamentar acerca dos efeitos que serão produzidos da sua decisão. Assim dispõe o artigo 21:

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 expresse 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.

Denota-se aqui uma preocupação do legislador com as garantias individuais dos administrados, em especial a estabilidade das relações, a confiança legítima e a boa-fé, remetendo o julgador à análise dos casos em concreto, adequando a sua decisão aos efeitos que serão produzidos.

---

<sup>160</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 21.

Também objeto da regulamentação proposta pelo Decreto nº 9.830/19, em seu artigo 4º<sup>161</sup>, esclareceu-se que as “consequências jurídicas e administrativas” citadas no caput do artigo 21, se referem unicamente aos “fatos e fundamentos de mérito e jurídicos que se espera do decisor no exercício diligente da sua atuação”, ou seja, dentro daquilo que se exige juridicamente do julgador, em evidente resposta à manifestação da consultoria jurídica do Tribunal de Contas da União, ao afirmar que tal dispositivo demandaria “o mais absoluto exercício de futurologia por parte do julgador”<sup>162</sup>.

Há, neste dispositivo, mais especificamente em seu parágrafo único, clara preocupação com as garantias do administrado, entre elas, as já citadas boa-fé e confiança legítima, ao impor ao julgador que observe a proporcionalidade da sua medida, ao passo que a regularização da invalidade não implique em prejuízo anormal ou excessivo.

Os problemas se encontram ao afirmar que tal dever será aplicado “quando for o caso”, ou seja, abrindo margem para a sua não aplicação, o que acabou sendo mantido no Decreto nº 9.830/19, nos §§ 3º a 5º, que tratam a regularização da invalidade de maneira proporcional e equânime como uma espécie de faculdade do julgador. Para Fernando Facury Scaff, esse posicionamento do julgador acabou por esvaziar e tornar letra morta este enunciado prescritivo<sup>163</sup>.

Apesar disso, o artigo 21 tem como qualidade positivar o dever de avaliação e fundamentação das consequências das decisões de invalidação e a imposição dos elementos a serem observados quando o julgador entender que é cabível a modulação dos efeitos da

---

<sup>161</sup> “Art. 4º A decisão que decretar invalidação de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos observará o disposto no art. 2º e indicará, de modo expresso, as suas consequências jurídicas e administrativas. § 1º A consideração das consequências jurídicas e administrativas é limitada aos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos que se espera do decisor no exercício diligente de sua atuação.

§ 2º A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta, consideradas as possíveis alternativas e observados os critérios de proporcionalidade e de razoabilidade.

§ 3º Quando cabível, a decisão a que se refere o caput indicará, na modulação de seus efeitos, as condições para que a regularização ocorra de forma proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais.

§ 4º Na declaração de invalidade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos, o decisor poderá, consideradas as consequências jurídicas e administrativas da decisão para a administração pública e para o administrado:

I - restringir os efeitos da declaração; ou

II - decidir que sua eficácia se iniciará em momento posteriormente definido.

§ 5º A modulação dos efeitos da decisão buscará a mitigação dos ônus ou das perdas dos administrados ou da administração pública que sejam anormais ou excessivos em função das peculiaridades do caso.” (BRASIL. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm)>. Acesso em 17 de maio de 2020.)

<sup>162</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Análise Preliminar do PL 7448/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/analise-consultoria-juridica-tcu-lindb.pdf>>. Acesso em: 17 de maio de 2020.

<sup>163</sup> SCAFF, Fernando Facury. Quem Controla o Controlador? Considerações sobre as Alterações na LINDB. In: **Revista Consultor Jurídico**, 17 de abril de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-17/quem-controla-controlador-notas-alteracoes-lindb>>. Acesso em: 17/05/2020.

sua decisão, afastando qualquer posicionamento no sentido de que não compete aos órgãos julgadores da administração pública realizar tal medida de proporcionalidade na aplicação do direito, mas apenas a rígida aplicação da lei com efeitos retroativos (*ex tunc*).

No artigo 22, muda-se o enfoque, até então concentrado na motivação das decisões, para abordar normas sobre gestão pública. Nesse dispositivo legal, mostra-se um direcionamento principal (mas não exclusivo) para os órgãos controladores, ao tratar sobre a interpretação e aplicação das normas jurídicas em matéria de gestão pública e sobre a sanção ao respectivo gestor. Veja-se:

Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato.

Na espécie, impõe-se ao julgador o dever de analisar o contexto que envolveu o fato praticado pelo gestor público, aproximando questões absolutamente práticas e vinculadas ao caso concreto à discussão acerca do sentido das normas sobre gestão pública, obtido por meio da interpretação. No mesmo sentido, o § 1º desse artigo 22, inclui esse dever também para o ato de aplicação, cabendo ao julgador analisar para a sua decisão as circunstâncias práticas.

Diante desses enunciados, entende-se que o legislador pretende retirar o julgador da sua situação de inércia quanto à apreciação das especificidades do caso em concreto, levando-o a atribuir aos elementos fáticos ou circunstâncias práticas papel importante para a aplicação de sanções ao gestor público.

Nesse sentido, ao analisar o objetivo para inclusão desse comando legislativo, Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas afirmam que:

Deve-se evitar que o agente público, que exerce regularmente o seu mister, seja sancionado pura e simplesmente por ter participado de um ato que vier a ser declarado nulo. Esse dispositivo busca evitar que a conduta dos agentes seja julgada dentro de certo “autismo decisório” que a isola da realidade, confrontando-a apenas com normas e princípios abstratos, desconectados da realidade.<sup>164</sup>

Além disso, tem-se que na avaliação de eventuais condutas ilícitas do gestor, deverão ser considerados os elementos fáticos (circunstâncias práticas) para agravar ou atenuar a sanção imposta, bem como que a sanção aplicada ao gestor seja equânime às aplicadas em casos semelhantes, observando, portanto, um critério de isonomia na aplicação das penas aos gestores públicos.

Em seguida, os próximos artigos abordam a temática da garantia da segurança jurídica em face da interpretação e da aplicação do direito, de modo nos casos de nova interpretação ou orientação pelo órgão julgador, que sejam observados os direitos do interessado a não ser surpreendido com esse novo sentido atribuído às normas jurídicas.

Ambos os artigos seguintes (artigo 23 e 24) estão suplantados nas garantias de estabilidade das relações jurídica, da boa-fé, da confiança legítima e da própria irretroatividade das normas jurídicas.

A mentalidade que encampou o anteprojeto que deu origem à Lei nº 13.655/18, pode ser resumida pela crítica de Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas:

Ficou célebre a frase do então ministro Pedro Malan, segundo quem “no Brasil até o passado é imprevisível”. Há, na cultura jurídica, uma deferência abstrata e um baixo compromisso prático com a segurança jurídica. Na verdade, sempre que a preservação de um ato ou contrato firmado no passado nos desinteressa, buscamos um bem jurídico maior para justificar que o passado seja reescrito, desconsiderado.<sup>165</sup>

Importante ressaltar que a interpretação do direito decorre da atividade humana de construção do sentido a partir dos textos jurídicos (base empírica), com isso é absolutamente possível, e até comum, que os aplicadores do direito construam o sentido das normas jurídicas de maneira diferente com o passar dos tempos, baseando-se na evolução semântica dos enunciados, na mutação das relações de coordenação entre as normas ou, ainda, em face do contexto jurídico que emana nova fórmula para determinado enunciado ou conjunto de enunciados.

---

<sup>164</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 61.

<sup>165</sup> *Ibidem*, p. 71.

Como bem afirma Robson Maia Lins: “é o intérprete que atribui valor aos símbolos estruturados em forma de frases pelo legislador e assim constrói o conteúdo significativo dos textos. O valor, portanto, não está no suporte físico e sim na construção do intérprete.”<sup>166</sup>

Nesse desiderato, tais dispositivos se diferenciam pelo fato de que o artigo 23 aborda a exigência de que seja estabelecido regime de transição nas hipóteses de nova interpretação ou orientação sobre norma de conteúdo indeterminado, nas hipóteses em que o julgador entender necessário para que o cumprimento do novo condicionamento seja realizada de maneira proporcional, equânime e eficiente. É o que dispõe:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Parágrafo único. (VETADO).

Também sobre esse dispositivo, surgiram críticas acerca da sua possível inconstitucionalidade, com base no artigo 71, inciso IX, da Constituição Federal, sob o argumento de que um veículo introdutor infraconstitucional não poderia impor aos Tribunais de Contas o dever de celebrar compromisso, já que a Constituição lhes permitiria “assinar prazo” para o cumprimento razoável e proporcional da medida pelo gestor.<sup>167</sup>

Salienta-se que tal alegação não foi corroborada pelo Chefe do Poder Executivo, que sancionou o referido dispositivo. O veto se deu no âmbito do seu parágrafo único, mas apenas porque previa uma espécie de direito subjetivo do administrado a exigir o regime, o que, no entender do Presidente da República reduziria “a força cogente da própria norma”.

Além disso, vê-se que tal argumento aparenta um preciosismo exacerbado na tentativa de impedir a sanção do referido artigo, já que a Constituição determina que seja assinado prazo para que “o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato

---

<sup>166</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 23.

<sup>167</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; SUNDFELD, Carlos Ari; DALLARI, Adilson Abreu; MARTINS, Ives Gandra da Silva, DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MEDAUAR, Odete; LUCOS, Paulo Henrique dos Santos; FILHO, Marçal Justen; CARRAZZA, Roque Antonio; BINENBOJM, Gustavo; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; ARAGÃO, Alexandre Santos de; SCAFF, FERNANDO FACURY; CÂMARA, Jacintho Arruda CÂMARA, Vera Cristina Caspari Monteiro, MOREIRA, Egon Bockmann; MENDONÇA, José Vicente Santos de; PEREZ, Marcos Augusto, PIOVESA, Flavia; MODESTO, Paulo; ROSILHO, André Janjácomo; JORDÃO, Eduardo Ferreira; SCHIRATO, Vitor Rhein; CUNHA, Carlos Eduardo Bergamini. Respostas aos Comentários Tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017. Disponível em: <<http://www.sbdp.org.br/wp/wp-content/uploads/2018/04/Parecer-apoio-ao-PL-7.448-17.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.

cumprimento da lei”, cuidando-se de figura assemelhável a um regime de transição, impondo aos julgadores dos Tribunais de Contas o dever de negociar prazo com os gestores públicos para que corrijam a ilegalidade apontada.

O que o artigo 23 faz é tornar claro como esse regime de transição deverá ser estabelecido, prevendo as medidas administrativas a serem adotadas para a adequação à nova interpretação ou nova orientação. Para tanto, observe-se os artigos 6º e 7º do Decreto nº 9.830/19<sup>168</sup>.

Deveras, o regime de transição para ser imposto deve decorrer de uma específica hipótese, qual seja, que a decisão proferida tenha inovado o entendimento, a decisão deve ter como objeto a interpretação de uma norma de conteúdo indeterminado e que, por fim, a partir desse cenário essa nova decisão imponha uma nova obrigação ou condicionamento, não antes previsto.<sup>169</sup>

Assim, o que se extrai do conteúdo do artigo 23 é a clara preocupação com elementos de segurança jurídica para aqueles interessados que se deparem com alterações de entendimento anteriormente posto por órgão controlador, judicial ou administrativo, no âmbito de normas de conteúdo indeterminado.

No âmbito do artigo 24, objeto do presente estudo, o qual será mais detalhadamente abordado em tópico posterior, nota-se que a intenção que permeou o artigo 23, se confirma nesse artigo 24, qual seja, a necessidade de dar efetividade ao princípio da segurança jurídica, por meio dos seus corolários da certeza do direito, estabilidade das relações, confiança legítima, irretroatividade e a boa-fé, mas também a isonomia de tratamento entre iguais,

---

<sup>168</sup> “Art. 6º A decisão administrativa que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado e impuser novo dever ou novo condicionamento de direito, preverá regime de transição, quando indispensável para que o novo dever ou o novo condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

§ 1º A instituição do regime de transição será motivada na forma do disposto nos art. 2º, art. 3º ou art. 4º.

§ 2º A motivação considerará as condições e o tempo necessário para o cumprimento proporcional, equânime e eficiente do novo dever ou do novo condicionamento de direito e os eventuais prejuízos aos interesses gerais.

§ 3º Considera-se nova interpretação ou nova orientação aquela que altera o entendimento anterior consolidado.

Art. 7º Quando cabível, o regime de transição preverá:

I - os órgãos e as entidades da administração pública e os terceiros destinatários;

II - as medidas administrativas a serem adotadas para adequação à interpretação ou à nova orientação sobre norma de conteúdo indeterminado; e

III - o prazo e o modo para que o novo dever ou novo condicionamento de direito seja cumprido.” (BRASIL. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm)>. Acesso em 17 de maio de 2020.)

<sup>169</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques. Art. 23 da LINDB: O equilíbrio entre a mudança e a previsibilidade na hermenêutica jurídica. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, novembro 2018, p. 93-112. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>>. Acesso em: 17/05/2020.

todos enunciados de conteúdo aberto, mas que expressam os valores jurídicos eleitos pelo constituinte para pautar a interpretação e aplicação das normas jurídicas. Nesse sentido, dispõe o artigo 24 que:

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.

Esse dispositivo tem como característica ser um dos poucos que não sofreram fortes críticas, o que muito decorre da sua capacidade de bem expressar a segurança jurídica minimamente necessária para os casos de modificação da jurisprudência pelo órgão julgador. Os poucos que questionaram esse artigo, em sua maioria, criticaram a utilização de expressões de conteúdo aberto, as quais serão enfrentadas no tópico subsequente.

De fato, o artigo 24 dispõe sobre a revisão da validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa definitivamente constituídos sob a égide das chamadas “orientações gerais da época”, em face da modificação do entendimento (orientação geral) pelo órgão julgador.

Na espécie, trata-se de situação absolutamente cotidiana no sistema jurídico, já que o direito não é um sistema inerte às evoluções das relações sociais, pelo contrário, o sistema jurídico busca a evolução, de maneira a melhor atender aos anseios da sociedade. Nesse linha leciona Adilson Abreu Dallari:

Mudanças de interpretação das normas jurídicas, ao longo do tempo, são inevitáveis, pois o Direito está em constante evolução, em decorrência de avanços tecnológicos ou sociais, de alterações no contexto normativo (afetando a interpretação sistemática) e de mudanças na composição dos quadros nos órgãos de deliberação coletiva, os quais são as principais fontes produtoras de orientações gerais.<sup>170</sup>

Com relação às normas de direito público, essa evolução e alteração da interpretação das normas é uma constante, como afirma Fábio Martins de Andrade: “a administração

---

<sup>170</sup> DALLARI, Adilson Abreu. Artigo 25. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas**: Desafios de uma Sociedade Democrática. Disponível em: <<http://anastasia.com.br/wp-content/uploads/2015/09/segurancajuridica.pdf>>. Acesso em: 17/052020.

pública abusa da possibilidade de mudar seu entendimento ou sua orientação”. Isso se dá pela ampla possibilidade de edição de instrumentos infralegais (como as respostas à consulta, instruções, portarias, atos normativos, entre outros), que são elaborados no âmbito da própria administração e que têm como objetivo interpretar, esclarecer e orientar os administrados, muitos deles possuindo caráter vinculante, e cuja não observância poderá acarretar em invalidações e sanções aos administrados.

Além disso, no âmbito dos próprios órgãos julgadores, tem-se que a transitoriedade de conselheiros acaba causando uma instabilidade nas interpretações e orientações proferidas e, em uma análise mais pragmática, não se pode negar que fatores externos ao próprio sistema jurídico (questões políticas, econômicas e sociais) acabam interferindo para a mudança do entendimentos jurisprudenciais.

O que demonstra de maneira efetiva a importância de uma norma jurídica como a do artigo 24, que disponha sobre o tratamento acerca da modificação posterior de orientação pelos órgãos julgadores, vedando que alterações posteriores de orientação venham a surpreender os administrados com a invalidação de fatos jurídicos já constituídos sob a égide de outro entendimento público e geral.

Bem verdade que não há qualquer novidade em disposição de tal jaez, já que a irretroatividade de nova interpretação em face de atos já constituídos é objeto de um tradicional brocardo jurídico o “*tempus regit actum*”, ou seja, o tempo rege o ato, sendo aceita com bastante tranquilidade em outras raoms do direito.<sup>171</sup> Mas é absolutamente salutar a sua inclusão no Decreto-lei nº 4.657/42 e demonstra uma deficiência do sistema jurídico, especialmente nos âmbitos administrativo e controlador.

Como esclarecido e expostas as razões em tópico anterior, o artigo 25 foi vetado integralmente pelo Presidente da República, sob a justificativa da contrariedade ao interesse público.

Dando seguimento, tem-se no artigo 26, hipótese de uma nova modalidade que pretende dar mais eficácia aos, trata-se da possibilidade de celebração de compromissos. Veja-se:

Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a

---

<sup>171</sup> Nesse sentido, cita-se SCAFF, Fernando Facury. Quem Controla o Controlador? Considerações sobre as Alterações na LINDB. In: **Revista Consultor Jurídico**, 17 de abril de 2018. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2018-abr-17/quem-controla-controlador-notas-alteracoes-lindb> >. Acesso em: 17/05/ 2020.

autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.

§ 1º O compromisso referido no caput deste artigo:

I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais;

II – (VETADO);

III - não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecidos por orientação geral;

IV - deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento.

§ 2º (VETADO).

Primeiramente, com relação aos vetos, tema já abordado, o inciso II foi vetado pelo Presidente da República por autorizar a celebração de compromisso com relação a sanções e créditos passados, o que estaria vedado pelo princípio da reserva legal, e quanto ao § 2º, acusou-se a violação ao princípio da independência entre os poderes, por prever hipótese de o Poder Judiciário ser instado a autorizar a realização do compromisso.

Isto posto, tem-se que para a celebração de compromissos é necessário a oitiva do órgão jurídico, a realização de consulta pública, quando necessário, e a presença de relevante interesse geral. Além disso, no artigo 10º, do Decreto nº 9.830/19, foi regulamentado o instrumento de compromisso, o que acaba por dar condições para a aplicação do previsto no artigo 26.

O sentido dessa norma é a autorização para que a autoridade pública determine a celebração de compromissos no âmbito do poder de polícia exercido pela administração, quanto tal medida atender de maneira mais eficiente o interesse geral. Cuida-se de autorização que se coaduna com o advento de métodos alternativos para a solução de conflitos, agora no ambiente do direito público. Esse cenário já era visto nos últimos anos, e o artigo 26 vem para introduzir o “consenso no exercício no poder extroverso estatal”<sup>172</sup>.

Em linha com o artigo anterior, vislumbra-se no artigo 27 a possibilidade de que a decisão proferida pelo órgão julgador (controlador, administrativo ou judicial) adotar medida

---

<sup>172</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 100.

de compensação por benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos. Veja-se o seu teor:

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.

O dispositivo legal foi regulamentado por meio do artigo 9º, do Decreto nº 9.830/19, prevendo que a medida da compensação será adotada para evitar procedimento contenciosos de ressarcimento de danos, ou seja, busca a eficiência. Ademais, afirma que a competência da decisão de compensação é da autoridade pública que proferirá a decisão citada no caput do artigo 27.

Aqui, a autorização é para a imposição de compensação em face de um suposto “abuso do direito de processar”, expressão utilizada por Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas. Em outras palavras, tem-se que diante de “benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos” decorrentes de processo instaurado em face do interessado ou ainda em razão da conduta dos envolvidos nos autos, prevê-se a possibilidade de compensação ao interessado no próprio processo administrativo a hipótese de uma ação de ressarcimento em face da administração pública.

Em suma, o artigo 27 nada mais é que a expressão pela garantia do direito dos sujeitos a serem, de maneira eficiente e célere, compensados pelos prejuízos sofridos nas hipóteses que elenca. Trata-se de clara proteção aos direitos e garantias individuais postos na Constituição Federal.

Contudo, o enunciado prescritivo do artigo 27, possui conceitos de conteúdo indeterminado (“benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos”) para qualificar o próprio fundamento para a decisão de compensação, o que pode dificultar a utilização prática dessa medida e acarretar incerteza no ato de aplicação, veiculando insegurança jurídica. Ressalte-se que tais conceitos acabaram não sendo objeto de esclarecimento na regulamentação realizado pelo Decreto nº 9.830/19.

Sobremais, tem-se no artigo 28, disposição acerca da responsabilidade do agente público em face das suas decisões e opiniões técnicas. Assim consta no texto legislativo:

Art. 28. O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

§ 1º (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

§ 2º (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

§ 3º (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Nota-se que os parágrafos 1º a 3º, foram vetados por razões de relevante interesse público, restando apenas o caput, que impõe a responsabilidade exclusivamente nos casos de dolo ou erro grosseiro.

Do teor do artigo em análise, nota-se que as suas disposições se voltam de maneira mais específica quanto à responsabilização dos advogados públicos em razão dos seus pareceres e opiniões técnicas, deixando claro o seu grau e a forma da sua responsabilidade sobre as orientações dadas às decisões adotadas pela Administração Pública.

Ocorre que, com esse novo regramento estabelecesse limites para a responsabilidade do agente público, em especial, como dito, o advogado público. Sobre isso, Maria Sylvia Zanella di Pietro conclui que:

O fato é que, se o parecer está devidamente fundamentado, se defende tese aceitável, se está alicerçado em lição de doutrina ou de jurisprudência (que constituem fontes do direito), não há como responsabilizar o advogado pela opinião manifestada em parecer jurídico nem a autoridade que, com base nele, proferiu a decisão.<sup>173</sup>

Dessa maneira, resguarda-se e protege a atividade consultiva dos agentes públicos, que devem ser responsabilizados pelos meios empregados, se atuou com as diligências necessárias e adotou as melhores análises jurídicas sobre o tema.

Ademais, a maior preocupação daqueles que veicularam críticas a esse dispositivo legal foi a de que, nesses termos, o agente público não seria responsabilizado nos casos em que agisse com negligência, imprudência ou imperícia.<sup>174</sup>

Sobre isso, responde o Decreto nº 9.830/19, em seu artigo 12, ao dispor que o agente público responderá pessoalmente nos casos de dolo, eventual ou direto, ou nos casos de erro

---

<sup>173</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Artigo 27. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas**: Desafios de uma Sociedade Democrática. Disponível em: <<http://anastasia.com.br/wp-content/uploads/2015/09/segurancajuridica.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>174</sup> Nesse sentido, cita-se a análise preliminar do PL 7448/2017, elaborado pela consultoria jurídico do Tribunal de Contas da União (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Análise Preliminar do PL 7448/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/analise-consultoria-juridica-tcu-lindb.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020.)

grosseiro, caracterizado por ser uma ação ou omissão praticada com culpa grave em hipótese de elevado grau de negligência, imprudência ou imperícia.

Assim, denota-se que a responsabilidade do agente envolve também as hipóteses de culpa, mas apenas aquelas consideradas graves, bem como que a responsabilidade é subjetiva, ou seja, depende da identificação da culpabilidade do agente. Sendo mais uma

Em análise ao penúltimo artigo da Lei nº 13.655/18, o artigo 29, tem-se a disposição acerca da possibilidade de realização de consulta pública para a edição de atos normativos, é o que se demonstra:

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.

§ 1º A convocação conterà a minuta do ato normativo e fixará o prazo e demais condições da consulta pública, observadas as normas legais e regulamentares específicas, se houver.

§ 2º (VETADO).

O veto com relação ao § 2º, se deu por questão de relevante interesse público, decorrente da previsão de que as análises seriam publicadas, o que, no entender do Presidente da República, que encaminhou o veto, tornaria morosa e ineficiente tal sistemática para os órgãos ou poderes.

Como prelecionou Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas, o artigo 29 cuida de “prescrição que institui o dever-poder de que os processos normativos sejam permeáveis pelos interesses dos administrados que serão colhidos por seus efeitos”<sup>175</sup>. Esclarece-se que o processo normativo é considerado como a etapa anterior à produção do ato normativo, citado no referido artigo 29.

Nesse sentido, como acima exposto, tal dispositivo legal tem como objetivo trazer uma das principais partes impactadas pela edição de atos normativos, seja pelo interesse, seja pelos direitos envolvidos, que são os próprios administrados, que, passam a ter a possibilidade de participarem ativamente da formação do ato definitivo que veiculará direitos e deveres para a sua esfera jurídica.

---

<sup>175</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 146.

Por fim, a Lei nº 13.655/18 traz o artigo 30, que trata especificamente sobre a segurança jurídica decorrente da edição de regulamento, súmulas e respostas a consultas pelos órgãos da administração pública. Veja-se:

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.

Como se extrai das novas disposições inseridas no sistema jurídico com o advento do Código de Processo Civil de 2015, concedeu-se aos precedentes um caráter de relevante importância para a interpretação e aplicação do direito, sendo dever do julgador observá-los com a devida fundamentação para afastar a sua aplicação ou para empregá-lo como fundamento da sua decisão.<sup>176</sup>

Assim, o mencionado artigo 30, expressa mais uma exaltação de tão importantes elementos das decisões (regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas), os quais, são utilizados exatamente para propagar certeza e estabilidade nas relações jurídicas, esclarecendo o posicionamento consolidado do órgão.<sup>177</sup>

Mas não só. Também com base nesse dispositivo tem-se uma regra que deve ser observada pelas autoridades públicas, a de que “devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas”, ou seja, não basta a utilização dos instrumentos a que trata, mas é a própria atuação do órgão público e dos seus agentes que devem expressar respeito e observância ao princípio da segurança jurídica.

---

<sup>176</sup> Veja-se o § 1º, incisos V e VI, do artigo 489, do Código de Processo Civil:

“Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

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

(...)

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

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.” (BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>177</sup> Nesse sentido: SCAFF, Fernando Facury. Quem Controla o Controlador? Considerações sobre as Alterações na LINDB. In: **Revista Consultor Jurídico**, 17 de abril de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-17/quem-controla-controlador-notas-alteracoes-lindb>>. Acesso em: 17/05/2020.

Diante de todo esse contexto, fica bastante claro que o objetivo e o conteúdo nuclear do projeto de lei – e conseqüentemente da Lei nº 13.655/18, que decorreu desse projeto –, vem a ser a positivação de parâmetros mais claros a serem observados quando da criação e aplicação das normas jurídicas de direito público em nosso ordenamento jurídico.

De fato, não houve pelo legislador ordinário qualquer tentativa de criar um novel dever hermenêutico, no sentido de que os julgadores deveriam obedecer novas regras para a produção de suas decisões, mas, o sentido primordial do referido projeto de lei foi fazer com que as decisões proferidas, especialmente aquelas que alteram interpretação anterior ou que criem novo dever (artigos 23 e 24), observem os efeitos práticos da sua decisão (artigos 20 e 21), preocupando-se não só em aplicar as normas jurídicas aos casos concretos, mas também em criar condições para que as suas decisões sejam justas também quanto aos seus efeitos.

Na espécie, nota-se que tais proposições obedecem a uma tendência hermenêutica, muito bem trabalhada nos sistemas jurídicos anglo-saxões, em que se adota as conseqüências práticas de uma decisão como elemento dessa própria decisão.

Sobre isso, Charles Sanders Peirce elaborou estudos filosóficos sobre a obtenção do conhecimento e chega a concluir que o conhecimento é obtido por meio da experiência prática. Analisando os estudos de Charles Peirce e aplicando-os ao conhecimento jurídico, Carlos Massini conclui que:

*Por todo lo anterior, resulta innegable que, en el supuesto de la i. jurídica, se está frente a un caso de conocimiento práctico, más concretamente, de conocimiento práctico-jurídico. Efectivamente, su objeto propio es la regulación racional de una praxis humana concreta, su fin intrínseco es lograr que esa regulación se realice de un modo justo, y su modo de proceder reviste carácter sintético o compositivo.<sup>178</sup>*

Deveras, segundo a linha de Charles Peirce, o conhecimento de determinado objeto não decorre de pressupostos teóricos, mas sim da análise das variadas conseqüências práticas que envolvem esse objeto. O conjunto de efeitos práticos é que compõem o conceito de determinado objeto.<sup>179</sup> Em outras palavras, é a realidade que pauta a investigação científica

---

<sup>178</sup> MASSINI, Carlos Ignacio. *La Interpretación Jurídica como Interpretación Práctica*. In: **Persona y Derecho**, n. 52, 2005, p. 413-433.

<sup>179</sup> LEGE, Joachim. *Pragmatismo y Ciencia del Derecho: sobre la filosofía de Charles Sanders Peirce y sobre los elementos lógicos y creativos en el Derecho*. In: **Boletim Mexicano de Derecho Comparado**. Ano XXV, nº 73, janeiro-abril, 1992, p. 63-78.

e não os “dogmas” preconcebidos na mente do estudioso. Joachim Lege faz importante análise da filosofia de Charles Peirce:

*Lo que Peirce le opone es el modelo de la working logic, según lo hemos presentado arriba, conforme al cual el nuevo conocimiento es posible porque podemos inferir de lo que ya sabemos algo que todavía no conocemos – em forma inductiva o abductiva -. Según Peirce, únicamente este modelo tiene la ventaja de no orientar nuestra investigación por los dogmas sino por a realidad – por sí decirlo mediante prueba y error (trial and error).<sup>180</sup>*

Diante disso, pode-se afirmar que o conhecimento sobre determinado objeto nada mais é que o conjunto dos seus efeitos práticos. O importante é que o julgador investigue e obtenha uma consequência prática satisfatória para o objeto da sua investigação jurídica, seja ela a norma jurídica que determina sanções tributárias ou impõe deveres orçamentários ao gestor público.

Vê-se que para essa corrente filosófica, é através do conhecimento prático que se controla a justiça da aplicação jurídica. Isso não significa dizer que a decisão será justa tão somente por considerar os efeitos práticos, mas que o julgador que realiza testes lógicos das suas hipóteses para a aplicação de determinada norma jurídica, considerando as consequências práticas da sua decisão, possui maior probabilidade de produzir uma aplicação normativa eficiente e justa, o que implica necessariamente em maior segurança jurídica, objetivo primordial de qualquer ordenamento jurídico.

Nota-se que tais tendências filosóficas têm como ponto fulcral uma nova forma de elaboração do discurso jurídico, voltada essencialmente para as consequências práticas (termo inclusive utilizado pela Lei nº 13.855/18), e que apesar de não explicitamente anunciado, é plenamente perceptível uma influência nos parâmetros de interpretação impostos pelos enunciados que compõem as novas disposições do Decreto-lei nº 4.657/42.

#### **2.4.2 As Disposições do Artigo 24**

Como visto, as alterações promovidas no Decreto-lei nº 4.657/42 tiveram como objetivos a promoção da segurança jurídica e eficiência na aplicação e interpretação do

---

<sup>180</sup> LEGE, Joachim. *Pragmatismo y Ciencia del Derecho: sobre la filosofía de Charles Sanders Peirce y sobre los elementos lógicos y creativos en el Derecho*. In: **Boletim Mexicano de Derecho Comparado**. Ano XXV, nº 73, janeiro-abril, 1992, p. 63-78.

direito, adotando paradigmas hermenêuticos que devem ser observados nas esferas controladora, administrativa e judicial, quando em análise a normas jurídicas de direito público.

Nesse cenário, como exposto anteriormente, o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42<sup>181</sup>, incluído pela Lei nº 13.655/18 e regulamentado pelo artigo 5º, do Decreto nº 9.830/19, possui como principal fundamento a garantia de observância ao princípio da segurança jurídica, por meio da garantia da irretroatividade de nova interpretação dada por órgão julgador das esferas controladora, administrativa e judicial.

Tal enunciado prescritivo não conduz a interpretação jurídica para um lugar desconhecido, mas sim para algo que já está devidamente contido no ordenamento jurídico e que acabou por ganhar foros de objetividade por meio da edição de um suporte físico que aborda o tema de maneira expressa.

Nota-se que já havia no ordenamento jurídico previsão legislativa cujo sentido se assemelha ao que dispõe o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, tratando-se de clara vedação à aplicação retroativa de nova interpretação, decorrência do princípio da segurança jurídica, o qual é efetivado por meio das garantias da estabilidade das relações, da certeza do direito, da proteção da confiança legítima, da irretroatividade e da boa-fé do administrado.

Nesse teor, tem-se a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que é clara ao expressar em seu artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII<sup>182</sup>, que dentre os critérios eleitos para observância pela Administração Pública está o que exige que a interpretação da norma administrativa se dê “da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”.

---

<sup>181</sup> “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.” (BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>182</sup> “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

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

Em suma, o artigo 24 veicula expresso comando acerca da aplicação da segurança jurídica nas decisões proferidas, determinando que para as revisões acerca da legalidade ou inconstitucionalidade de determinado ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, a autoridade julgadora deverá observar as chamadas “orientações gerais da época”.

É fato que a redação do referido dispositivo legal levantou questionamentos acerca da utilização de expressões de conteúdo mais aberto, que demandam maior esforço interpretativo, é o que se extrai das já mencionadas Nota Técnica Conjunta nº 01/2018<sup>183</sup>, do Ministério Público Federal e do Ofício ANAMATRA nº 219/2018<sup>184</sup>.

No entanto, tais críticas resultam de uma análise sob uma ótica clássica de como a interpretação e a aplicação do direito se operam. Afirma-se, classicamente, que tais operações jurídicas se realizam para a revelação do sentido dos textos jurídicos, como se o conteúdo pressuposto pelo legislador estivesse aprisionado no texto e o operador do direito tivesse a função de libertar esse conteúdo e aplicá-lo ao caso concreto.

Assim, ao criticar o emprego de conceitos indeterminados no referido artigo 24, e apontá-los como óbices para a sua aplicação, demonstra-se que a análise jurídica realizada se voltou para premissas equivocadas, já que se parte para a busca da revelação da intenção do legislador, reduzindo a atividade de interpretação à literalidade textual.

Eros Roberto Grau faz preciso juízo acerca de como a interpretação e aplicação do direito são operadas, fazendo comparação com as artes alográficas (música e teatro) e autográficas (pintura e romance), afirma o ilustre autor que o direito se enquadra na espécie

---

<sup>183</sup> “Mais uma vez a prodigalidade do PL na utilização de expressões genéricas e de conteúdo indeterminado (“orientações gerais” e “atos públicos de caráter geral”) gera, de imediato, interpretação equivocada quanto ao seu conteúdo. O que são “orientações gerais”? Embora o parágrafo único intente responder essa pergunta, fá-lo com termos igualmente vagos, que geram novas perguntas: O que são “atos públicos de caráter geral”? O que se entende por “jurisprudência administrativa majoritária”? E “prática administrativa reiterada”, pode ser considerada apenas aquela interna do próprio órgão de onde emanou o ato questionado ou da Administração Pública em geral?” (BRASIL. Ministério Público Federal. Nota Técnica Conjunta nº 1/2018. Disponível em: <[http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/Nota%20Tecnica%201\\_2018.pdf](http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/Nota%20Tecnica%201_2018.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>184</sup> “O dispositivo inaugura uma categoria denominada de “orientações gerais” e tenta especificá-la no parágrafo único. No entanto, a especificação do conceito torna essa categoria tão aberta quanto a leitura textual sugere, isso porque fala em “atos públicos de caráter geral”. O que seriam “atos públicos de caráter geral”? Isso se refere a qual previsão legal em sentido estrito?” (BRASIL. Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (ANAMATRA), a Associação dos Juizes Federais do Brasil (AJUFE), a Associação Nacional dos Procuradores do Trabalho (ANPT), a Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR), a Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP) e o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho (SINAIT). Ofício ANAMATRA nº 219/2018. Disponível em: <[https://www.conamp.org.br/images/notas\\_publicas/2018/Ofi%CC%81cio\\_veto\\_PL%207448\\_2017.pdf](https://www.conamp.org.br/images/notas_publicas/2018/Ofi%CC%81cio_veto_PL%207448_2017.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020.)

alográfica, já que o sentido das normas jurídicas depende inevitavelmente da participação do intérprete que trará os elementos do fato jurídico para complementá-la, não sendo suficiente, apesar de ser elemento importante, apenas a sua expressão física posta pelo legislador (texto). Cita-se:

O Direito é alográfico. E alográfico porque o texto normativo não se completa no sentido nele impresso pelo legislador. A “completude” do texto somente é atingida quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete.

Mas o “sentido expressado pelo texto” já é algo novo, distinto do texto. É a norma.

Repetindo: as normas resultam da interpretação, que se pode descrever como um processo intelectual através do qual, partindo de fórmulas lingüísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo.<sup>185</sup>

De fato, o que se pretende expor é que o direito se opera para um sentido, o da regulação das condutas intersubjetivas, ou melhor, os textos jurídicos se prestam para ser interpretados e aplicados aos casos concretos, as quais, para tanto, demandam um intérprete que construa o sentido das normas jurídicas, então é inegável que os eventos do mundo fenomênico influenciarão e servirão para a compreensão dos textos jurídicos. Sobre isso, veja-se lição de Cassio Scarpinella Bueno:

Isso significa que o texto normativo, visando à solução de conflitos (isto é, uma decisão normativamente fundada para problemas práticos, em razão do quê consubstancia dever-ser – *sollen*, e não *sein* –, e não contemplação estética), reclama um intérprete (primeiro intérprete) que compreenda e reproduza, não para que um segundo intérprete possa compreender, mas a fim de que um determinado conflito seja decidido.<sup>186</sup>

Assim, não bastam as afirmações de que o emprego de conceitos indeterminados necessariamente gera ineficiência ou insegurança jurídica, quando, na verdade, caberá aos intérpretes (autênticos ou não) construir o sentido desses enunciados e empregá-los no ato

---

<sup>185</sup> GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30.

<sup>186</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. Direito, Interpretação e Norma Jurídica: Uma aproximação musical do direito. In: NANNI, Giovanni Ettore (coord.). **Temas Relevantes do Direito Civil Contemporâneo: Estudos em homenagem ao Professor Renan Lotufo**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 170-193.

de aplicação das normas jurídicas. E, pouco a pouco, o próprio sistema jurídico se encarregará (por meio dos precedentes jurisprudenciais e de influências da própria dogmática jurídica) de definir os limites da própria interpretação desses conceitos indeterminados.

Nesse mesmo entendimento, preleciona Eros Roberto Grau que os conceitos indeterminados surgem da ambiguidade e imprecisão dos enunciados jurídicos, mas que compete ao intérprete a complementação do seu sentido:

Podemos todavia, sumariamente, afirmar que são indeterminados os conceitos cujos termos são ambíguos ou imprecisos — especialmente imprecisos — razão pela qual necessitam ser completados por quem os aplique. Neste sentido, talvez mais adequadamente pudesse referi-los como conceitos carentes de preenchimento com dados extraídos da realidade.<sup>187</sup>

Assim, mesmo diante da opção legislativa pelo emprego de conceitos jurídicos de conteúdo mais abrangente, tal opção em nada faz desmerecer a proposta das alterações introduzidas no Decreto-lei nº 4.657/42. O caso é de necessidade de um esforço interpretativo maior, o que não torna as suas disposições inválidas ou ineficazes, pelo contrário, o que se denota é a plena aptidão para que as suas normas produzam plenos efeitos no mundo fenomênico.

Dessa forma, feitos esses esclarecimentos, passa-se a abordar o fundamento principiológico do presente dispositivo legal e os seus efeitos em matéria tributária, qual seja, a proteção da segurança jurídica na interpretação e aplicação do direito, especificamente em face da modificação do entendimento pelo órgão julgador.

---

<sup>187</sup> GRAU, Eros Roberto. Os Conceitos Jurídicos e a Doutrina Real do Direito. In: **Revista da Faculdade de Direito**, n. 77. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1982, p. 221-234.

## CAPÍTULO 3 – SEGURANÇA JURÍDICA E A MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### 3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A INTEPRETAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS

Como já explanado anteriormente, o sistema jurídico não se divide em áreas incomunicáveis, pelo contrário, é “uno e indecomponível”<sup>188</sup>, há um constitutivo relacionamento entre os seus elementos por meio dos vínculos de subordinação e coordenação, sem os quais o intérprete não poderia realizar a correta análise e construção do sentido das normas jurídicas, ou seja, esse relacionamento constitui o próprio sentido dos enunciados.

Essa constatação decorre da consideração de que o direito é um objeto localizado na região ôntica dos objetos culturais, como bem observado por Paulo de Barros Carvalho, adotando-se a teoria dos objetos proposta por Edmund Husserl. Sendo assim, o direito assume as características de todos os objetos culturais, quais sejam, a submissão à experiência, estando localizado no tempo e no espaço e uma forte vertente valorativa, e é com base na conversação entre a experiência e os valores que o sujeito vai compreendendo o objeto do seu conhecimento.<sup>189</sup>

Assim, o sujeito que pretende conhecer determinado objeto cultural não o fará de maneira neutra, partindo da premissa de que o objeto é isento de valores, sob pena de o seu estudo restar-se prejudicado, impedindo a própria compreensão da mensagem posta no ordenamento jurídico. Nesse sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho:

Dessa maneira, o procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscitivas há de ser orientado pela compreensão e, numa atividade dialética, deve perceber a compostura material do fato, recoberta com os conteúdos de significação dos textos normativos, tudo inspirado pelos valores que o legislador depositou em sua linguagem prescritiva.

Se retivermos a observação segundo a qual o direito, por ser objeto cultural, carrega sempre valores, e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para construir as significações a partir de um extrato de linguagem, não será difícil concluir que para conhecer o direito e, em última análise, compreendê-lo,

---

<sup>188</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 43.

<sup>189</sup> *Idem*. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: **IBET**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em 21/07/2020.

interpretá-lo, conferindo conteúdo, sentido e alcance à mensagem legislada, é necessário o envolvimento do exegeta com as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por certas normas, como é o caso dos chamados “princípios fundamentais”.<sup>190</sup>

Na espécie, o que se tem é que a partir da constatação de que o direito é um objeto cultural, a presença dos valores lhe é imanente. Portanto, qualquer iniciativa para a compreensão das normas jurídicas, atribuindo-lhes conteúdo, sentido e alcance, requer a consideração do sistema jurídico em sua integridade constitutiva, de maneira a apreender os valores embutidos nos preceitos que dão sustentação à ordem constitucional, como os princípios fundamentais.

Quanto aos princípios, subsiste certo debate na dogmática sobre os critérios para diferenciá-los das regras. Para Robert Alexy “essa distinção é a base da teoria da fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática dos direitos fundamentais”.<sup>191</sup>

Assim, em conjunto com a teoria de Ronald Dworkin, Robert Alexy propôs um modelo para distinguir as regras e os princípios, segundo o qual os princípios seriam “mandamentos de otimização”, isso por que a sua satisfação “não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas”<sup>192</sup>, ou seja, os princípios devem ser atendidos da melhor forma fática e jurídica possíveis. Já as regras seriam “normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas”<sup>193</sup>, implicando na conhecida regra do “tudo ou nada”<sup>194</sup>, devendo o seu cumprimento se dar da forma exata que se encontra prescrita, nem mais, nem menos.

No entanto, por meio de uma análise baseada no pressuposto de que no sistema jurídico o que são aplicadas são as normas jurídicas, independente da sua classificação como regra ou princípio, tal distinção acaba perdendo o seu sentido. Esse é o entendimento manifestado por Paulo de Barros Carvalho:

O corolário natural de quanto se expôs é que o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como, por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado de normas,

---

<sup>190</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: **IBET**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em 21/07/2020.

<sup>191</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 85.

<sup>192</sup> *Ibidem*, p. 90.

<sup>193</sup> *Ibidem*, p. 91.

<sup>194</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 217.

coparticipando da integridade do ordenamento. Não estão ao lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações linguísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque “princípios” são “normas jurídicas” carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.<sup>195</sup>

O que se observa é o respeito à premissa da homogeneidade sintática do sistema jurídico, em que todos os seus elementos expressam a mesma estrutura sintática, qual seja, a de um juízo hipotético-condicional, a norma jurídica em seu sentido estrito. Assim, não haverá no sistema jurídico algo que não seja uma norma jurídica, portanto, não há que se distinguir regras e princípios.

Em suma, o que se extrai é que por ser um objeto cultural, o direito para ser compreendido deve ter considerado os valores que o impregna, e que os princípios nada mais são que normas jurídicas, assim como as regras do direito.

Isto posto, é possível perceber que os princípios adotam a acepção de normas jurídicas de maior cunho axiológico, que expressam valores e objetivos os quais o ordenamento jurídico pretende alcançar, como o princípio da segurança jurídica. Além dessa, a palavra princípio serve para denotar a norma jurídica de posição privilegiada que impõe limites objetivos, os quais implicitamente expressam valores constitucionalmente postos, é o exemplo do princípio da legalidade ou da irretroatividade.

Ademais, caso seja desconsiderada a sua estrutura como norma jurídica, o termo princípio também serve para expressar valores ou limites objetivos inseridos em outras regras do direito de posição hierárquica superior.<sup>196</sup>

Ainda, podem estar os princípios expressamente enunciados (princípios explícitos) ou decorrerem da interpretação de outros enunciados (princípios implícitos). Sendo absolutamente indiferente se o princípio é explícito ou implícito, interessando apenas se ele pertence ou não pertence ao ordenamento.<sup>197</sup>

Considerando as suas acepções enquanto normas jurídicas, tem-se que os princípios servem como verdadeiras núcleos de uniformização da construção do sentido das demais normas jurídicas, influenciando a adequada compreensão dos elementos do sistema jurídico.

---

<sup>195</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 270.

<sup>196</sup> *Ibidem*, p. 275.

<sup>197</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 49.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho, os princípios “exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”<sup>198</sup>. Nessa medida, o que se tem é que os princípios compõem de maneira decisiva interpretação de todas as normas jurídicas, por meio dos valores que expressa e que demandam que o conteúdo das regras do direito lhe sejam compatíveis.

Nesse ponto, interessante apontar o entendimento de Celso Antonio Bandeira de Mello sobre o papel dos princípios:

Princípio — já averbamos alhures — é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>199</sup>

A isso, acresce-se as lições de Roque Antonio Carrazza, que afirma:

Assim, é porque os princípios constitucionais consagram valores, muitos dos quais inscritos já no “Preâmbulo” da Carta Magna (igualdade, liberdade, segurança, justiça etc.), motivo pelo qual – como se verá – interferem na interpretação e boa aplicação de todos os atos normativos.<sup>200</sup>

E segue o autor:

Portanto, os princípios exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico-positivo, já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, aí incluídas as individuais, com efeitos concretos, como é o caso das decisões judiciais. A aplicação destes mandamentos deve dar-se de modo consentâneo com as diretrizes fixadas nos princípios.<sup>201</sup>

Vê-se, pois, que os princípios exercem importante papel na compreensão da mensagem legislativa, é a partir dos valores que expressam que permitem aos aplicadores (autênticos e não autênticos) bem interpretarem e aplicarem as normas jurídicas.

---

<sup>198</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 276.

<sup>199</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 958-959.

<sup>200</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 50.

<sup>201</sup> *Ibidem*, p. 58.

Mas não só. De acordo com Karl Larenz, a interpretação que decorre dos princípios sempre deverá prevalecer frente às demais interpretações possíveis:

Entre os princípios ético-jurídicos, aos quais a interpretação deve orientar-se, cabe uma importância acrescida aos princípios elevados a nível constitucional. (...) Como as normas constitucionais precedem em hierarquia todas as demais normas jurídicas, uma disposição da legislação ordinária que esteja em contradição com um princípio constitucional é inválida. (...) Disto decorre, então, que de entre várias interpretações possíveis segundo os demais critérios sempre obtém preferência aquela que melhor concorde com os princípios da Constituição.<sup>202</sup>

Em linha com esse entendimento, é possível citar Celso Antonio Bandeira de Mello, ao expressar a gravidade da não observância a um princípio constitucional:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.<sup>203</sup>

De fato, a interpretação das normas jurídicas é realizada com fundamento nos princípios constitucionais, especialmente aqueles que são basilares ao sistema jurídico, de maneira a dar primazia aos elementos fundantes do próprio ordenamento jurídico.

Dessa forma, o que se tem é que os princípios constitucionais permitem que a interpretação das normas jurídicas seja feita de maneira coordenada. Não se fala em única interpretação possível, mas sim em traçar, por meio dos princípios, limites possíveis de interpretação, afastando-se que a amplitude semântica dos enunciados sirva como justificativa para as mais diversas interpretações, que atendam interesses não consentidos pelo ordenamento jurídico.

Com base nesses elementos é que se deve ocorrer a interpretação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42. É a partir de uma análise baseada nos princípios constitucionais que o adequado conteúdo do sentido dos seus enunciados será iluminado. Portanto, a sua interpretação não poderá buscar fundamentação nas regras jurídicas, mas em princípios

---

<sup>202</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 479-480.

<sup>203</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 959.

constitucionais, principalmente, no caso do referido artigo, os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito.

Assim, passa-se a analisar os princípios constitucionais que norteiam a interpretação das normas jurídicas tributárias, já que é para este ramo que subsistem as maiores discussões para a aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

### 3.1.1 Princípios Constitucionais Tributários

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a Constituição Federal embute princípios e princípios no ordenamento jurídico, tratando-se as primeiras de “normas jurídicas que portam valores importantes” e as segundas surgiram “pela conjunção das primeiras”<sup>204</sup>. Isso significa dizer que o próprio conjunto das normas jurídicas, devidamente baseados em valores postos na Constituição, emanam valores superiores ou sobrevalores, os quais acabam sendo realizados pela própria atuação dos demais princípios.

Como exemplo, pode-se citar o princípio da certeza do direito, não em sua acepção de previsibilidade jurídica, mas como um sobrevalor que se volta a garantir que o direito seja certo, no sentido de dar a resposta para a solução de litígios, afastando qualquer juízo de “previsibilidade da regulação da conduta”<sup>205</sup>. Tal valor não se encontra expressamente positivado no ordenamento jurídico, decorre do arcabouço de princípios postos, os quais, como dito, pela sua conjugação acabam gerando outros valores, os sobrevalores.

Como se vê, os princípios constitucionais são fundamentais para a interpretação e aplicação no direito, são eles que deverão guiar o conteúdo das normas jurídicas, desde o plano da expressão até o último plano do ciclo gerativo de sentido, adequando-os aos interesses eleitos no sistema jurídico.

Em matéria de interpretação e aplicação no direito tributário, como nos demais ramos do direito, subsiste a influência de princípios gerais, mas também de princípios específicos, os quais estão elencados na Constituição Federal. E esses princípios, expressando valores ou limites objetivos, terão aplicação prática efetiva, sendo até difícil interpretar a legislação

---

<sup>204</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: **IBET**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em 21/07/2020.

<sup>205</sup> *Ibidem*.

infraconstitucional tributária sem basear-se nas direções valorativas ou limites postos no texto constitucional.

Na espécie, o próprio artigo 108, da Lei nº 5.172/66<sup>206</sup>, que trata sobre a integração e interpretação das normas de direito tributário, prevê que na ausência de disposição expressa, a autoridade deverá aplicar, entre outros, os princípios gerais de direito tributário e os princípios gerais de direito público. Portanto, enunciando no plano infraconstitucional o papel dos princípios na integração e orientação da interpretação das normas jurídicas tributárias.

Nesse sentido, como se vê da própria utilização da expressão “princípios gerais de direito tributário”, observa-se que há princípios que influenciam a interpretação da generalidade das normas de direito tributário. Tais princípios específicos de direito tributário se situam no campo da Constituição Federal e se somam aos princípios constitucionais gerais e às garantias e direitos individuais, proclamados como cláusulas pétreas (inciso IV, § 4º, do artigo 60, da Constituição Federal) e, portanto, fundantes do ordenamento jurídico.

Destarte, reconhecendo a sua força normativa, o preâmbulo da Constituição Federal elenca o “exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça” como valores maiores do Estado Democrático de Direito. Dentre os quais, destaca-se a proclamação da segurança jurídica como objetivo a ser perseguido pela sociedade.

Como explicita Paulo de Barros Carvalho, a segurança jurídica, mas também os primados da justiça e da certeza do direito, não são previstos em outro enunciado da Carta Magna, sendo considerados princípios implícitos:

Na amplitude dessa providência, vários são os enunciados de forte carga axiológica aduzidos no preâmbulo, todos eles partes constitutivas das formulações proposicionais disciplinadoras de condutas intersubjetivas, bastando lembrar que alguns desses magnos princípios, manipulados pelos juristas, pertencem à subclasse dos implícitos, como os primados da justiça, da segurança jurídica e da certeza do direito, que não são retomados expressamente no texto da Constituição, mas que, é certo, hão de repercutir com intensidade controlada em todas as normas do ordenamento. Esclareço logo que tal implicitude diz respeito ao corpo

---

<sup>206</sup> “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 17/05/2020).

articulado de preceitos, pois encontram-se literalmente mencionados na declaração preambular.<sup>207</sup>

Diante disso, em matéria tributária, ramo do direito caracterizado pela contraposição do interesse público em detrimento dos interesses privados, tem-se que primados como o da segurança jurídica, da certeza do direito e da justiça, não podem deixar de ser elementos essenciais na interpretação e aplicação das normas jurídicas.

De fato, não se pode utilizar a questão de o direito tributário demandar maiores rigores legislativos para a alteração do seu regime jurídico, como obstáculo para o reconhecimento e abertura para novas disposições que venham proclamar os próprios fundamentos do sistema jurídico constitucional, como a segurança jurídica e a certeza do direito.

Com base nesses primados constitucionais, incluem-se entre os princípios gerais, ou seja, que emanam valores ou limites sobre todas as normas jurídicas, e que são importantes para a interpretação em matéria de direito tributário, tem-se o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da igualdade, o princípio da legalidade, o princípio da irretroatividade e o princípio da anterioridade.

Os dois primeiros princípios, o republicano e o federativo, que se relacionam com o princípio da igualdade, se voltam especificamente para a garantia do Estado Democrático eleito pela assembleia constituinte de 1988, proclamando a obediência de todos à ordem jurídica, a manutenção dos três poderes e a igualdade entre União, Estados e Municípios.

Tem-se que em matéria de direito tributário, tais princípios impõem que a tributação é uma compulsoriedade consentida, o que significa dizer que qualquer imposição que não obedeça ao império da Constituição não será legítima, portanto, não será republicana.<sup>208</sup>

Assim como, ressalta Roque Antonio Carrazza, que o princípio republicano garante a própria igualdade tributária, exigindo que em um Estado republicano, não se admitem a previsão de imposições tributárias que não sejam isonômicas. Cita-se:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e

---

<sup>207</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos. In: **Revista Direito GV**. Vol. 6. N. 1. Jan-Jun 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/24229/22994>>. Acesso em: 21/07/2020.

<sup>208</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 152.

ao isonomia – a lei tributária que selecione pessoas para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.<sup>209</sup>

A partir do princípio da igualdade tributária, sobreleva-se a justiça tributária como fator essencial e o próprio princípio da proporcionalidade, em que se destacam a vedação a tributações que não sejam razoáveis e que decorram da mera vontade daqueles que exercem o poder para tributar.

Em decorrência, chega-se ao princípio da capacidade contributiva, como corolário do princípio da igualdade, sendo previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, impondo que a tributação seja compatível com a manifestação de riqueza expressa pelo contribuinte, ou como afirma Luís Eduardo Schoueri, “o legislador, ao escolher quem suportará as despesas gerais do Estado, não deve aumentar tais desigualdades”<sup>210</sup>, deve exigir impostos na medida das condições que os contribuintes possuem para suportá-los, o que, acaba garantindo a isonomia na tributação.

No tema, afirma Roque Antonio Carrazza sobre a relação entre igualdade e capacidade contributiva:

Insistimos que o princípio da capacidade contributiva, intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance, em matéria de impostos, a tão almejada justiça fiscal. Em resumo, é ele que concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a justiça fiscal.<sup>211</sup>

Nesse contexto, destaca-se como manifestação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, o princípio da seletividade, impondo uma tributação mais branda ou mais rigorosa a depender da essencialidade do produto, estando previsto no artigo 153, § 3º, inciso I e artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

Tal hipótese adota como critério a maior possibilidade de que produtos mais essenciais estejam mais próximos da garantia do mínimo existencial e que, por isso, devem sofrer menor carga tributária. De fato, analisar os efeitos econômicos de uma tributação conforme a seletividade, é tema mais afeito ao direito econômico do que ao direito tributário. Contudo, a sua aplicação tem como objetivo mensurar a tributação conforme a capacidade contributiva, garantindo meios para uma maior isonomia tributária.

---

<sup>209</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 93-94.

<sup>210</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 199.

<sup>211</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 104.

Além disso, tem-se os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. O princípio da legalidade, decorre da própria eleição do modelo de Estado de Direito posto pela Constituição Federal, o qual, em seu artigo 5º, inciso II, elenca como garantia fundamental que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>212</sup>.

Como afirma Robson Maia Lins, “a lei torna-se o ponto de referência máximo que imperiosamente deve ser observado por todos, inclusive pelo próprio órgão ejetor de normas – é a supremacia da legalidade”.

No campo da tributação, a importância do princípio da legalidade foi ressaltada pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, mais comumente chamado de princípio da estrita legalidade tributária, definindo que União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão vedadas a “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”<sup>213</sup>. O que se garante com tal princípio é a segurança dos contribuintes em face do exercício do poder de tributar. Assim define Paulo de Barros Carvalho:

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar a observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.<sup>214</sup>

Ressalte-se que a “lei” a que se refere a Carta Magna, são veículos introdutórios de normas de maneira inaugural, quer dizer, aqueles que permitem inovar no ordenamento jurídico. Roque Antonio Carrazza é preciso ao afirmar que por regra o instrumento será a lei ordinária, havendo exceções constitucionalmente postas:

Em matéria tributária vigora, pois, o princípio da estrita legalidade, pelo qual os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária. Não de medida provisória, nem de lei delegada, nem, muito menos, de regulamento, que a isto obsta o desígnio constitucional.<sup>215</sup>

Isto posto, se relaciona com o princípio da estrita legalidade o princípio da tipicidade tributária, que possui duas visões, a primeira é a exigência de que a “lei” contere todos os

---

<sup>212</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>213</sup> *Ibidem*.

<sup>214</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 309.

<sup>215</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 310.

elementos da chamada regra-matriz de incidência tributária (visão do plano legislativo) e a outra é a exigência da identificação do evento do mundo fenomênico com os traços previstos na lei e que denotam a ocorrência de uma hipótese normativa (visão do plano da facticidade).<sup>216</sup>

Sobre isso, bem conclui Paulo de Barros Carvalho que “seguindo esta ordem de considerações, surgem como notas características do Sistema Tributário Brasileiro a impossibilidade de instituir arrecadar e fiscalizar tributos fora dos estritos limites legalmente prescritos.”<sup>217</sup>

Com relação ao supracitado artigo 150, da Constituição Federal, tem-se que em seu inciso III, alíneas “a” e “b”, há a previsão de dois importantes princípios tributários, são eles o princípio da irretroatividade e o da anterioridade, ambos que possuem como fundamento a garantia da estabilidade das relações, da certeza do direito e da segurança jurídica no tempo.

O princípio da anterioridade impõe que a exigência de tributos, em face da sua criação ou majoração, deva necessariamente se dar em exercício diferente da sua imposição, quer dizer, a publicação do veículo introdutor da norma que cria ou majore tributo deve se dar em exercício anterior ao que se pretende exigir o pagamento da exação. As suas exceções estão dispostas no § 1º, desse artigo 150, então mencionado.

Na espécie, afirma Roque Antonio Carrazza que o princípio da anterioridade “tolhe o agir não só da Administração Fazendária, como do próprio Poder Legislativo, já que impede de estabelecer que lei com tais características colha fatos ocorridos ‘no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada’”<sup>218</sup>.

Assim, o que se tem é que tal princípio da anterioridade confere segurança aos contribuintes, que poderão programar as suas atividades cientes das exações que lhe poderão ser atingidas.

Ademais, também vinculado à proteção da segurança jurídica no tempo, tem-se o princípio da irretroatividade, cuja base está insculpida no artigo 5º, inciso XXXVI, da

---

<sup>216</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 313-314.

<sup>217</sup> *Ibidem*, p. 315.

<sup>218</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 221.

Constituição Federal, ao proclamar que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”<sup>219</sup>.

Em face do direito tributário, a Constituição previu no referido artigo 150, inciso III, alínea “a”, que União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão proibidos de cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”<sup>220</sup>. Sobre isso, bem define Paulo de Barros Carvalho:

Lei retroativa é aquela que rege fato ocorrido antes de sua vigência, proibição que a Carta Magna estabelece como princípio geral, abrindo particularíssimas exceções para as hipóteses de preceitos interpretativos ou, no caso de infrações e de sanções, para beneficiar o acusado. Tudo em homenagem à estabilização e segurança das relações jurídicas, cercadas de muitos cuidados e garantias, quando entram em jogo o patrimônio e a liberdade dos cidadãos, caso típico das exações tributárias.<sup>221</sup>

Vê-se, pois, que o princípio da irretroatividade é fundamental para a garantia da segurança jurídica, haja vista que é por meio desse limite normativo que se protege a estabilidade das relações jurídicas, sem a qual, em Estado de Direito, já que os detentores do poder de tributar poderiam exigir a exação sob eventos pretéritos, estabelecendo o fim da previsibilidade e o caos do sistema jurídico por meio da arbitrariedade.

Segundo Roque Antonio Carrazza, “a segurança jurídica, um dos pilares do nosso Direito, exige, pois que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas”<sup>222</sup>.

Disto isto, tem-se que dois são os prismas da irretroatividade das leis em matéria de proteção dos contribuintes, o primeiro vedando a modificação de situações fiscais já consolidadas e o segundo de vedação às situações fiscais já aperfeiçoadas, mas que ainda dependem de alguma condição<sup>223</sup>, ou seja, não só os atos já finalizados que devem ser protegidos pela irretroatividade, mas também aqueles que já se iniciaram, se aperfeiçoaram, mas que ainda não foram encerrados.

---

<sup>219</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>220</sup> *Ibidem*.

<sup>221</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 319.

<sup>222</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 395.

<sup>223</sup> *Ibidem*, p. 396.

Nesse cenário da irretroatividade das leis, pode-se mencionar ainda que tal princípio não se encerra aí, podendo ser estendido para proteger os contribuintes não só de arbítrios do Poder Legislativo (como a edição de leis), mas também de eventuais arbítrios do Poder Judiciário e do Poder Executivo.

É nesse ponto que se passa a falar em irretroatividade de interpretação, em que não pode aquele que aplica por essência as normas jurídicas (Poder Executivo) e aquele que o interpreta de maneira final (Poder Judiciário), serem instrumentos de incerteza e instabilidade das relações jurídicas tributárias.

De fato, a lei em si nada faz, a não ser prever o suporte físico da interpretação jurídica, cabe ao Poder Executivo e ao Poder Judiciário interpretar e aplicar os enunciados prescritivos, por meio da formação das normas jurídicas. Diante disso, tem-se que ao adotar determinada interpretação dentre as várias possíveis, e sendo esta suficiente a gerar uma legítima expectativa nos contribuintes, é plenamente aceitável a incidência do princípio da irretroatividade para o caso de modificação desse entendimento ou jurisprudência.

Diante de todo o exposto, perpassando por princípios gerais e as suas relações com o direito tributário, o que se extrai é a preocupação do legislador constitucional com a proteção dos contribuintes diante do poder estatal de tributar, de inserir-se no patrimônio dos indivíduos para cobrar-lhes uma parcela, bem por isso, o que se percebe a subsistência de um verdadeiro estatuto voltado à proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, tendo como base, primordialmente, o princípio da segurança jurídica. É o tema que se passa abordar.

### **3.1.2 Direitos Fundamentais na Tributação e o Estatuto do Contribuinte**

O modelo constitucional brasileiro sobreleva as normas tributárias ao cunho constitucional, não se tratando de mera “opção geográfica” do legislador, mas de verdadeira escolha por um sistema rígido de limitações ao exercício do poder tributar e influenciado fortemente por diversos valores, em especial os direitos fundamentais.

Como se sabe, a Constituição Federal estabeleceu objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previu direitos e deveres individuais e coletivos, assim como os direitos sociais, no sentido de que o país deveria pautar os seus esforços na concretização

desses mandamentos. Estabeleceu-se no Brasil um Estado Constitucional Democrático, e não podemos enxergar esse modelo de Estado sem a figura dos direitos fundamentais<sup>224</sup>.

Destaca-se que as garantias desses direitos são as condições sem a qual não seria possível o exercício da liberdade e nem da igualdade, “inerentes à noção de uma democracia e um Estado de Direito de conteúdo não meramente formal, mas, sim, guiado pelo valor da justiça material”<sup>225</sup>.

Sob uma análise, a opção no Brasil foi pela adoção não tão apenas de um Estado de Direito, mas de um Estado Constitucional ou “constitucionalismo”<sup>226</sup>, como definido por Roque Antonio Carrazza, mais amplo que o Estado de Direito em que se determina a sujeição dos governantes aos ditames da lei (sentido amplo). No Estado Constitucional, que nada mais é que uma expressão mais aprofundada desse Estado de Direito, a Constituição Federal toma o papel de fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico, que deverá pautar-se em suas disposições, regulando o exercício dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Nesse desiderato, foram elencadas na Constituição Federal garantias ou direitos fundamentais, que se voltam a promover uma equiparação na posição dos cidadãos perante o poder do Estado, protegendo-os do arbítrio e da tirania estatal, voltando-se à harmonia das relações.

Diante desse cenário, tem-se que especificamente em matéria tributária, o legislador originário incluiu na Constituição Federal o chamado “Sistema Tributário Nacional”<sup>227</sup>, reconhecendo o dever de pagar tributos, mas impondo-lhe limitações, de maneira a regular a forma como que o Estado exigirá de seus cidadãos a contraprestação necessária para financiar a garantia dos direitos constitucionais, como a preservação dos interesses nacionais, a segurança, a saúde, a previdência.

Nesse tema, cita-se Luís Eduardo Schoueri, que com precisão descreve a função das limitações ao poder de tributar para a estabilidade do sistema jurídico tributário:

É importante que não se deixe de lado o cuidado do constituinte ao tratar da matéria: a expressão “limitações ao poder de tributar” não deve ser desprezada. O que se tem, ali, são garantias asseguradas ao particular, em face da pretensão tributária.

---

<sup>224</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 46.

<sup>225</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>226</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. Malheiros: São Paulo, 2017, p. 449.

<sup>227</sup> Constante nos artigos 145 a 169 da Constituição Federal.

Como visto no Capítulo I, o Estado do século XXI reconhece a necessidade de um espaço para que o setor privado possa desenvolver-se. Sem a segurança jurídica promovida pelas “limitações”, ficaria o agente privado à mercê de avanços desmedidos, aos quais não faltariam justificativas baseadas em necessidades sociais. Daí a decisão constitucional de impor limites ao poder de tributar. Afinal, se existem direitos fundamentais assegurados pelo Estado (e que sem dúvida haverão de ser financiados por tributos), não é menos verdade que uma série de direitos fundamentais são assegurados pelo setor privado. A própria garantia do emprego se vê concretizada pela atuação da iniciativa privada. O setor privado deve, pois, também ter condições de financiar-se, como único meio para cumprir tal tarefa que a Constituição lhe impõe.<sup>228</sup>

Mas, como se pode denotar, não só as limitações previstas no Sistema Tributário Nacional são capazes de influenciar o poder de tributar, todo o arcabouço constitucional de direito fundamentais comuns a todos os cidadãos também possuem essa aptidão e devem ser observadas na interpretação e aplicação das normas jurídicas tributárias.

Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker afirma que “o poder tributário é simplesmente uma manifestação do poder estatal”<sup>229</sup>. Portanto, não há quaisquer razões para afastá-lo da incidência dos direitos fundamentais que protegem a esfera jurídica da generalidade de indivíduos.

E, tais direitos fundamentais, se revestem de verdadeiros direitos públicos subjetivos dos cidadãos quando o “ordenamento jurídico os garante, dando aos indivíduos os meios necessários para constrangerem as demais pessoas, inclusive o Estado, a honrá-los”<sup>230</sup>.

A sua inobservância de maneira reiterada, como bem assevera Paulo de Barros Carvalho, não implica na consideração de que se trata de comando sem eficácia, pelo contrário, tem-se que quanto mais ele for afastado no campo da aplicação, mais a sua força é reafirmada, ao passo que a sua efetividade estará sempre sendo considerada:

Quando o comando emergente de um princípio é transgredido, nem por isso estaremos autorizados a declarar que a diretriz não tem eficácia, que é “letra morta”. Os sistemas de direito positivo preveem a conduta infrigente de suas prescrições, montando dinamismos de controle que se voltam à recomposição dos interesses violados. E sempre que esses dispositivos funcionam, restabelecendo a situação anterior, confirma-se a efetividade daqueles valores. Diante desse quadro, a desconsideração de princípios, como o da igualdade, anterioridade, legalidade estrita, entre outros, é o meio juridicamente próprio para testarmos sua eficácia. Se, quantas vezes atacados, tantas vezes reafirmado na sua força axiológica, confortavelmente poderemos afirma-lo como vetor relevantíssimo do sistema.<sup>231</sup>

---

<sup>228</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 277-278.

<sup>229</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 284.

<sup>230</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. Malheiros: São Paulo, 2017, p. 454.

<sup>231</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 282.

Na espécie, compete também aos entes públicos o dever de dar plena aplicabilidade aos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo vedada a utilização de tributos que de certa forma obstem o exercício dos direitos fundamentais, é o que Regina Helena Costa nomeou como “princípio da não obstância ao exercício dos direitos fundamentais pela via da tributação”<sup>232</sup>.

Deveras, se o ordenamento jurídico prevê determinados direitos fundamentais, não pode compactuar com a obstância do seu exercício mediante a atividade tributante dos entes políticos. Deve haver uma harmonia entre o exercício do poder de tributar e a garantia dos direitos fundamentais.

Ademais, o princípio da não obstância se manifesta tanto na previsão de limitações constitucionais ao poder de tributar, quanto pela observância dos direitos fundamentais que pautam todo o ordenamento jurídico e devem ser preservados por todas as esferas dos poderes.

Demonstrado que o poder de tributar não pode ser exercido de maneira a irromper as garantias e direitos individuais dos contribuintes, ou seja, que há uma real exigência no sentido de que o exercício desses direitos não pode ser obstado pela tributação, vislumbra-se a existência no diploma constitucional de um verdadeiro estatuto que ampara os contribuinte contra o poder estatal.

Sobre o tema, importante lição emana de Roque Antonio Carrazza:

Os direitos consagrados no art. 5º do Diploma Magno são tão ou mais relevantes que os recebidos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal para instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria e demais figuras exacionais. Daí serem inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedirem ou tolherem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes.<sup>233</sup>

Desses direitos previstos no artigo 5º da Constituição Federal - os direitos fundamentais -, se retira o chamado “Estatuto do Contribuinte”, que nada mais é que todo o arcabouço constitucional de direitos e garantias individuais que, de forma positiva ou negativa, ensejam a proteção dos contribuintes ante o exercício do poder tributário dos entes federados.

---

<sup>232</sup> COSTA, Regina Helena. Tributação e Direitos Fundamentais. In: **Superior Tribunal de Justiça – Doutrina**. Disponível em: <file:///C:/Users/bruno/Downloads/1127-4317-1-PB.pdf>. Acesso em 17/05/2020.

<sup>233</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. Malheiros: São Paulo, 2017, p. 476.

Paulo de Barros Carvalho faz interessante definição sobre o que seria o estatuto do contribuinte, cita-se:

Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.<sup>234</sup>

Nesse mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri assevera a existência do Estatuto do Contribuinte e o seu papel de proteção da propriedade privada, não podendo ser utilizada de maneira contrária aos interesses dos contribuintes:

Portanto, as limitações ao poder de tributar demarcam o território assegurado pela Constituição para que o setor privado possa buscar recursos para financiar as tarefas que a Constituição lhe impõe, inclusive a de pagar tributos. Revela-se, pois, dever do Estado assegurar um ambiente propício para que os agentes privados possam atuar e crescer. Este ambiente caracteriza-se pela segurança jurídica que o respeito às “limitações” propicia.

É por isso que os dispositivos constitucionais inseridos nas “limitações ao poder de tributar” não hão de ser invocados pelo Fisco: configuram eles, antes, o Estatuto do Contribuinte. Legalidade, anterioridade e outras limitações foram previstas pelo constituinte como proteção do particular; são as garantias de um espaço para a atuação do último. É o particular, pois, que se protege ao invocar as “limitações”. Seria um desvio do desiderato constitucional conceber que as garantias assim previstas fossem utilizadas em desfavor do particular. Daí, por exemplo, a anterioridade e a irretroatividade serem previstas para a instituição ou aumento de tributo, não para a sua diminuição.<sup>235</sup>

Retomando as lições de Roque Antonio Carrazza, tem-se que “o ‘Estatuto do Contribuinte’ exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a ideia de Estado de Direito”, ou seja, o que se tem é que a introdução de normas jurídicas no sistema, seja através de qualquer veículo introdutor, deverá observar os direitos subjetivos dos contribuintes, evitando excessos, complexidades desnecessárias e arbitrariedades por parte do poder tributante.

---

<sup>234</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte**. São Paulo: Vox Legis, 1980, p. 36.

<sup>235</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 277-278.

Nessa linha, Ricardo Lobo Torres enxerga o estatuto do contribuinte como uma expressão da própria cidadania fiscal, vendo vantagens, inclusive, na sua positivação, confira-se:

A positivação do estatuto do contribuinte, que vem ocorrendo nos últimos anos, pode levar ao melhor relacionamento entre a fazenda pública e o sujeito passivo, conduzindo não só a fortalecer os direitos do cidadão-contribuinte como também a lhe aprimorar as virtudes cívicas e lhe inibir a síndrome da evasão. Por outro lado, serve para “desdramatizar” os tributos, coarctando a violência do fisco, e para exigir das autoridades fiscais as condutas pautadas na moralidade administrativa.<sup>236</sup>

Aproveitando as lições do ilustre professor carioca, e fazendo um adendo ao tema, muito se discute a necessidade de positivação do estatuto do contribuinte, havendo inclusive diversos projetos de lei em tramitação no país. Tal discussão tem como modelo as alterações trazidas pela Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor)<sup>237</sup>, que se tornou uma experiência bastante positiva na propagação da defesa dos interesses dessa classe em nosso país.

No entanto, entende-se que apesar de ser um reforço às disposições constitucionais, não existem maiores prejuízos aos contribuintes diante da inexistência de um diploma legal expresso que preveja o chamado estatuto do contribuinte, afinal tal estatuto já se encontra positivado de na Carta Magna, não podendo a sua plena aplicabilidade ser obstada pela inexistência de um diploma legal que o preveja.

Dito isto, independentemente da discussão sobre se é necessária a positivação do estatuto do contribuinte, o que se pretende deixar claro é que há um conjunto de normas constitucionais de proteção aos direitos subjetivos dos contribuintes, que não se limitam apenas aos princípios constitucionais específicos e às imunidades.

Nesse sentido, postas as nossas considerações sobre o regime constitucional de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, abordar-se-á de maneira mais aprofundada o princípio da segurança jurídica, pilar da Constituição Federal e, por conseguinte, de todo o sistema jurídico.

---

<sup>236</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 31.

<sup>237</sup> BRASIL, Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8078-11-setembro-1990-365086-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 21/07/2020.

### 3.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Enquanto conjunto de normas jurídicas de determinado lugar, com a função de ordenar as relações intersubjetivas, os sistemas jurídicos devem ter como objetivos fundamentais promover estabilidade às relações e a certeza do direito, o que se reveste na necessidade de previsibilidade das condutas e efeitos da sua inobservância.<sup>238</sup>

Assim, a certeza do direito, a estabilidade e a previsibilidade, são, na verdade, os polos que compõem o conceito de segurança jurídica. O sistema jurídico será seguro quando puder proteger e preservar as legítimas expectativas dos indivíduos, vedando que qualquer um dos Poderes (Legislativo, Executivo ou Judiciário) sejam instrumentos de frustração da confiança depositada no Poder Público.

Portanto, a segurança jurídica não se aplica exclusivamente a um grupo determinado de normas jurídicas ou de instrumentos introdutórios de normas, mas a todos os elementos que compõem o sistema do direito, sendo a estabilidade e a previsibilidade garantias elementares e indispensáveis. Veja-se:

Como se vê, o princípio da segurança jurídica é associado aos ideais de determinação, de estabilidade e de previsibilidade do Direito, em todas as suas dimensões. Assim, há de ser sempre levado em conta, inclusive pelas leis, pelos atos administrativos lato sensu e pelas decisões judiciais.<sup>239</sup>

Sobre isso, analisando a segurança jurídica enquanto elemento constitutivo do Estado Democrático de Direito, Roque Antonio Carrazza afirma que é necessário ao Estado garantir, além da proteção aos direitos, que os indivíduos tenham ciência prévia das consequências do seu comportamento, sendo uma decorrência da própria busca do Direito pela *res justa*, devendo todas as normas jurídicas “tornar segura a vida das pessoas e das instituições”<sup>240</sup>.

Nesse sentido, o preâmbulo da Constituição Federal trouxe entre os valores supremos eleitos, a segurança, sendo a sua garantia uma das finalidades da instituição do Estado Democrático. Dessa forma, a segurança deve ser observada por todos os institutos que compõem o ordenamento jurídico, desde a sua edição até a sua aplicação aos casos

---

<sup>238</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 287.

<sup>239</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 483.

<sup>240</sup> *Ibidem*, p. 482.

concretos, seja por meio dos decretos, leis, atos normativos, mas também com relação às decisões judiciais e administrativas.

Com efeito, apesar de citado no preâmbulo, a segurança jurídica não pode ser considerada como uma norma jurídica explícita no texto da Constituição Federal, sendo, na verdade, uma construção a partir do conjunto das próprias normas que fundamentam o sistema jurídico. Por isso, Paulo de Barros Carvalho o qualifica como um “sobreprincípio”, ou seja, o resultado da combinação de variadas normas jurídicas, as quais fazem com que a segurança jurídica seja efetivamente considerada como uma expressão no ordenamento jurídico. Afirma o autor que tal fator em nada modifica a capacidade da segurança jurídica em espalhar os seus efeitos nas demais normas jurídicas do sistema:

A circunstância de figurarem no texto, ou no contexto, não modifica o teor de prescritividade da estimativa, que funciona como vetor valorativo que penetra as demais regras do sistema, impregnando-lhes, fortemente, a dimensão semântica. Por isso mesmo são colocadas no altiplano da Constituição.<sup>241</sup>

Deveras, é com base no princípio da segurança jurídica que se garante a previsibilidade do direito, exigindo a prévia ciência de todos os indivíduos sobre as consequências da prática de determinados comportamentos. Além disso, é a segurança jurídica que protege os indivíduos de que modificações no texto e nas normas jurídicas espraíem efeitos sobre relações jurídicas linguisticamente já constituídas, protegendo a estabilidade das relações.

Diferencia-se previsibilidade e estabilidade, esferas da segurança jurídica, apenas para expressar com maior força que não basta ser prévia a ciência acerca dos efeitos jurídicos de determinados fatos, é fundamental que esses efeitos estejam estabilizados no ordenamento jurídico, de maneira que alterações posteriores não impactem retroativamente nas esferas jurídicas dos indivíduos.

Nesse desiderato, o que se tem é que a segurança jurídica não é um princípio ou sobreprincípio qualquer, se trata de um pilar da ordem jurídica, sem a qual se estabeleceria um absoluto caos social, com perda da própria eficácia das normas jurídicas. Afinal, sem a segurança da aplicação das normas jurídicas, o ordenamento perderia credibilidade na sua função de regulação social e, portanto, eficácia.

---

<sup>241</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 287.

Deveras, o que se nota ao analisar a ordem normativa é que por se tratar de um princípio, o conteúdo da segurança jurídica é composto por vários elementos, os quais, são absolutamente importantes para analisar a dimensão e amplitude dessa norma jurídica.

Diante disso, o que se tem são diferentes dimensões para o princípio da segurança jurídica, dentre os quais, se destaca para os fins propostos no presente trabalho, a sua dimensão temporal, que é a sua aplicação diante do reconhecimento da transitoriedade das relações e do próprio direito no tempo.

De fato, por ser um objeto cultural, criado pelo homem e impregnado por valores, as normas jurídicas inevitavelmente acompanham as evoluções da sociedade, de maneira a dar-lhes respostas eficazes e atuais. Em suma, o direito não caduca, ele permanece, por meio da sua constante adaptação e evolução.

Sobre o princípio da segurança jurídica, afirma Heleno Taveira Tôrres:

À luz do positivismo jurídico metódico-axiológico, compreende-se a segurança jurídica a partir do sistema jurídico segundo os valores institucionalizados e mediatizados por princípios, a permitir a abertura sistêmica para atualização e acomodação à realidade, ou, ainda, a incorporação institucionalizada de novos valores.<sup>242</sup>

Sendo assim, ao estudar o fenômeno jurídico é importante considerar que as suas normas jurídicas evoluem e se aperfeiçoam com o tempo. De fato, o que é considerada uma infração hoje, pode não o ser em um futuro próximo, e princípios como o da “retroatividade benigna das multas”, protege os contribuintes de situações como esta.

Nesse desiderato, no âmbito do direito tributário, o princípio da segurança jurídica se expressa mais claramente por meio de princípios como o da legalidade, o da tipicidade e o da anterioridade. Mas, ao analisar a transitoriedade do direito, a proteção da segurança jurídica também deverá ser exercida no tempo, é o que se expressa dos princípios da certeza do direito e não surpresa, da confiança legítima, da irretroatividade e da boa-fé objetiva.

Diante desses fatores, tem-se que tais princípios se moldam perfeitamente ao que pretendeu o legislador ao acrescentar o artigo 24, do Decreto-lei 4.657/42, voltado especificamente para a proteção da segurança jurídica no tempo para os casos de modificações da interpretação por órgão administrativo, judicial ou controlador.

---

<sup>242</sup> TORRES, Heleno Taveira. A Segurança Jurídica do Sistema de Tributação. In: **Revista Consultor Jurídico**, 12 de setembro de 2012. <<https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>>. Acesso em: 21/07/2020.

Com isso, mostra-se fundamental a análise dos princípios da certeza do direito e não surpresa, da confiança legítima, da irretroatividade e da boa-fé objetiva, que garantem a segurança jurídica no tempo, por comporem o arcabouço de normas que auxiliam na interpretação do conteúdo do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

### **3.2.1 Segurança Jurídica no Tempo e a Modificação da Jurisprudência**

Em linha com o exposto, tem-se que o princípio da segurança jurídica não se reputa como um mero valor jogado ao preâmbulo da Constituição Federal, mas como cânone voltado a garantir aos jurisdicionados certeza e estabilidade das relações jurídicas.

A dúvida que surge é exatamente sobre como o princípio da segurança jurídica atua nessas relações e diante da sua amplitude de aplicação, importante selecionar qual dimensão será abordada. No presente caso, o princípio da segurança jurídica será analisado sob o prisma da sua aplicação no direito tributário diante da transitoriedade do direito, ou seja, a chamada segurança jurídica no tempo.

Nesse ponto, o que se tem é que a segurança jurídica no tempo possui como corolários os princípios da certeza do direito, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva e da irretroatividade, os quais se passa a analisar o seu conteúdo, de maneira que a conjunção destes expresse o próprio princípio da segurança jurídica na sua relação com o tempo.

Em primeiro tópico, cita-se o princípio da certeza do direito, o qual pode ser analisado sob dois aspectos de sentido. O primeiro vinculado à necessidade de certeza quanto a especificação da descrição da conduta que ensejará em efeitos jurídicos, ou seja, o sujeito deverá ter ciência de qual fato praticado ensejou na obrigação, proibição ou permissão a que se submeterá.<sup>243</sup> Percebe-se que se trata de uma expressão também do princípio da tipicidade. Em importante análise sobre esse aspecto, afirma Paulo de Barros Carvalho que:

Como valor imprescindível do ordenamento, sua presença é assegurada nos vários subsistemas, nas diversas instituições e no âmbito de cada unidade normativa, por mais insignificante que seja. A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz

---

<sup>243</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 290.

do dever-ser, é ínsita ao deôntico, sendo sentença incompatível imaginá-lo sem determinação específica.<sup>244</sup>

Já o segundo aspecto do princípio da certeza do direito, relacionado à proteção da segurança jurídica no tempo, tem a ver com a garantia de que o sujeito necessariamente deverá ter prévia ciência das consequências juridicamente impostas aos seus atos, tanto pelo conteúdo quanto pelo seu alcance, de maneira a que possa planejar-se as suas atividades, evitando, portanto, que mudanças posteriores causem alterações na sua esfera jurídica. É, na verdade, o que se costuma nomear de princípio da não-surpresa.<sup>245</sup>

Com efeito, este aspecto do princípio da certeza do direito, na sua acepção de vedação à surpresa, à primeira vista, muito se assemelha ao que propõe o princípio da proteção da confiança legítima, que proíbe exatamente mudanças abruptas na esfera jurídica dos indivíduos. Veja-se o que afirma Roque Antonio Carrazza:

A proteção da confiança manifesta-se, inclusive em matéria fiscal, na previsibilidade da ação do Estado. Permite que as pessoas planejem e organizem sua vida e seus negócios de acordo com as leis em vigor, ciente de que não serão surpreendidas por atos arbitrários, que venham modificar ou revogar suas expectativas legítimas.<sup>246</sup>

O que se tem é que apesar de expressões da segurança jurídica, a certeza e a confiança são elementos incompatíveis. De fato, aquele que tem “certeza” não necessita da “confiança”, para ele esse elemento é desprezível, já que possui uma posição insofismável (certeza).

Com efeito, a certeza do direito é algo que é produzido do Estado em face dos cidadãos, é o Estado quem deve garantir que não ocorram surpresas na esfera jurídica de regulação das relações intersubjetivas. O Estado não deverá ter dúvidas ou incertezas, a sua posição será sempre clara, precisa, certa.

Enquanto isso, a confiança é o seu inverso, são os cidadãos que diante do poder estatal de inserir, modificar e revogar normas no sistema, depositam confiança no Estado. O que, como explica Misabel Abreu Machado Derzi, calcada em Niklas Luhmann, possuir confiança implica em exposição a certo risco, o que não haverá na “certeza”. Tanto é assim

---

<sup>244</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 291.

<sup>245</sup> *Ibidem*, p. 290.

<sup>246</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. Malheiros: São Paulo, 2017, p. 484.

que ao Estado, que controla a produção das normas, não haverá qualquer proteção da confiança, veja-se:

Mas Niklas Luhmann alerta para o fato de que onde não se coloca a possibilidade de variação incontrolada, não se põe a questão da confiança. Onde há supremacia sobre os eventos/acontecimentos, a confiança não é necessária. Essa constatação é importante nesta tese: a confiança e a proteção da confiança não se colocam sob o ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isso porque, nas obrigações *ex lege*, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca, ou seja: as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança dos tributos.<sup>247</sup>

Do mesmo modo, possuir confiança não se confunde com uma mera esperança do sujeito. Nesse sentido, segue Misabel Abreu Machado Derzi afirmando que “a confiança não significa, assim, mera esperança. Ela implica a expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia.”<sup>248</sup>

E segue a autora, concluindo que para aquele que não domina todas as informações, como os indivíduos, o sistema expressa uma confiança (e não uma certeza), a certeza, como dito, é daquele que comanda todo o processo (o Estado):

Em face do fato de que o mundo objetivo é mais complexo do que qualquer sistema, Niklas Luhmann pondera que a confiança é uma necessidade pessoal, interpessoal e sistêmica. Como o sistema é incapaz de captar inteiramente o real (e sob esse aspecto já mencionamos o “buraco do real”, tão bem demonstrado no teorema de Gödel), ele interpreta o mundo seletivamente, e rebaixa a informação que possui e, com isso, a complexidade. A confiança sistêmica é uma ilusão, ou seja, ela supõe a falta de informações. Quem dispõe de informações muito completas e consistentes de um fato não precisa confiar. Mas quando não é possível esgotar as informações, o risco é inerente ao processo. O sistema funciona, então, com confiança.<sup>249</sup>

Assim, o que se tem é que não é qualquer confiança que está sob a proteção do ordenamento jurídico, mas aquela que possa ser qualificada como legítima, ou seja, afastada a mera esperança do sujeito sob determinado direito, a confiança a ser protegida deve ser algo concreto, que dê foros de segurança ao sujeito quanto ao regramento que lhe será imposto e sirva como ponto fundamental na decisão a ser tomada. É esta a proteção da confiança que a Constituição Federal exige que seja garantida.

---

<sup>247</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 328.

<sup>248</sup> *Ibidem*, p. 329.

<sup>249</sup> *Ibidem*, p. 330.

Com efeito, em conjunto com a proteção da confiança há um prisma de proteção que se volta para o caso em concreto, analisando as individualidades características do caso e definindo se os comportamentos praticados se pautaram conforme parâmetros esperados de colaboração, é o princípio da boa-fé objetiva<sup>250</sup>.

Assim, o que se tem é que para o direito é relevante a análise do efetivo comportamento do sujeito e não da sua intenção, afinal o sistema jurídico não tem como objeto o plano das ideias, sob pena de juridicizar os pensamentos. Portanto, é na análise da boa-fé objetiva que o sistema jurídico resguarda a sua atenção, ou seja, nos comportamentos praticados no caso em concreto.

Para Misabel Abreu Machado Derzi, ao diferenciar os princípios da confiança e da boa-fé objetiva, traça de maneira interessante o âmbito de incidência de cada um. Nesse sentido, expressa que ao princípio da confiança cabe à proteção daqueles que “não tenham o domínio dos eventos/acontecimentos, mas desfrutem de situação mais frágil em face do outro”, a confiança, segundo a autora, emerge de uma “necessidade ético-jurídica”, citando a relação contribuinte e Estado como exemplo da sua aplicação.<sup>251</sup>

Já o princípio da boa-fé objetiva, o qual, possui núcleo comum com o princípio da confiança, seria definido por ser uma “fonte de deveres e de obrigações”, o que não estaria abrangido pela proteção da confiança, sendo tais deveres, em matéria de Direito Tributário, apenas aqueles previstos em lei (sentido amplo) e não qualquer dever de lealdade que seja exigido pelo poder tributante. Assim como, outra distinção é na dimensão temporal que impacta apenas à proteção da confiança porque, diferente da análise da boa-fé, a confiança nasce de um ato anterior que gera estabilidade à relação jurídica, sem esse ato não haverá no que confiar.<sup>252</sup>

Assim, tomando como enfoque a modificação da interpretação, tem-se que caberá ao julgador analisar se os comportamentos praticados pelo sujeito estavam em conformidade com a legislação, compactuando a sua atuação individual no caso concreto com a confiança

---

<sup>250</sup> Importante esclarecer que duas são as espécies de boa-fé, a primeira, chamada subjetiva, é a “intenção”, ou seja, decorre da tomada de consciência pelo sujeito de que age com honestidade e fidelidade, portanto, é casuística, dependendo sempre da análise do caso concreto. A segunda forma de boa-fé é a objetiva, definida com base no dever de cooperação, como bem explica Misabel Abreu Machado Derzi, tendo como objeto a efetiva ação (comportamento) do sujeito de cooperar para que a relação jurídica se desenvolva da maneira mais exitosa para todas as partes. (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 362).

<sup>251</sup> *Ibidem*, p. 374.

<sup>252</sup> *Ibidem*.

por ele depositada no entendimento jurisprudencial então prevalecente. Portanto, o que se vê é que ambos os princípios se integram, se complementam, e não se anulam.

Soma-se a esse grupo de princípios, o princípio da irretroatividade das leis, exposto na Constituição Federal no inciso XXXVI, do artigo 5º, que dispõe que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Além disso, também no texto constitucional, previu-se mais especificamente a sua aplicação em matéria tributária, conforme alínea “a”, inciso III, do artigo 150<sup>253</sup>, que veda o exercício do poder de tributar em face de fatos jurídicos ocorridos em momento anterior ao início da vigência da lei que instituiu ou aumentou tributos.

O que se vê é que a relação do princípio da irretroatividade com os princípios da confiança e boa-fé objetiva, é patente, mas como compatibilizá-los diante da modificação da interpretação das normas jurídicas pelos órgãos julgadores (judiciais e administrativos) é a dúvida que permanece.

Nesse ponto, importante ressaltar a definição dada por Sacha Calmon Navarro Côelho de que “o princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de se assegurar às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei”<sup>254</sup>. Reforça-se, nessa posição, o caráter mais comum do princípio da irretroatividade, voltado ao exercício do poder de legislar.

Mas, também se verifica no conteúdo do princípio da irretroatividade a proteção dos indivíduos em face das decisões judiciais e administrativas, é o que leciona Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi:

Urge erradicar o vício de se restringir o princípio da irretroatividade a uma limitação imposta exclusivamente ao legislador. O princípio da irretroatividade aplica-se também à totalidade das fontes de formação do Direito, quer às decisões do Poder Judiciário, quer aos atos e decisões do Poder Executivo. Somente assim a segurança jurídica e a proteção da confiança, como valores elementares do Estado Democrático de Direito, podem ser asseguradas.<sup>255</sup>

---

<sup>253</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

<sup>254</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 227.

<sup>255</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.411.

Vê-se, portanto, que a irretroatividade é elementar também para as decisões proferidas pelo Poder Judiciário e pelo Poder Executivo, impondo que as aos casos concretos sejam aplicadas as normas jurídicas (o resultado da interpretação, para que fique claro) vigentes à data da ocorrência do evento no mundo fenomênico.

Como bem cita Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi, Francesco Carnelutti segue essa linha e bem proclama que “à irretroatividade das leis corresponde a retroatividade da sentença”, ou seja, é a sentença que se reportará ao passado, não as normas jurídicas.

Deveras, esse é o gancho perfeito trazido pelo legislador ao positivizar o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, é a vedação a retroatividade das decisões proferidas pelo Poder Judiciário e pelo Poder Executivo. Como se observar, não se trata de algo novo, não contido no ordenamento jurídico, mas da proclamação da sua necessária observância pelos órgãos julgadores.

Como típica regra de estrutura que é, o artigo 24 vem para expressar a proteção constitucional aos indivíduos, reconhecendo o desequilíbrio entre o poder público e os particulares, pautando-se no princípio da segurança jurídica, composto pela certeza do direito, proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade, para limitar o julgador quando da modificação do seu entendimento acerca da interpretação de determinada regra do direito.

Nesse compasso, é possível concluir que as alterações efetivadas no Decreto-lei nº 4.657/42, não importaram em qualquer inovação<sup>256</sup> no ordenamento jurídico, como já demonstrado, mas a sua complementação e ampliação, de maneira a trazer mais instrumentos para efetivar a garantia de aplicação da segurança jurídica no tempo nas decisões administrativas, judiciais e controladoras.

Isto posto, segue o próximo capítulo abordando o contexto legislativo da enunciação da Lei nº 13.655/18, assim como serão tratados de maneira mais específica os dispositivos legais introduzidos.

---

<sup>256</sup> É claro que há inovação no sistema jurídico sempre que houver alterações em seu suporte físico, como a inclusão de novos enunciados prescritivos, mas a “inovação” que aqui se trata é unicamente com relação aos valores contidos no ordenamento, ou seja, inovação de ordem semântica.

## **CAPÍTULO 4 – A APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 E O REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO DISPOSITIVO E SANCIONADOR**

Após considerações acerca do princípio da segurança jurídica, fundamento basilar das alterações promovidas no Decreto-lei nº 4.657/42, passa-se a analisar os efeitos em matéria tributária da introdução do artigo 24 no referido diploma legal.

Como já esclarecido, é fato que o teor normativo do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, não importa em inovações no âmbito das garantias constitucionais dos contribuintes, sendo perfeitamente possível de extrair do princípio da segurança jurídica o dever das autoridades julgadores em observar às interpretações das normas jurídicas vigentes na data da ocorrência do fato jurídico tributário.

De fato, a segurança jurídica em matéria tributária se manifesta pela necessidade de estabilidade e certeza das relações jurídicas entre o fisco e os contribuintes, observando-se a boa-fé objetiva, a proteção da confiança legítima e a irretroatividade. Não se admite que o poder de tributar seja exercido à revelia dessas garantias constitucionais. Como bem afirma Roque Antonio Carrazza: “o princípio da segurança jurídica, com seu corolário de proteção da confiança, submete o exercício do poder ao Direito”<sup>257</sup>.

Dessa forma, estando alinhados com relação aos valores constitucionais, cabe a apreciação da adequação dessas novas disposições ao regime jurídico tributário para que possam ser aplicadas em matéria tributária.

Para delimitar a sua amplitude, importante expor o conceito de regime jurídico. Para De Plácido e Silva, em uma análise genérica sobre o tema, regime jurídico é uma expressão que:

(...) designa o conjunto de normas que incidem sobre determinado aspecto da personalidade física ou jurídica, nos diversos papéis sociais de sua atuação, compreendendo desde as normas de origem constitucional até as disposições normativas privadas que regulam determinada situação.<sup>258</sup>

Na espécie, tem-se que um regime jurídico é o conjunto de normas jurídicas que regulam uma determinada classe de enunciados.

---

<sup>257</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 484

<sup>258</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 3.113.

Com relação aos enunciados de direito público, Marçal Justen Filho define o que vem a ser o regime jurídico de direito público:

O regime jurídico de direito público consiste no conjunto de normas jurídicas que disciplinam o desempenho de atividades e de organizações de interesse coletivo, vinculadas direta ou indiretamente à realização dos direitos fundamentais, caracterizado pela ausência de disponibilidade e pela vinculação à satisfação de determinados fins.<sup>259</sup>

Em matéria de tributos, ramo do direito público, o sistema jurídico tributário está baseado diretamente na Constituição Federal e tem como objetivo o estabelecimento de relações jurídicas que opõem o direito subjetivo do poder público em exigir o pagamento do tributo e o dever jurídico dos sujeitos passivos em cumprir essa obrigação.

Nesse sentido, preleciona Geraldo Ataliba que “o objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos”<sup>260</sup>. Esse dinheiro, expressado pelo ilustre autor, é o que se designa como tributo.

Na espécie, é importante destacar que o objeto da relação jurídica tributária não é o montante pecuniário em si, mas o dever legalmente posto em cumprir com essa prestação obrigacional.<sup>261</sup>

Assim, com propriedade Paulo de Barros Carvalho distingue o direito tributário (ramo apenas didaticamente cindível da uniformidade do sistema jurídico), afirmando que se trata do “ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”<sup>262</sup>.

Dentro dessa definição, ressurgem a importância de outra definição, qual seja, a do conceito de tributo, já que não é qualquer pecúnia entregue aos cofres públicos, decorrente de um dever jurídico, que pode ser qualificado como tributo, alguns requisitos precisam ser preenchidos.

Para tanto, vislumbra-se que o artigo 3º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, se encarregou da tarefa de definir o que seria tributo. Confira-se:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

---

<sup>259</sup> FILHO, Marçal Justen Filho. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 48.

<sup>260</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 23.

<sup>261</sup> Nesse sentido: *Ibidem*, p. 23.

<sup>262</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 44.

Vê-se que o legislador, apesar de não ter utilizado da melhor técnica em alguns pontos da definição proposta<sup>263</sup>, de maneira acertada afirma que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, o que significa dizer que não se trata de uma punição, mas de um dever de todos os cidadãos, que devem financiar as atividades do Estado para promoção dos seus objetivos.

Com base nessa definição do tributo como decorrente de um ato lícito é que se pode distinguir, na relação jurídica tributária, o próprio tributo da multa decorrente do não cumprimento do dever tributário, ambos relacionados, mas que não podem ser confundidos. Nesse compasso, são as lições de Paulo de Barros Carvalho:

Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação.<sup>264</sup>

Na espécie, o dever de pagar tributo decorre da prática de atos lícitos pelo sujeito passivo, sendo, por outro lado, a prática de atos ilícitos decorrente do descumprimento de uma obrigação tributária. Tanto os atos lícitos, quanto os ilícitos, pertencem ao ramo do direito tributário, mas é fato que existe um conjunto de normas diferentes, que podemos nomear de regimes jurídicos, nos casos em que o antecedente normativo tem como objeto a prática de uma situação lícita ou uma ilícita. É o que se passa a abordar por meio da exposição quanto à diferenciação entre tributo e sanção.

#### 4.1 TRIBUTO E SANÇÃO TRIBUTÁRIA

Debater sobre a sanção tributária importa na necessidade prévia de definir sob qual acepção será realizado o estudo, já que se trata de um vocábulo empregada nas mais diversas variações de significações.

---

<sup>263</sup> Sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 51-53.

<sup>264</sup> *Ibidem*, p. 52.

Eurico Marcos Diniz de Santi, elenca três concepções para a expressão sanção tributária. A primeira seria a “relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparatória, decorrente do descumprimento do pressuposto obrigacional (de fazer, de omitir, de dar – genericamente prestações do sujeito passivo ‘Sp’)”, a segunda a “relação jurídica que habita o sujeito ativo ‘Sa’ a exercer o seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-Juiz ‘Sj’ a efetivação do dever constituído na norma primária” e, por fim, “a relação jurídica, consequência processual deste ‘direito de ação’ preceituada na sentença condenatória, decorrente do processo judicial”<sup>265</sup>.

Em Paulo de Barros Carvalho pode-se notar a demonstração que o conceito de sanção pode adotar as seguintes acepções:

Tanto é “sanção” a penalidade aplicada ao infrator quanto a relação jurídica que a veicula, tratando-se de norma individual e concreta. Também é “sanção” o conseqüente da norma geral e abstrata, como a própria norma que tem como antecedente a tipificação do ilícito. E participa do mesmo nome, ainda, o ato jurídico-administrativo que encerra o processo de elaboração de certas leis. Sobremais recebe o nome de sanção também a percentagem a ser aplicada na base de cálculo da multa. Exemplo: “a sanção será de 20% sobre o valor do imposto devido.”

Creio que a acepção de base do termo, nos domínios do jurídico, está na providência que o Estado-jurisdicção aplica coativamente, a pedido do titular de direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator. A “sanção”, por esse modo, estaria contida no conseqüente de norma individual e concreta, como traço identificador do próprio direito.<sup>266</sup>

Com relação a essa última hipótese citada, a sanção como a norma jurídica que imputa o poder-dever do Estado-juiz de intervir nas relações jurídicas para coercitivamente atuar na realização da prestação descumprida, também expressada como a “acepção estrita” do termo sanção, tem-se que essa acepção reflete o marco diferenciador do direito, expressão da sua coercitividade.

Baseando-se nas lições de Hans Kelsen, Aurora Tomazini de Carvalho bem define a sanção (coerção) como elemento fundamental das normas jurídicas:

Ser jurídica significa ter coercitividade. A coercitividade é a previsão, pelo próprio sistema, de mecanismo para exigir o cumprimento das condutas prescritas nas normas. É a sanção, característica própria do sistema do direito, que está presente em todas as normas jurídicas e que o diferencia dos demais sistemas normativos.<sup>267</sup>

---

<sup>265</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 38-39.

<sup>266</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 866-867.

<sup>267</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário** (Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 72.

Feitas tais considerações, a diferenciação entre tributo e sanção, não adota a acepção estrita, ou seja, da sanção como expressão do Estado-juiz, adotando-se, na verdade, a acepção segundo a qual sanção será a relação jurídica (consequente) contida na norma que decorre do descumprimento do dever obrigacional tributário, sem qualquer cunho jurisdicional.

Nos termos do já mencionado artigo 3º, do Código Tributário Nacional, o tributo decorre de um ato lícito, já a sanção tem como hipótese um ato ilícito, não qualquer ilicitude, mas o descumprimento de um dever jurídico estatuído em norma jurídica que contenha na sua hipótese um fato jurídico tributário (a regra-matriz de incidência tributária).

Em estudo aprofundado sobre o tema das sanções tributárias, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha ressalta essa distinção entre tributo e sanção, afirmando que:

Não obstante semelhanças de caráter pecuniário e procedimental, o pagamento de tributo e aquele outro de sanção pecuniária, sob a ótica do Direito Tributário, compreendem relações jurídicas distintas, situadas no consequente de normas jurídicas diversas: a primeira, relação jurídica tributária e dimensionada de acordo com a grandeza econômica do evento; e a segunda, relação jurídica sancionatória (oriunda de fato ilícito), situada na norma primária sancionatória e dimensionada segundo a gravidade da infração.<sup>268</sup>

Deveras, observa-se que tributo e sanção não se confundem (como será devidamente abordado no item 4.2), cuidam-se de relações jurídicas distintas, porém se complementam para constituir o fechamento coercitivo das normas jurídicas, iniciando-se com a previsão de um dever a ser cumprido pelos sujeito e concluindo com a previsão de uma intervenção punitiva no caso do descumprimento desse dever.

Além disso, o que se percebe é que tributo e sanção constituem relações jurídicas diferentes, sendo, respectivamente, influenciados e impactados por normas e valores jurídico diferentes. De fato, o tratamento jurídico empregado na relação com os contribuintes, é absolutamente distinto daquele empregado nas relações com sujeitos infratores.

Isso é reconhecido por Robson Maia Lins, ao prelecionar que a diferenciação entre tributo e sanção implica em modificação na natureza da norma jurídica, portanto, cada uma acabará sendo submetido a regimes jurídicos específicos<sup>269</sup>.

---

<sup>268</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 68.

<sup>269</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 533.

Com isso, posta a distinção entre tributo e sanção, tem-se que a conjunção de ambas, se denomina de norma jurídica primária, expressão de um dever a ser cumprido (norma primária dispositiva) e uma penalidade pelo seu descumprimento (norma primária sancionatória), e o seu estudo acabará por aclarar a existência de dois regimes jurídicos (em razão da natureza diferente que cada uma possui), os quais deverão ser observados pela autoridade julgadora da construção do sentido dos enunciados prescritivos contidos no artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, bem como para a análise da possibilidade da sua aplicação em matéria tributária.

#### 4.2 REGIMES JURÍDICOS DISPOSITIVO E SANCIONADOR

Inicialmente, antes de adentrar no estudo da norma jurídica completa, é importante estabelecer que as normas jurídicas (em sentido estrito) são juízos hipotéticos-condicionais, ou seja, as normas jurídicas são o enlace de uma determinada consequência ao relato linguístico da realização de um determinado fato.

Deveras, adota-se a concepção do sistema jurídico como um todo unitário, composto por normas jurídicas que se relacionam. Nesse cenário, o sistema representaria a unidade, as normas jurídicas seriam o repertório e as relações entre as normas seria a estrutura<sup>270</sup>.

Assim, o que se tem é que as normas jurídicas não subsistem de maneira isolada e analisá-las assim impediria a correta compreensão do seu sentido normativo. As relações entre as normas jurídicas são constitutivas do seu conteúdo. É a importância do contexto, tão bem defendida por Paulo de Barros Carvalho:

As regras jurídicas não existem isoladamente, mas sempre num contexto de normas com relações particulares entre si. Atentar para a norma, na sua individualidade, em detrimento do sistema é, na contundente metáfora de Norberto Bobbio, “considerar-se a árvore, mas não a floresta”. Construir a norma aplicável é tomar os sentidos de enunciados prescritos no contexto do sistema de que fazem parte. A norma é proposição prescritiva decorrente do todo que é o ordenamento jurídico. Enquanto corpo de linguagem vertido sobre o setor material das condutas intersubjetivas, o direito aparece como conjunto coordenado de normas, de tal modo que uma regra jurídica jamais se encontra isolada, monadicamente só: está

---

<sup>270</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica:** Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>>. Acesso em: 02/04/2020.

sempre ligada a outras normas, integrando determinado sistema de direito positivo.<sup>271</sup>

Nesse cenário, tem-se que os enunciados prescritivos ao serem inseridos no ordenamento jurídico se vinculam e se relacionam com os demais enunciados, o que inevitavelmente terá influência na construção da norma jurídica. Além disso, diante do caráter dúplice das normas jurídicas, necessariamente haverá um enlaçamento da regra jurídica que prevê um dever, com aquela norma prescritora de uma providência sancionatória, e a unidade formada por essa união entre normas jurídicas é o que se convencionou chamar de norma jurídica completa.

Sobre isso, Hans Kelsen defendeu a chamada norma jurídica em sentido completo, representando a unidade estrutural do sistema jurídico, em que se reconhece a existência de duas espécies de normas jurídicas: as que estatuem deveres e as que estatuem uma sanção. Assim afirma o autor austríaco:

Uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada – como uma ordem jurídica positiva – mas também normas que estatuem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas e – como uma ordem moral positiva – também para a hipótese de serem cumpridas, pois a norma que impõe uma conduta determina e a norma que estatui uma sanção para a hipótese de não-cumprimento ou para o caso de cumprimento da primeira norma mencionada formam uma unidade. Esta unidade pode não se expressar na real formulação das normas.<sup>272</sup>

Como se vê, é possível extrair que a norma jurídica completa é composta por duas normas, as quais se denominam norma primária e norma secundária. A norma primária é aquela que exerce o papel de descrever um fato de possível ocorrência, implicando a esse fato o cumprimento de um dever. Enquanto a norma secundária, seria aquela que prescreve uma sanção, aqui concebida como a relação jurídica criada para o exercício do poder-dever do Estado-juiz em razão do descumprimento da norma primária. Seria, em outras palavras, a manifestação do poder estatal para coercitivamente fazer cumprir os deveres legalmente instituídos.

Destarte, é por meio dessa composição que se verifica a expressão completa da ordem jurídica, assim como fica demonstrada o seu caráter sistemático, expondo o necessário relacionamento que existe entre as normas jurídicas, o qual deve ser observado pelo

---

<sup>271</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica:** Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>>. Acesso em: 02/04/2020.

<sup>272</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas.** Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 181.

aplicador do direito ao construir o sentido dos enunciados prescritivos. Como define Paulo de Barros Carvalho:

Depende a norma, pois, desse complexo produto de relações entre as unidades do conjunto. É produzida por um ato (do Legislativo, do Executivo, do Judiciário ou mesmo do particular), sua fonte material. Mas, ao ingressar o enunciado linguístico no sistema do direito posto, seu sentido experimenta inevitável acomodação às diretrizes do ordenamento. A norma é sempre o produto dessa transfiguração significativa.<sup>273</sup>

Nesse sentido, a norma jurídica sempre será o resultado dessa “acomodação” das suas disposições inseridas pelo legislador com as demais normas jurídicas do sistema, conduzindo e influenciando a construção do seu sentido pelo intérprete ou compondo a estrutura normativa completa.

#### 4.2.1 Norma Jurídica Completa

Como visto, a norma jurídica completa<sup>274</sup> possui duas feições, a primeira representando o arcabouço de normas jurídicas que preveem no seu consequente um dever jurídico (norma primária), e a segunda que representa as normas jurídicas que possuem como sujeito da relação jurídica o Estado-juiz a fim de que ele promova a coerção necessária para fazer com que o dever jurídico previsto na norma primária seja cumprido (norma secundária).

Acerca das normas jurídicas primárias em matéria tributária, à primeira vista pode-se pressupor que exista apenas uma única espécie, aquela que prevê uma obrigação tributária.

Entretanto, como se passa a demonstrar, a norma jurídica primária possui duas subespécies, caracterizadas pela previsão no antecedente de um fato jurídico tributário, contendo no seu consequente o estabelecimento de uma relação jurídica obrigacional de pagamento do tributo, sendo nomeada de norma primária dispositiva.

---

<sup>273</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 144.

<sup>274</sup> Importante ressaltar que, como preleciona Eurico Marcos Diniz de Santi, qualquer decomposição da norma jurídica completa só é possível no âmbito da ciência do direito, sendo impossível dissociá-la na esfera do direito positivo. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38).

Por outro lado, tem-se que a outra modalidade se caracteriza pela previsão no seu antecedente do descumprimento do fato jurídico tributário contido na norma primária dispositiva, o que implicará no estabelecimento de uma relação jurídica punitiva (v.g. imposição de multa) ou não-punitiva (v.g. atualização monetária). Sendo identificada, portanto, como norma primária sancionadora.

Distinguindo ambas, Aurora Tomazini de Carvalho é elucidativa ao afirmar que a norma sancionadora se refere “às normas cuja hipótese pressupõe a existência de uma prescrição contida em outra norma”, já a norma dispositiva seria aquela que prevê uma relação jurídica que será pressuposta da norma sancionadora.<sup>275</sup>

Em linha, Eurico Marcos Diniz de Santi menciona que a subespécie norma primária dispositiva seria aquela que tem como objeto a prática de um ato lícito, qual seja, o dever jurídico, enquanto a subespécie norma primária sancionadora, seria a que possui como pressuposto a verificação da ocorrência de um ato ilícito, ou nas suas palavras: “uma sanção – no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico”.<sup>276</sup>

Ressalte-se ainda que a ilicitude objeto da norma sancionadora, não se trata de sinônimo de punição, mas de descumprimento de um dever.

Sobre isso, a fim de afastar quaisquer dúvidas acerca do fato de que a norma primária sancionadora não prevê consequências unicamente de caráter punitiva, Aurora Tomazini de Carvalho adota nomenclatura diferente, subdividindo a norma jurídica primária em “norma precedente” (dispositiva) e “norma derivada” (sancionadora), sendo esta última classificada em “derivada punitiva” e “derivada não-punitiva”<sup>277</sup>, deixando claro que o caráter da norma sancionadora ou derivada não é unicamente o de punição.

Também nesse sentido, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha tece críticas às nomenclaturas então empregadas, especialmente à utilização da terminologia “norma primária sancionatória”, que se referiria às normas que tivessem como premissa o descumprimento de deveres ou obrigações, o que, no seu entender, seria um equívoco, pois nem todas as normas que expressam o descumprimento de um dever significam uma punição, ou seja, uma imposição sancionatória, havendo outras hipóteses em que a

---

<sup>275</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário** (Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 74-75.

<sup>276</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

<sup>277</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário** (Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 75-76.

consequência do descumprimento seria uma reparação, uma indenização ou a própria norma de correção monetária, por exemplo.<sup>278</sup>

Apesar disso, pela clareza que explicita e pelo seu emprego mais consolidado, a opção metodológica aqui empregada seguirá pela classificação proposta por Eurico Marcos Diniz de Santi, sem olvidar das ponderações acima dispostas.

Isto posto, ressalta-se que além das normas primárias (dispositivas e sancionadora), tem-se a presença de uma terceira modalidade, a das normas secundárias.

A norma secundária<sup>279</sup> exerce o papel de representar a norma que estabelece a juridicidade da norma primária. É na norma secundária que o Estado-juiz ingressa na relação jurídica a fim de promover coercitivamente o cumprimento da prestação inobservada.

Saliente-se que a norma primária sancionadora não se confunde com a norma secundária. Na espécie, a norma primária sancionadora estabelece um dever a ser cumprido pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária (seja de cunho punitivo ou não), por outro lado, a norma secundária estabelece a previsão de uma relação jurisdicional, de maneira que o Estado-juiz ingresse na relação para coercitivamente fazer cumprir a prestação inobservada.

Com efeito, a coercitividade proveniente da participação do Estado-juiz, é a característica que distingue o sistema do direito dos demais sistemas normativos. Como explicita Hans Kelsen:

Neste sentido, as ordens sociais a que chamamos Direito são ordens coativas da conduta humana. Exigem uma determinada conduta humana na medida em que ligam à conduta oposta um ato de coerção dirigido à pessoa que assim se conduz (ou aos seus familiares). Quer isto dizer que elas dão a um determinado indivíduo poder ou competência para aplicar a um outro indivíduo um ato coativo como sanção. As sanções estatuídas por uma ordem jurídica são - diferentemente das sanções transcendentais - sanções socialmente imanentes e - diversamente daquelas, que consistem na simples aprovação ou desaprovação - socialmente organizadas.<sup>280</sup>

Como bem explicita Aurora Tomazini de Carvalho, “ali onde houver uma norma primária, haverá sempre uma norma secundária, atribuindo-lhe coercitividade e

---

<sup>278</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 35.

<sup>279</sup> A importância da norma secundária é reconhecida por Hans Kelsen, que inicialmente a nomeou de norma primária, dada a sua preferência por concedê-la uma posição de maior destaque, o que acabou sendo posteriormente revisto pelo autor. (KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 181).

<sup>280</sup> *Idem*. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 23.

caracterizando-a como jurídica”<sup>281</sup>. Trata-se, portanto, a norma secundária de elemento essencial para dar juridicidade ao direito.

Ademais, segundo Robson Maia Lins, “o conceito de norma secundária é bastante amplo e pode englobar toda espécie de providência Estatal no sentido de exercer a sanção”<sup>282</sup>, ou seja, o que interessa é que o órgão estatal seja acionado para que o dever inadimplido seja cumprido.

Com efeito, enquanto a norma primária expressa uma relação jurídica de direito material, impondo direitos e deveres correlatos em razão da ocorrência de um determinado fato jurídico, a norma secundária estabelece uma relação jurídica de direito processual, já que a atividade coercitiva do Estado-juiz prescinde de um procedimento, legalmente previsto, para a sua efetivação (o processo judicial).

Entre a norma primária e a norma secundária não subsiste uma relação de causa e efeito ou de mera justaposição, mas a relação existente é de cunho lógico, como explana Paulo de Barros Carvalho, em que “a norma primária e a norma secundária são válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra”<sup>283</sup>.

Dessa forma, tem-se que no caso de adimplemento do dever, a norma primária satisfará o enlace jurídico, no entanto, no caso do seu descumprimento, emprega-se a norma secundária, de maneira que o órgão estatal ingresse como sujeito dessa relação, a fim de que a coercitividade do direito se aplique para fazer cumprir o dever jurídico.

Com base nesses elementos, os quais se preferiu tratar nesse momento do presente trabalho, de maneira a facilitar a transmissão da mensagem que se segue, qual seja, a da existência de dois regimes jurídicos próprios e distintos entre as modalidades de normas primárias: a norma dispositiva e a norma sancionadora, o que impacta diretamente na interpretação e aplicação em matéria tributária, dos termos do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

#### **4.2.2 Distinção entre os Regimes Jurídicos das Normas Dispositivas e Sancionadoras**

---

<sup>281</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário** (Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 116.

<sup>282</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 537.

<sup>283</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 871.

Diante dessas considerações sobre as espécies de normas jurídicas, que compõem a chamada norma jurídica completa, tem-se que a análise da aplicação e interpretação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, demanda uma distinção fundamental quanto aos regimes jurídicos empregados para as espécies de normas jurídicas primárias.

Como já exposto, em matéria tributária, as normas primárias dispositivas e sancionadoras preveem os elementos necessários para a identificação de um “fato jurídico tributário”, para a norma primária dispositiva, e de uma “infração tributária”, para a norma primária sancionadora.

Com efeito, segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho, o antecedente de uma norma primária dispositiva prevê a “descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”<sup>284</sup>, tratando-se, em matéria tributária, de um ato lícito.

Enquanto no antecedente da norma primária sancionadora tem-se a “descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta”<sup>285</sup>, sendo esta norma jurídica de conduta precedente à prevista na norma primária dispositiva.

Vislumbra-se, pois, que a descrição dos eventos que farão irromper a incidência normativa (conforme relato em linguagem por sujeito capacitado pelo ordenamento jurídico) são distintos, um prevendo um ato lícito e o outro o seu descumprimento.

Assim, prevendo o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, disposições sobre a aplicação e interpretação das normas jurídicas, não se pode pressupor que as regras e princípios (o regime jurídico) que deverão ser observados pelo aplicador serão os mesmos para ambas as espécies de normas jurídicas. De fato, essa distinção entre norma jurídica dispositiva e sancionadora se reflete nos regimes jurídicos aplicados para cada uma dessas normas, de acordo com a ilicitude ou ilicitude do seu antecedente.

Em outras palavras, por cuidarem de atos de natureza jurídica diferentes (lícitos ou ilícitos) cada uma dessas normas possui um arcabouço distinto de regras jurídicas a que devem se relacionar, por meio dos vínculos de coordenação e subordinação, assim como os princípios (valores) que as circundam não são os mesmos, o que influencia fortemente as

---

<sup>284</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 259-260.

<sup>285</sup> *Idem*. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 873.

atividades de interpretação e aplicação dessas normas jurídicas, o que, como exposto, é objeto das normas jurídicas contidas no artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

Como exemplo, o Código Tributário Nacional previu regimes diferentes para a interpretação das normas jurídicas dispositivas (artigo 108<sup>286</sup>) e para as normas jurídicas sancionadoras (artigo 112<sup>287</sup>1), sendo estes os enunciados prescritivos que deveram pautar a atividade de interpretação em face de cada uma destas normas jurídicas primárias (dispositiva ou sancionadora).

Assim, o que se tem é que para a aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, em matéria tributária, o intérprete deverá, em primeiro lugar, observar que espécie de norma jurídica estará analisando (norma dispositiva ou norma sancionadora), já que o arcabouço de regras e princípios são distintos.

Importante ressaltar, que a pretensão é expor o fato de que existem dois regimes jurídicos distintos entre a normas dispositiva e a norma sancionadora, as quais têm como fundamento valores e garantias constitucionais diferentes, e que, por isso, não podem ser tratadas de maneira a desconsiderar cada um dos seus elementos normativos próprios.

Sobre isso, sabe-se que o ordenamento jurídico prevê regras e princípios que têm como função limitar o poder de tributar daqueles que detém competência tributária, com a função de definir os limites, quanto à forma e o conteúdo, do exercício desse poder. De maneira a cumprir a exigência de que “a enunciação do fato jurídico posto no antecedente da norma individual e concreta precisa realizar-se em conformidade com as regras do sistema, observando forma e conteúdos normativamente prescritos”<sup>288</sup>.

---

<sup>286</sup> “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>287</sup> “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 17 de maio de 2020.)

<sup>288</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 357.

Essa característica, da licitude ou ilicitude do antecedente normativo, coloca as espécies de normas primárias em campos diferentes das associações (diálogo) entre os enunciados prescritivos.

Nesse desiderato, essa diferenciação entre regimes jurídicos se destaca com mais rigor no âmbito da norma sancionadora, que, por se tratar de uma espécie que atribui ao contribuinte o descumprimento de um dever jurídico, a que estava obrigado em razão de uma norma dispositiva, serão associados princípios e regras específicos para a proteção do direito de defesa dos contribuintes, não devendo se aplicar presunções em seu desfavor, cabendo à autoridade autuante o dever de prova (linguagem das provas<sup>289</sup>) do quadramento do evento relatado à hipótese prevista no antecedente da norma sancionadora.

Na espécie, isso se dá pelas normas sancionadoras serem pautadas pelo princípio da presunção de inocência<sup>290</sup>, por isso, deverão ser analisadas e construídas levando em consideração as regras e princípios específicos previstos para a proteção dessa garantia constitucional.<sup>291</sup> Como bem observa Heleno Taveira Torres:

A presunção de inocência, como observou Délio Lins e Silva Junior, é “uma das maiores vitórias em favor da dignidade da pessoa humana obtida ao longo da história do direito.” Por isso, empregada ao direito tributário sancionador, a presunção de inocência reclama que a imputação de ilícitos seja acompanhada do direito de defesa, produção de provas e do respeito ao devido processo legal.<sup>292</sup>

No âmbito do Código Tributário Nacional, é possível notar os impactos da presunção de inocência, decorrentes da hipótese normativa ser um ilícito. Nesse sentido, cita-se as previsões sobre a denúncia espontânea (artigo 138) e sobre a observâncias às “normas complementares” (artigo 100, parágrafo único), aplicáveis especificamente para os casos de infrações tributárias.

---

<sup>289</sup> Sobre isso, explica Fabiana Del Padre Tomé que: “É o sistema do direito que determina o que nele existe ou não. Para tanto, elege uma forma linguística específica, que denominamos linguagem competente. Somente por meio dela é que a realidade jurídica se constitui, o que, por si só, revela a importância das provas no ordenamento como um todo, inclusive na esfera tributária.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 54-55)

<sup>290</sup> Conforme artigo 5º, inciso LVII, da Constituição Federal: “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020).

<sup>291</sup> Quanto aos princípios, além do princípio da presunção de inocência, que pauta a proteção dos contribuintes em face da imposição de infrações, é possível notar os efeitos de garantias constitucionais, como da pessoalidade das penas e da retroatividade benéfica das multas.

<sup>292</sup> TORRES, Heleno Taveira. Sanções Tributárias devem Respeitar Garantias de Culpabilidade e Inocência. In: **Revista Consultor Jurídico**, 30 de maio de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-30/consultor-tributario-sancoes-tributarias-respeitar-garantia-culpabilidade>>. Acesso em: 17/05/2020.

Mas, é no rol de princípios que as maiores diferenças e impactos na interpretação e aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, podem ser percebidas, a depender de qual regime jurídico se está a analisar (dispositivo ou sancionador).

É como bem expressou Roque Antonio Carrazza, um princípio “vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”<sup>293</sup>, ou seja, a interferência dos princípios (enquanto valores) é decisiva para a construção do sentido das normas jurídicas.

Por isso, se mostra tão importante fazer essa distinção entre regimes jurídicos, de maneira a reforçar a necessidade de que a análise acerca da interpretação e aplicação do artigo 24 em matéria tributária, seja realizada considerando os diferentes valores que moldam as normas jurídicas que impõem uma obrigação tributária e aquelas que impõem uma infração.

Dessa forma, em seguimento ao estudo sobre a aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, passa-se a separar a sua interpretação a depender de qual norma se pretende aplicar, se uma norma dispositiva ou uma norma sancionadora, permitindo uma postura analítica acerca das associações próprias estabelecidas em face dos diferentes regimes jurídicos.

#### 4.3 APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

##### 4.3.1 Artigo 24 e a Norma Jurídica Tributária Dispositiva

Feitas essas considerações em relação à norma jurídica completa e proposta essa análise segregada sobre a aplicabilidade do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, em matéria tributária, passa-se à análise da sua composição lógico-semântica e aplicação em face das obrigações tributárias.

Na espécie, retoma-se o texto expresso no artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, com as alterações propostas pela Lei nº 13.655/18:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa

---

<sup>293</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 49.

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.

Em suma, o artigo se volta basicamente a orientar a forma como serão revisados os atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativas nos âmbitos administrativo, judicial e controlador. Para tanto, deve o julgador considerar as “orientações gerais da época” dos eventos em questão, que seriam, segundo o parágrafo único, as interpretações extraídas de “atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária”, bem como “as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”.

Como se pode observar, o artigo 24, do Decreto-lei n 4.657/42 cuida de norma de estrutura voltada para os órgãos julgadores, dispondo sobre a interpretação e aplicação das normas jurídicas, especificamente no ato de revisão da legalidade de atos, contratos, ajustes e normas administrativas.

O que se extrai do seu conteúdo normativo, ao determinar que a revisão realizada pelo órgão julgador deve observar as “orientações gerais da época”, é a deferência ao princípio da segurança jurídica e da certeza do direito, em consonância com a proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva e da irretroatividade.

Nesse sentido, foi o parecer da Senadora Simone Tebet, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, reconhecendo o bem jurídico protegido pelo artigo 24:

Ao proteger as situações consolidadas pelo tempo e ao proibir mudanças de interpretação retroativas ou abruptas, ambos os artigos concretizam o princípio constitucional da segurança jurídica (Constituição Federal – CF, art. 1º, caput; art. 5º, caput e XXXVI), especialmente no aspecto da proteção da boa-fé e das legítimas expectativas do administrado ou jurisdicionado. Não é de hoje que a doutrina reconhece a insuficiência do princípio do direito adquirido para proteger a situação jurídica dos particulares contra a mudança legislativa ou normativa.<sup>294</sup>

---

<sup>294</sup> BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) n° 22, de 2017. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1567532406410&disposition=inline>>. Acesso em: 17/05/2020.

Denota-se que a razão para a sua inclusão no sistema jurídico é a introdução de “um novo racional decisório”<sup>295</sup>, como afirma Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas.

Não que a proteção jurídica aos sujeitos de direito quanto à aplicação e interpretação das normas jurídicas vigentes à época da ocorrência da hipótese de incidência, seja alguma novidade no sistema constitucional brasileiro, basta analisar o teor do clássico brocardo *tempus regit actum*<sup>296</sup>. Nesse sentido entendeu Jacintho Arruda Câmara:

A LINDB não é marcada por apresentar conteúdo revolucionário. Essa observação é cabível desde sua redação original. Não se trata de uma legislação de ruptura, por assim dizer. Ao contrário. O objetivo da LINDB é consolidar fórmulas já assentes de interpretação e aplicação do Direito. Noções como de “ato jurídico perfeito”, “coisa julgada”, “irretroatividade de lei”, apenas para ficar em alguns exemplos, não surgiram no Direito brasileiro somente com a publicação do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, ainda com a denominação de “Lei de Introdução ao Direito Civil”, Seus dispositivos representam a síntese de regras que já eram conhecidas e aplicada no Direito brasileiro em matéria de interpretação e aplicação de leis no tempo e no espaço. A legislação teve o intento e o mérito de objetivá-las, definindo um padrão exigível de aplicação nas diversas esferas de atuação jurídica.<sup>297</sup>

Mas, pela análise da jurisprudência se verifica situações em que a nova interpretação é aplicada de maneira retroativa, mesmo diante de hipóteses em que o entendimento jurisprudencial versava de maneira diferentes no “tempo no fato”<sup>298</sup> (momento da realização do evento). Isso foi reconhecido inclusive por Fábio Martins de Andrade ao demonstrar os benefícios das alterações promovidas no Decreto-lei nº 4.657/42:

É louvável a iniciativa, na medida em que a Administração Pública abusa da possibilidade de mudar seu entendimento ou sua orientação, com a frequente oscilação jurisprudencial em diversos órgãos e níveis burocráticos administrativos (e também judiciais).<sup>299</sup>

---

<sup>295</sup> NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 93.

<sup>296</sup> Em tradução livre: o tempo rege o ato.

<sup>297</sup> CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB - Irretroatividade de Nova Orientação Geral para Anular Deliberações Administrativas. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), p. 113-134, nov. 2018. Disponível em: <file:///C:/Users/bruno/Downloads/77652-161996-1-PB%20(1).pdf>. Acesso em: 22/07/2020.

<sup>298</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 199.

<sup>299</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018: Proposta de Sistematização e Interpretação Conforme**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 219.

O entendimento é que a limitação quanto à aplicação retroativa de regramento jurídico diverso do vigente no “tempo no fato”, impediria a evolução e aperfeiçoamento da interpretação dada pelos órgãos julgadores.

Nesse sentido, cita-se uma das primeiras decisões proferidas pela Câmara Superior de Recurso Fiscais, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que o conselheiro relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, entendeu que a aplicação do artigo 24 seria um limitador do exercício da livre convicção. Veja-se:

Penso que a pretensão do Recorrente é uma tentativa de restringir a atuação do Colegiado no exercício de sua livre convicção quanto ao mérito da questão posta em julgamento, com base em numa interpretação extensiva de norma que, a meu juízo, tem destinação específica outra que não o contencioso administrativo tributário.<sup>300</sup>

No mesmo teor, tem-se o voto proferida pela conselheira Livia de Carli Germano, no acórdão nº 1401-002.993:

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.<sup>301</sup>

Contudo, à revelia desse entendimento, não se veda a superação de determinada interpretação dada anteriormente pelo órgão julgador, sendo possível, inclusive, que o novo regime esteja expresso na referida decisão. No entanto, a aplicação da nova interpretação não se pode resumir a analisar a hipótese geral e aplica-la irrestritamente ao caso concreto, como exposto no presente trabalho, é necessário que o aplicador construa o sentido das normas jurídicas, considerando também as particularidades do caso, garantindo a preservação de direitos constitucionais caros ao ordenamento jurídico, em especial o pilar da segurança jurídica dos contribuintes.

---

<sup>300</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. Acórdão nº 9202-007.145. Processo nº 16327.001389/2009-12. Relator: Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa. Data do Julgamento: 29/08/2018. Data de Publicação: 15/10/2018.

<sup>301</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. Acórdão nº 1401-002.993. Processo nº 10880.720246/2013-10. Relator: Cons. Livia De Carli Germano. Data do Julgamento: 20/11/2018. Data da Publicação: 09/01/2019.

Tanto é assim que no § 2º, do artigo 5º, do Decreto nº 9.830/19<sup>302</sup>, que tem como objetivo regulamentar o referido artigo 24, afirma que a declaração da “invalidade” da situação plenamente constituída não impossibilita a suspensão dos efeitos futuros no caso de uma relação em curso, demonstrando, portanto, que o artigo 24 em nada impede efeitos prospectivos ao novo entendimento ou orientação adotada pelo órgão julgador.

Nesse teor, pode-se citar a hipótese de modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade perpetradas pelo Supremo Tribunal Federal, com base no § 3º, do artigo 927, da Lei nº 13.105/15, decorrente da modificação da sua jurisprudência, em que se reconhece, uma nova interpretação para uma ou várias normas jurídicas, as quais deverão produzir os seus efeitos de maneira modulada (prospectivamente), com base na garantia da segurança jurídica e na proteção do interesse social.

Em outras palavras, a modulação de efeitos necessita da ocorrência de dois eventos. O primeiro é o reconhecimento da nulidade de determinada norma jurídica ou de uma das suas possíveis interpretações por órgão julgador; e o segundo, que a interpretação declarada nula tenha como base precedente anterior que lhe atestava a adequação ao sistema jurídico.

Diante desse cenário, com base em critérios de proteção à segurança jurídica e ao interesse social, decide-se pela manutenção dos atos já produzidos, ou seja, atribui-se à declaração de inconstitucionalidade efeitos prospectivos.

De fato, a modificação da jurisprudência não ocorre em decisões ditas *first impressions*<sup>303</sup>, decorrentes da primeira manifestação do órgão sobre o tema. Mas diante da conjunção de dois fatores, quais sejam, a existência de um precedente consolidado e, posteriormente, a sua superação e propositura de uma nova interpretação às normas jurídicas envolvidas.

Denota-se, pois, que em tal hipótese não há que se falar em impossibilidade de a Suprema Corte modificar o seu entendimento ou o entendimento de outra corte, o qual produzirá plenos efeitos prospectivos, o que se protege e se reconhece são os efeitos do

---

<sup>302</sup> “Art. 5º A decisão que determinar a revisão quanto à validade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos cuja produção de efeitos esteja em curso ou que tenha sido concluída levará em consideração as orientações gerais da época.

(...)

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, consideram-se orientações gerais as interpretações e as especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária e as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.” (BRASIL. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm)>. Acesso em 17/05/2020.)

<sup>303</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 573.

tempo nas relações jurídicas, em termos de consolidação e estabilização dos atos já praticados.

São tais fundamentos que são bases para a plena aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

Ao prescrever a necessidade de observância às orientações gerais da época, o órgão julgador poderá modificar a interpretação que atribuiu anteriormente ou a interpretação dada por outro órgão de inferior hierarquia, mas deverá respeitar o regramento posto no momento em que o evento ocorreu e que efetivamente baseou a atuação dos contribuintes (ou responsáveis).

Deveras, percebe-se que a discussão não deverá recair sobre a possibilidade de aplicação ou não do artigo 24, já que derivada do princípio da segurança jurídica, fundamento do Estado de Direito. A discussão que deverá ser travada pelo órgão julgador que pretenda aplicar o artigo 24 será acerca da qualidade das bases jurisprudenciais alegadas pelo sujeito passivo, e se tais entendimentos jurisprudenciais seriam capazes de conceder uma legítima confiança quanto ao correto regramento aplicado ao caso concreto, ou seja, o que se protege é a certeza do direito, o princípio da não-surpresa, verificado por meio da boa-fé objetiva.

Sobre os impactos da confiança nas relações de direito público, afirma Misabel Abreu Machado Derzi:

Isso significa que uma das partes, por meio de seu comportamento objetivo criou confiança em outra, que, em decorrência da firme crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada, foi levada a agir ou manifestar-se externamente, fundada em suas legítimas expectativas, que não podem ser frustradas.<sup>304</sup>

Além disso, importante dizer que não há confiança legítima para fins de aplicação do artigo 24 de maneira potencial, ou seja, no sentido de que poderia, por alguma hipótese, por mais remota que seja, o sujeito ter sido influenciado e conduzido suas ações com base naquele entendimento. É necessário que o sujeito efetivamente tenha confiado na estabilidade desse precedente e se dirigido dessa forma, só assim é possível se falar em quebra da confiança gerada.

---

<sup>304</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 378.

Nesse contexto, a própria discussão sobre o conteúdo do termo “orientações gerais da época”, que gerou questionamentos acerca da sua suposta imprecisão semântica, é solucionada no campo da proteção da confiança legítima, já que o que o legislador pretendeu se referir ao usar esse termo, foi aos precedentes capazes de estabilizar relações jurídicas, quer dizer, aqueles cuja modificação acarrete surpresa e quebra da confiança depositada pelos sujeitos nas suas disposições.

Isto posto, passa-se a analisar cada um dos elementos do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, de maneira a construir o sentido das normas jurídicas, com base no arcabouço de associações estabelecidas entre este enunciado e os demais contidos no ordenamento jurídico.

#### 4.3.1.1 Plano Semântico

Em um primeiro momento, o legislador fez referência ao tipo de decisão que será regulada pelas disposições do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, referindo-se à “revisão”.

De plano já foram afastados do âmbito de incidência do artigo 24 os atos que se pode chamar de iniciais, ou seja, aqueles que inauguram uma relação jurídica, em face da verificação da ocorrência de determinado evento que se subsume a um fato jurídico.

Assim, diante dessa opção feita pelo legislador, ao escolher como objeto os atos de “revisão”, tem-se que a aplicação do artigo 24 se resumirá aos órgãos que promovem revisões, os quais, em matéria tributária, destacam-se o Poder Judiciário e os órgãos administrativos fiscais.

Nesse ponto, sobre o artigo 24 se referir aos atos de revisão, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para afastar a aplicação do artigo 24 em matéria tributária, entendeu-se que o lançamento realizado pelo contribuinte (autolancamento) não configuraria procedimento de revisão, já que não se prestaria a revisar a validade de quaisquer atos ou contratos administrativos.

Nesse sentido, veja-se voto da conselheira relatora Livia de Carli Germano, no já citado acórdão nº 1401-002.993:

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”,

uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.<sup>305</sup>

Ocorre que, aqui há equívoco de ordem interpretativa e jurídica. Em primeiro lugar, nota-se que o entendimento naquele acórdão foi de que o lançamento fiscal realizado pelo contribuinte como não seria um ato de revisão. E de fato, não o foi. O ato de revisão é aquele lançamento de ofício (ou substitutivo) realizado pela autoridade fiscal ao não homologar o lançamento praticado pelo contribuinte.

Mas, entende-se que nem é esse o ato de revisão a que o dispositivo legal se refere.

Na verdade, o que se tem é que a revisão citada pelo artigo 24 é aquela promovida pelas decisões, as quais se qualificam como atos de “revisão” da legalidade do auto de infração elaborado pela autoridade fiscal (lançamento de ofício), ou seja, a revisão tratada no artigo 24 é aquela decorrente do exercício das atividades dos órgãos julgadores, avaliando a compatibilidade da norma individual e concreta (formalizada no lançamento) com o sistema jurídico.

Ora, tanto é assim que o artigo 24 cita expressamente as esferas administrativa, controladora ou judicial como sujeitos ativos dessa revisão, e não a autoridade administrativa ou o cidadão que operou o ato revisado.

Assim, em matéria de tributos, extrai-se que o termo “revisão” se refere às decisões administrativas ou judiciais de revisão da legalidade ou da constitucionalidade dos atos praticados pelas autoridades fiscais ou pelos sujeitos passivos, quais sejam, o lançamento de ofício (originário ou substitutivo) ou autolancamento (ou lançamento por homologação). Então, serão os órgãos julgadores administrativos e judiciais que deverão observar os comandos previstos no artigo 24.

Isto posto, expressa o artigo 24 que a “revisão” é aquela que envolve “ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado” e,

---

<sup>305</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-002.993. Processo nº 10880.720246/2013-10. Relator: Cons. Livia De Carli Germano. Data do Julgamento: 20/11/2018. Data da Publicação: 09/01/2019.

também, para os casos “cuja produção de efeitos esteja em curso”, acréscimo feito pelo artigo 5º, do Decreto nº 9.830/19<sup>306</sup>.

Assim, nesse momento, importa definir o alcance do adjetivo “administrativa”, se abrange o ato, o contrato, o ajuste e o processo ou abrange somente a norma, já que pela gramática da língua portuguesa, o fato de o adjetivo (administrativa) concordar na conjugação nominal com o último substantivo (norma), e estar no singular e gênero feminino (que pode ser usada para referir-se apenas à última ou a todos as palavras), não fica claro para alguns sobre a que substantivos se refere, se apenas à “norma” ou a todos (ato, contrato, ajuste, processo e norma).

Tal dúvida se dá por uma simples constatação, caso o adjetivo “administrativa” se refira a todos os substantivos, ter-se-ia que o objeto da revisão tratado no artigo 24 seria necessariamente oriundo da administração pública, impedindo, por exemplo, a sua aplicação para casos em que o ato, contrato, ajuste ou processo fossem de origem dos particulares. Afastando-se as hipóteses de revisão do autolancamento, por exemplo.

Nesse ponto, decisões já foram proferidas no âmbito do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, tendo concluído que o adjetivo “administrativa” é empregado para denotar que os atos, contratos, ajustes, processos e normas são aqueles que têm natureza administrativa. Veja-se:

Causa maior dúvida, entretanto, o alcance de “ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”, em razão de uma peculiaridade gramatical da língua portuguesa. A perplexidade reside, precisamente, no alcance semântico do adjetivo “administrativa”, se em relação apenas a “norma”, ou se afeta os demais substantivos.

(...)

Desse modo, parece-nos que a referida norma não alcança os atos privados realizados no procedimento de declaração dos fatos geradores e apuração dos

---

<sup>306</sup> “Art. 5º A decisão que determinar a revisão quanto à validade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos cuja produção de efeitos esteja em curso ou que tenha sido concluída levará em consideração as orientações gerais da época.

§ 1º É vedado declarar inválida situação plenamente constituída devido à mudança posterior de orientação geral.

§ 2º O disposto no § 1º não exclui a possibilidade de suspensão de efeitos futuros de relação em curso.

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, consideram-se orientações gerais as interpretações e as especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária e as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

§ 4º A decisão a que se refere o **caput** será motivada na forma do disposto nos art. 2º, art. 3º ou art. 4º.” (BRASIL, Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/D9830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9830.htm)>. Acesso em: 21/07/2020).

tributos devidos, mas apenas aos atos administrativos realizados pela Administração Pública.<sup>307</sup>

No entanto, tem-se que mesmo que fosse empregado o adjetivo “administrativa” para os atos que seriam objeto de revisão nos termos do artigo 24, ou seja, mesmo que o artigo 24 se refira apenas aos atos administrativos, não haveria qualquer óbice para a sua aplicação nos casos de autolancamento, já que, como exposto acima, a “revisão” a que o referido artigo faz referência é àquela perpetrada pela autoridade fiscal de não homologação do autolancamento, ou seja, do lançamento de ofício substitutivo.

Deveras, importante esclarecer a cronologia imposta pelo artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, o primeiro ato é o autolancamento realizado pelo contribuinte, em seguida, ao não homologar esse ato do particular, a Autoridade Fiscal produz um ato administrativo, o lançamento de ofício ou lançamento substitutivo, que tem como objetivo substituir o ato praticado pelo contribuinte, remanescendo apenas este último de autoria de um agente público.

Cuidando-se de um lançamento substitutivo<sup>308</sup>, como a própria expressão já afirma, ela substitui o lançamento anterior, ou seja, os dois não podem subsistir simultaneamente. Portanto, permanece apenas o ato praticado pela autoridade fiscal. Nesse sentido é a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Não reconhecendo adequados os atos praticados, os agentes do Poder Tributante instauram, imediatamente, o “procedimento de lançamento”, isto é, elaboram um lançamento substitutivo daquele (‘autolancamento’ ou nome que se queira dar) ato do contribuinte.<sup>309</sup>

Em seguida, irredimido com a atuação fiscal, o contribuinte interpõe defesa administrativa, instaurando o contencioso administrativo fiscal. Iniciada essa fase, o órgão julgador (mencionado no artigo 24) ao analisar a defesa interposta pelo contribuinte, proceda com a análise do lançamento substitutivo praticado e impugnado, ou seja, revisa o ato administrativo. Sendo este último ato de revisão o objeto do artigo 24.

---

<sup>307</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-003.284. Processo nº 13864.720171/2015-25. Relator: Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto. Data do Julgamento: 14/08/2018. Data da Publicação: 10/09/2018.

<sup>308</sup> Ocorre que o lançamento de ofício decorrente dessa atividade da Administração, é chamado de “lançamento de ofício substitutivo”, na expressão do Min. Luiz Fux nos autos do Recurso Especial nº 761.908/SC. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 761.908/SC. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 05/12/2006. Data da Publicação: 18/12/2006).

<sup>309</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 411.

Portanto, mesmo diante de eventual posicionamento de que o adjetivo “administrativa” abrange todos os substantivos anteriores à norma (ato, contrato, ajuste e processo), tem-se que a revisão tratada no artigo 24 a ser realizada pelo órgão julgador será sob um ato administrativo, qual seja, o lançamento de ofício substitutivo do autolancamento realizado pelo contribuinte.

Sobre isso, a consideração das “orientações gerais da época” não pode ser vista como algo que se remete unicamente aos indivíduos, cuida-se de dever a ser cumprido por todo aquele aplicador do direito inserido em sistema jurídico que se pauta pelos princípios da segurança jurídica, certeza do direito, irretroatividade, proteção da confiança legítima e a boa-fé objetiva.

Em seguida, cabem esclarecimentos sobre qual seria a “situação plenamente constituída” a ser revisada.

Ora, a situação plenamente constituída citada no artigo 24 será, por óbvio, o evento do mundo fenomênico praticado pelo contribuinte e que preencheu os requisitos de um fato jurídico tributário, possibilitando a incidência normativa, reportada pelo lançamento substitutivo.

Cuida-se, na espécie, da discussão já abordada sobre o “tempo no fato” e o “tempo do fato”<sup>310</sup>, tendo que a “situação plenamente constituída” é a realizada no “tempo no fato” e que se encontra devidamente relatada, por meio das provas competentes, no lançamento de ofício realizado, ou seja, o próprio lançamento de ofício se reportará à “situação plenamente constituída”.

Após definir o tipo de decisão (revisional) e o seu objeto (atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativas), segue o artigo 24 tratando da consequência imposta.

Prevê-se que a “revisão” realizada pelo órgão julgador deverá considerar as “orientações gerais da época”, as quais são definidas no parágrafo único, deste mesmo artigo 24, como “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”.

Diante desses dados enunciativos é possível concluir que as orientações gerais são manifestações públicas que se dirigem para a universalidade de sujeitos, que serviram como base para a realização do fato jurídico pelo sujeito de direito e que, portanto, seus efeitos

---

<sup>310</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 199.

estavam sendo produzidos no tempo da ocorrência do fato jurídico, ou melhor, no “tempo no fato”.

Ao se afirmar que as orientações gerais da época tratadas pelo artigo 24 são aquelas que serviram como base para a realização do fato jurídico, observa-se a necessidade de que o sujeito de direito estivesse revestido de uma legítima confiança nas orientações do poder público, o que serve para compor o conteúdo normativo da expressão “orientações gerais da época”.

Na espécie, para ser considerada uma “orientação geral da época”, essa orientação jurisprudencial ou contida em atos públicos de caráter geral, é aquela suficiente a atribuir a segurança necessária para produzir uma confiança nos administrados ou contribuintes e é essa confiança que é protegida pelo ordenamento jurídico, através do princípio da segurança jurídica.

Deveras, sabe-se que no direito tributário é elemento fundamental a garantia da previsibilidade do direito e a não-surpresa dos contribuintes, ou seja, a exigência de que o poder público atue de maneira previsível e estável. Nesse ponto, veja-se comentários de Heleno Taveira Torres sobre o tema:

O princípio da proteção da confiança legítima garante o cidadão contra modificações substanciais inesperadas, mas também daqueles casos cuja permanência de certas situações jurídicas, pelo decurso do tempo ou pela prática continuada da Administração, já não autoriza a revogação ou a anulação do ato administrativo, para fazer valer uma legalidade incongruente com a confiabilidade adquirida. A Administração deve respeitar esse “estado de confiança legítima” e, ao mesmo tempo, controlar os seus atos em conformidade com o respeito à confiança dos indivíduos na ação dos órgãos estatais.<sup>311</sup>

Assim, não são quaisquer orientações públicas e gerais que possuem esse condão, mas apenas aquelas que tenham, como dito, a capacidade de gerar uma confiança legítima.

São exemplos os atos e instruções normativas, as respostas à consulta, os pareceres, a jurisprudência judicial e administrativa e qualquer outro veículo introdutor de normas que tenha a capacidade de preencher esses requisitos exigidos pelo artigo 24.

Ora, vislumbra-se que não basta que as orientações emanem meras expectativas ou esperanças aos administrados, é necessário gerar um grau de confiabilidade suficiente para

---

<sup>311</sup> TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e Confiança são Elementares no Direito Tributário. In: **Revista Consultor Jurídico**, 24 de abril de 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>>. Acesso em 17/05/2020.

fazer com que o administrado adote comportamentos e tome decisões com base nesse entendimento, confiante no entendimento manifestado pelo próprio poder público.

Nesse desiderato, novamente se afirma que a discussão não deverá recair sobre a aplicação ou não do artigo 24 em matéria tributária, mas sim sobre a qualidade da orientação que pautou o comportamento do contribuinte.

Em seguida, observa-se que o artigo 24 veicula uma proibição ao órgão julgador, que ao verificar hipótese de “mudança posterior de orientação geral” sejam declaradas a “invalidade” de “situações plenamente constituídas”.

Assim, tem-se que o sentido do texto legislativo é claro, entretanto o emprego da expressão “invalidade” pode causar certa imprecisão, cabendo esclarecimentos.

Como se sabe, a invalidade pressupõe a retirada de determinada norma jurídica do sistema do direito. Veja-se as lições de Paulo de Barros Carvalho:

A validade não deve ser tida como predicado monádico, como propriedade ou como atributo que qualifica a norma jurídica. Tem status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa, considerada na sua inteireza lógico-sintática e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’ a norma “n” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”. Ser norma é pertencer ao sistema, o “existir jurídico específico” a que alude Kelsen.<sup>312</sup>

Assim, tem-se que os órgãos julgadores administrativos e controladores não possuem competência para declarar a invalidade de normas jurídicas gerais e abstratas, ou seja, determinando a sua retirada do sistema jurídico. Contudo, ao analisar a decisão de invalidação em face da norma jurídica individual e concreta (o auto de infração, por exemplo), ter-se-á que a decisão proferida pelos órgãos julgadores administrativos fiscais terá o condão de retirar essa norma jurídica individual e concreta do sistema.

Com efeito, será a norma jurídica individual e concreta que será objeto do artigo 24, e não a norma jurídica geral e abstrata, por ausência de competência para tanto. Tanto é assim que no início desse enunciado legislativo menciona-se que a revisão pelo órgão julgador se dará em face da “validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”, ou seja, da norma jurídica individual e concreta e não do fundamento de validade dessas normas (a norma jurídica geral e abstrata).

Essa constatação serve para afastar qualquer dúvida acerca das alegações de que a aplicação do artigo 24 em matéria tributária poderia engessar a interpretação das normas

---

<sup>312</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 99-100.

jurídicas, já que ao atingir apenas a validade da norma jurídica individual e concreta, resta-se intacto o (novo) sentido construído para a norma geral e abstrata, que apenas não será aplicado ao caso concreto pelas limitações impostas pelos valores insculpidos na Constituição Federal e pela aplicação do referido artigo 24.

Assim, estabelecido o conteúdo semântico do artigo 24, passa-se à análise da sua estrutura lógica em conjunto com os elementos semântico assim expostos, sendo composta por uma hipótese e uma consequência, implicadas por meio de um modal deôntico (permitido, obrigatório ou proibido).

#### 4.3.1.2 Plano Lógico-Semântico

Diante de todos esses esclarecimentos de ordem semântica, vislumbra-se que como qualquer norma jurídica em sentido estrito (considerando-se a homogeneidade sintática<sup>313</sup>), também o artigo 24 é estruturado em um juízo hipotético-condicional, em que se visualizam duas proposições, a primeira delas definida como antecedente, prevendo elementos para a identificação de um evento de possível ocorrência no tempo e no espaço, o qual, após ser vertido em linguagem competente, implicará (causalidade jurídica<sup>314</sup>) uma determinada relação jurídica, ou seja, uma consequência. Em expressão lógica, assim é representada a norma jurídica em sentido estrito:  $D(H \rightarrow C)$ .

Nesse sentido, a configuração lógica do artigo 24 seria composta por mais de uma norma jurídica, sendo a primeira no seguinte teor: dada a “revisão” quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado” (antecedente), deverão obrigatoriamente (modal deôntico de obrigação) os julgadores das

---

<sup>313</sup>: Sobre isso, Paulo de Barros Carvalho faz importante esclarecimento sobre o pressuposto da homogeneidade sintática: “Fixemos aqui um marco importante: quando se proclama o cânone da homogeneidade sintática” das regras do direito, o campo de referência estará circunscrito às normas em sentido estrito, vale dizer, aquelas que oferecem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deôntica R entre os sujeitos S' e S”), mesmo que essa completude seja momentânea e relativa, querendo significar, apenas, que a unidade dispõe do mínimo indispensável para transmitir uma comunicação de dever-ser. E mais, sua elaboração é preparada com as significações dos meros enunciados do ordenamento, o que implica reconhecer que será tecida com o material semântico das normas jurídicas em sentido amplo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica**: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>>. Acesso em: 02/042020.)

<sup>314</sup> Sobre o tema: cita-se: VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

esferas “administrativa, controladora ou judicial” observar as “orientações gerais da época” (consequente).

A segunda norma jurídica contida no artigo 24 instrumentaliza a primeira, mas que com ela não se confunde. A estrutura lógica é a mesma (por óbvio), mas o comando deôntico é outro. Estando contida na segunda parte do caput do artigo 24 expressando o modal deôntico da proibição.

Assim, tem-se a seguinte estrutura: dada a verificação pelos julgadores das esferas “administrativa, controladora ou judicial” de “mudança posterior de orientação geral” (antecedente) está proibido (modal deôntico de proibição) que sejam declaradas “inválidas situações plenamente constituídas”.

Como se vê, do texto do artigo 24 é possível extrair duas normas jurídicas, a primeira obrigando aos órgãos julgadores a observância das orientações gerais da época e a segunda proibindo que diante da mudança de orientação o órgão julgador declare a invalidade de situações plenamente constituídas.

Na espécie, o que se extrai é que ambas as normas jurídicas expressam a segurança jurídica como bem jurídico a ser protegido, impondo aos órgãos julgadores o papel de conceber essa proteção jurídica no âmbito das suas decisões.

Nesse desiderato, conclui-se que o artigo 24 veio necessariamente para dar maior concretude ao rol de garantias constitucionais, em especial o princípio da segurança jurídica e da certeza do direito e os seus corolários: a proteção da boa-fé objetiva, da confiança legítima e da irretroatividade, cabendo, portanto, a sua obediência pelo órgãos julgadores das esferas administrativa, controladora e judicial, tanto por imposição constitucional como por expresse mandamento legal.

Afinal, qualquer norma jurídica que determine caber ao julgador (administrativo, judicial ou controlador) considerar as orientações e manifestações da época da realização do fato jurídico em análise, nada mais reporta que não o sistema jurídico exercendo o seu papel, como bem ressalta Geraldo Ataliba: “o direito é por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança”<sup>315</sup>. Não se admite, portanto, que o próprio sistema jurídico seja expressão de insegurança jurídica.

Isto posto, nota-se uma nítida relação do enunciado do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42 com os valores que permeiam o direito tributário, ramo de fundamentação

---

<sup>315</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 156.

constitucional e que veicula um rol específico de garantias de proteção às esferas jurídicas dos contribuintes, sendo a proteção da segurança jurídica e da certeza do direito um dos seus princípios basilares.

De fato, em matéria tributária, além dos princípios de cunho geral, a Constituição Federal elenca as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, resumidas em dois grupos: os princípios constitucionais tributários e as imunidades (artigos 150 a 152, da Constituição Federal), as quais visam garantir, entre outros direitos, a segurança e a estabilidade das relações entre o poder tributante e os contribuintes.

Nesse sentir, mesmo sendo permeado por garantias constitucionais específicas, que geram um grau ainda mais elevado de proteção aos contribuintes, especialmente por percorrer uma área de exceção à proteção da propriedade privada, fundamento do Estado de Direito, observa-se que no âmbito dos lançamentos tributários e dos respectivos processos administrativos fiscais, existe uma clara deficiência quanto à proteção da segurança jurídica dos contribuintes no que concerne à interpretação das normas jurídicas.

Acerca desse ponto, cita-se Heleno Taveira Torres que faz importante análise sobre a relação da segurança jurídica e o direito tributário:

Diante do estado de insegurança permanente, que se verifica na aplicação do Direito Tributário, desvela-se a importância de uma teoria da segurança jurídica, não mais formal, como ao gosto de muitos, mas segundo parâmetros materiais de efetivação de princípios tributários, proteção da confiança e estabilidade sistêmica.

Por isso, ainda que a prática tributária dos entes federativos, empiricamente, deponha em contrário — com um verdadeiro “estado de exceção permanente”, nas palavras de Gilberto Bercovici, distante da “normalidade” dos princípios —, nosso constitucionalismo orienta-se para um efetivo garantismo constitucional tributário.<sup>316</sup>

De fato, o ramo (didaticamente considerado) do direito tributário possui uma complexidade imanente, decorrente de diversos regimes específicos existentes para cada tributo, ou dos diferentes veículos introdutórios de normas que devem ser observados pelos contribuintes, oriundo dos mais diversos entes federados, autarquias, órgãos ou secretarias da administração pública, o que, acarreta em instabilidades e incertezas incompatíveis com o bem jurídico atingido pela exação tributária, qual seja, o patrimônio dos contribuintes, que

---

<sup>316</sup> TORRES, Heleno Taveira. A Segurança Jurídica do Sistema de Tributação. In: **Revista Consultor Jurídico**, 12 de setembro de 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>>. Acesso em: 17/05/2020.

possui expressa proteção constitucional por meio do direito à propriedade privada e à livre iniciativa.<sup>317</sup>

Como se sabe, é frequente a realização pelos contribuintes de planejamentos tributários (elisão), onde se contrapõe a interpretação da legislação tributária dada pelos contribuintes àquela proposta pelo Fisco, é nesse plano que melhor são aplicadas as disposições do artigo 24, quando os órgãos julgadores administrativos, e posteriormente o poder judiciário, são chamados para a resolução desses frequentes impasses jurídico-interpretativo.

Inclusive, importante destacar que no artigo 2º, inciso XIII, do Decreto nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata sobre o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, prevendo a obrigatoriedade da Administração Pública observar a “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”.

Portanto, o referido artigo 2º, inciso XIII, do Decreto nº 9.784/99, denota sentido absolutamente compatível com as disposições do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, devendo que os órgãos julgadores administrativos apliquem nova interpretação de maneira retroativa, o que, por óbvio, não se resume às hipóteses de alteração legislativa, sendo plenamente aplicável para hipóteses de modificação da jurisprudência. Devendo, ainda, preocupar-se com o melhor atendimento do fim público, o que inclui as garantias da segurança jurídica e da certeza do direito.

Assim diante da contraposição de interesses entre contribuintes e autoridades fiscais, a busca pela proteção da segurança e pela proteção da confiança legítima das relações tributárias são os caminhos para a estabilização dessas relações, o que, se verifica expresso por meio do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, que não encontra qualquer óbice para ser aplicado em matéria tributária.

#### **4.3.2 Artigo 24 e a Norma Jurídica Tributária Sancionadora**

---

<sup>317</sup> Além disso, são constantes as alterações legislativas e jurisprudenciais em matéria tributária e processual tributária, o que corrobora com a insegurança jurídica que os contribuintes vivenciam.

Feitas as considerações acima sobre a plena aptidão do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, para ser aplicado em relação à norma jurídica primária dispositiva, passa-se a analisar o arcabouço de regras e princípios que tratam especificamente sobre as limitações ao poder sancionador do Estado em matéria tributária.

Como já exposto, subsistem dois regimes jurídicos diferentes, que se relacionam, mas que não se confundem, sendo um relativo às normas jurídicas que preveem no seu antecedente um ato lícito (fato jurídico tributários) e as outras que preveem em seu antecedente um ato ilícito (infração tributária).

Nesse desiderato, a infração tributária é parte importante do sistema jurídico, tendo como função a coação dos indivíduos a cumprirem o dever jurídico previsto na norma jurídica dispositiva, de maneira a promover a eficácia social desta norma. Não se trata, como se sabe, de algo infalível, ou seja, que a imposição de penalidade fará com que os sujeitos de direito cumpram o dever jurídico anteriormente descumprido, mas que estimulam o seu cumprimento. Sobre isso, cita-se Paulo de Barros Carvalho:

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, o legislador enlaça concomitantemente uma providência sancionatória ao não cumprimento do referido dever. O Direito, por assim dizer, garante seu ato de vontade, mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido.<sup>318</sup>

Na espécie, observa-se que a imposição de uma sanção (considerada aqui como a relação jurídica punitiva em face do descumprimento de um dever) tem o papel de ser legítimo instrumento do ordenamento jurídico para o cumprimento da sua finalidade, que é a regulação dos comportamentos intersubjetivos.

Sobre isso, Angela Maria da Motta Pacheco destaca que “se o direito é um conjunto de normas que obrigam, proíbem ou permitem, tem de prever igualmente uma sanção e a forma de impô-la, em caso de desobediência e rompimento da ordem”<sup>319</sup>.

Nesse desiderato, é da natureza do direito, mais ainda do direito tributário, assim como no direito penal, a previsão legislativa de infrações em face do descumprimento de

---

<sup>318</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 470.

<sup>319</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. *Infrações e Sanções Tributárias*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 75-94.

deveres jurídicos, com o objetivo de punir a mora do contribuinte e coibir o comportamento transgressor.<sup>320</sup>

Ao analisar o bem jurídico tutelado pelas normas que preveem infrações tributárias, Aurora Tomazini de Carvalho leciona que:

O sistema tributário é constituído para que toda sociedade contribua, arrecadando receitas, cuja finalidade é o financiamento de atividades sociais do Estado. O descumprimento de certas condutas prescritas pela ordem tributária contribui para a diminuição da arrecadação de receitas e, conseqüentemente, prejudica a finalidade para as quais foram instituídos os tributos, qual seja, o financiamento das atividades do Estado. Neste sentido, por o legislador entender que o cumprimento das normas tributárias têm uma função social muito relevante para o convívio da sociedade organizada, desvaloriza a não observância de tais normas tipificando tal conduta como hipótese de incidência de normas penais.<sup>321</sup>

Dada a importância ao ordenamento jurídico das normas que preveem uma sanção no seu conseqüente, deve-se considerar que subsiste um arcabouço de princípios constitucionais voltados especificamente para orientar a interpretação das regras jurídicas, especialmente no sentido de limitar o poder estatal de imposição de penalidades às condutas transgressoras.

Tais princípios serão fundamentais para extrair o sentido do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, em relação às normas sancionadoras, que tratam da configuração de um ilícito, o que demanda tratamento diferente das normas dispositivas.

#### 4.3.2.1 Valores Constitucionais

Nesse campo, como se sabe, os princípios constitucionais exercem sobre o ordenamento jurídico uma função de direcionamento axiológico, estabelecendo associações com os demais enunciados prescritivos a fim de conduzir a construção dos sentidos das normas jurídicas.

Por isso, se considera que não é possível a interpretação jurídica sem a devida análise dos princípios constitucionais, já que com base na sua posição hierárquica superior, acabam

---

<sup>320</sup> Em âmbito não jurídico, o que acaba sendo irrelevante para o presente trabalho, mas que merece a consideração, tem-se que a imposição de penalidades serve também como elemento que desestimula a concorrência empresarial desleal, acarretada pelo não pagamento de tributos como forma de estimular a própria atividade econômica.

<sup>321</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Direito Penal Tributário**: Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 146.

espraiando os seus efeitos sobre as mais diversas regras jurídicas, dentre elas, as que se remetem à imposição de sanções tributárias.

Nesse sentido, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha afirma que a interpretação e aplicação das normas primárias sancionadoras, “não poderão afrontar um princípio constitucional”<sup>322</sup>. Demonstrando, portanto, que os enunciados que prescrevem sanções deverão ser interpretados conforme os valores estatuídos na Constituição Federal, ou seja, por meio dos princípios.

Nesse mesmo sentido, cita-se a lição de Humberto Ávila ao analisar a eficácia dos princípios:

Os princípios, por serem normas imediatamente finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, que diz respeito a outras normas do mesmo sistema, notadamente das regras. Sendo assim, os princípios são normas importantes para a compreensão do sentido das regras.<sup>323</sup>

É por meio dessa função integrativa, exposta no presente trabalho no plano do conteúdo (dialogismo), que os valores contidos nos princípios constitucionais que protegem as garantias constitucionais dos contribuintes exercerão a sua influência em matéria tributária.

Feitas tais pontuações sobre o papel dos princípios, tem-se que com relação a imposição de penalidades alguns princípios se destacam, como o princípio da presunção de inocência, exposto no artigo 5º, inciso LVII, da Constituição Federal, o qual, na esfera tributária, expressará a garantia de que os contribuintes não serão considerados culpados antes da comprovação definitiva do ilícito apontado pela autoridade fiscal.<sup>324</sup>

---

<sup>322</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. Noeses: São Paulo, 2015, p. 99.

<sup>323</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 122.

<sup>324</sup> Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já assim reconheceu:

“DOCUMENTO FALSO - Em se tratando de falsidade de documento, incumbe o ônus da prova à parte que a argüir. Inteligência do artigo 389, I, do Código de Processo Civil.

No Brasil, a presunção de inocência se constitui na maior das garantias individuais consagradas na Constituição de 1988.

Havendo dúvidas quanto à materialidade e autoria de fato doloso, interpreta-se em favor do contribuinte. Inteligência artigo 112, III, do CTN.” (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 102-47.903. Processo nº 10680.003400/2005-31. Relator: Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva. Data do Julgamento: 20/09/2006. Data da Publicação: 17/01/2008.)

“INOCÊNCIA. PRESUNÇÃO. Bases principiológicas asseguram que a dúvida, manifestada pelo agente público quanto à prática de infração, é solucionada em consonância com a presunção de inocência do acusado, motivo por que, no caso concreto, deve prevalecer a entrega da declaração de rendimentos cuja data de apresentação não é negada ou repelida pela repartição de origem.” (BRASIL. Conselho Administrativo de

Em conjunto, tem-se o princípio do *in dubio pro reo*, que tem como objeto gerar o benefício da dúvida em favor dos contribuintes, impondo à autoridade administrativa o ônus da comprovação cabal da ilicitude praticada pelo sujeito. Na espécie, a sua aplicação se mostra fundamental em hipóteses como da imposição no lançamento fiscal do agravamento da multa de ofício à alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento), ou ainda, quando a autoridade fiscal aponta eventuais fraudes, simulações, conluíus ou desconsidera negócios jurídicos.

Como explica Sacha Calmon Navarro Coelho, “qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude redundará em vantagem para o contribuinte. A decisão há de ser, necessariamente, em seu favor.”<sup>325</sup>

Na espécie, o próprio Código Tributário Nacional, previu em seu artigo 112<sup>326</sup>, as hipóteses que a interpretação das normas jurídicas deverão se dar da “maneira mais favorável ao acusado”, nos casos de dúvida, entre outros, quanto “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação” (inciso IV).

Com base nesse artigo 112, estabeleceu-se ao legislador infraconstitucional que na dúvida sobre a aplicação de penalidades, deve-se decidir pela aplicação daquela que for mais favorável ao contribuinte. Do mesmo modo, o artigo 112 permitiu que o julgador pudesse graduar a punição de acordo com a gravidade do ilícito, ou seja, da maneira mais favorável ao acusado, quando a legislação não sanar adequadamente essa dúvida.<sup>327</sup>

Com relação às normas processuais, cita-se as lições de Rafael Pandolfo, que expõe de maneira clara a aplicação do princípio do *in dubio pro reo*, em face do empate nas votações em colegiados administrativo, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ou os tribunais de impostos e taxas das unidades da federação:

---

Recursos Fiscais. Acórdão nº 103-22.945. Processo nº 13808.001590/00-81. Relator: Conselheiro Flávio Franco Corrêa. Data do Julgamento: 29/03/2007. Data da Publicação: 12/07/2007.)

<sup>325</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Aplicação, Interpretação e Interação da Legislação Tributária (Teoria do Direito Tributário). In: Souza, Priscila (coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Vol. VI. São Paulo: Noeses, 2009, p. 859-921.

<sup>326</sup> “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>327</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. Noeses: São Paulo, 2015, p. 156-157.

A um, porque, sendo norma sancionatória (em sentido lato), o regime das normas punitivas primárias, com exceção das ressalvas expressamente alinhadas pela legislação, deve seguir todos os preceitos próprios dos regimes punitivos (...)

A dois, uma vez que o denominado *in dubio pro reo* foi expressamente positivado pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, norma geral tributária cujos limites devem ser observados por toda a legislação infraconstitucional. Assim, mesmo que se discuta a respeito da extensão das garantias do regime punitivo penal às infrações administrativas e tributárias, o dispositivo há pouco citado coloca o tema em questão foram da zona de conflito, ao prescrever expressamente comando inafastáveis ao aplicador/julgador tributário: (...) <sup>328</sup>

Além do princípio da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*, por meio do princípio da segurança jurídica, pode-se extrair os princípios da legalidade e da tipicidade no âmbito da infração tributária, cujo fundamento se encontra no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal. <sup>329</sup>

É em face dos princípios da legalidade e da tipicidade, verifica-se que o Código Tributário Nacional, e seu artigo 97, estabelece a necessidade de lei para, entre outros, cominar penalidades para as “ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

Ademais, por meio das disposições dos princípios da legalidade e da tipicidade que os atos de lançamento tributário e de imposição de sanções devem conter fundamentação jurídica adequada e motivação, fundamentada em elementos de prova idôneos.

Também baseado no princípio da segurança jurídica, tem-se o princípio da irretroatividade, já tratado no presente trabalho, que está previsto no artigo 5º, inciso XXXVI, e no artigo 150, inciso III, “a”, da Constituição Federal, incidindo em matéria tributária como um limite-objetivo à aplicação das normas jurídicas para fatos já concretizados no passado.

O princípio da irretroatividade se manifesta em relação às sanções tributárias por meio da garantia da retroatividade benéfica das multas, uma exceção ao princípio da irretroatividade, prevista no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional, que permite

---

<sup>328</sup> PANDOLFO, Rafael. O *In Dubio Pro Reo* e sua Aplicabilidade às Sanções Tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 891-906.

<sup>329</sup> Sobre isso, cita-se Roque Antonio Carrazza: “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeira a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 285).

ao contribuinte ser enquadrado em nova hipótese sancionadora mais benéfica, em razão de posterior alteração legislativa. A garantia da retroatividade nessa hipótese permite que o contribuinte não seja punido de maneira mais grave, quando o sistema jurídico já reconhece a própria mitigação da gravidade da conduta ilícita praticada, exigindo reparação menor.

Isso se dá, pois, como se sabe, a retroatividade das normas jurídicas se reveste em grave obstáculo para a manutenção do Estado de Direito, importando em quebra da segurança jurídica e da confiança necessárias para a manutenção do sistema jurídico. Nessa mesma linha, cita-se Roque Antonio Carrazza:

Quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, alteram-se as condições básicas do Estado de Direito, já que se quebra irremediavelmente a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, se isto acontecer, elas já não terão segurança, pois ficarão à mercê não só do Direito vigente (o que é correto e normal), como também de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontecer, o Estado de Direito soçobra.<sup>330</sup>

Sobremais, outros princípios que expressam os valores basilares do sistema jurídico são os princípios do devido processo legal, da justiça e o da isonomia, intimamente relacionados, já que a garantia do tratamento igualitário é um pressuposto de uma legislação ou aplicação das normas jurídicas de maneira justa.

O princípio da isonomia está esculpido no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, preconizando a igualdade de todos perante a lei. No âmbito tributário, dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, tem-se a expressão desse princípio, vedando o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes.

Com base nesses preceitos constitucionais, com relação às sanções, impõe-se ao legislador a necessidade de prever as circunstâncias fáticas que atenuem ou agravem a sanção, de maneira que expressem uma gradação da penalidade imposta ao sujeito passivo da relação jurídica estabelecida conforme a sua culpabilidade. Nesse teor, menciona Heleno Taveira Torres que:

Como sabido, não basta o “fato típico” para configurar suposto ilícito. Ao lado do princípio da legalidade que o define, nosso ordenamento congrega o princípio da “culpabilidade”, na sua qualificação. Logo, para que uma sanção possa ser

---

<sup>330</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 395.

empregada é imprescindível que se tenha “lei” prévia e se verifique a valoração de uma conduta de culpa (*nulla poena sine culpa*).<sup>331</sup>

Assim, visualiza-se que o princípio constitucional da isonomia tem ampla incidência sobre a aplicação das sanções tributárias, garantindo o respeito à individualização das penas, conforme a o grau de culpabilidade de cada sujeito de direito, bem como o tratamento justo e equânime na aplicação das penalidades.

Nesse ponto, bem destaca Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, que nesse campo das infrações tributárias, aplicam-se os princípios da individualização da pena e da equidade para a efetiva garantia do tratamento justo e isonômico na imposição das sanções tributárias. Veja-se:

Corolários da igualdade e da justiça, os princípios da individualização das penas e da equidade na aplicação das normas primárias sancionatórias funcionam como instrumentos normativos à disposição do aplicador do Direito, buscando, justamente, superar as falhas da lei e amoldar o justo e o isonômico às especificidades do caso concreto; servem como complementos indispensáveis na realização desses sobrevalores.<sup>332</sup>

Na espécie, sempre que se estiver diante de questões acerca de normas jurídicas sancionadoras, mostra-se presente o princípio da individualização da pena, o qual, segundo Robson Maia Lins, tal princípio é aplicável “não só às relações regidas pelo direito penal, mas em todas as estruturas normativas cujo antecedente normativo for um ato ilícito”<sup>333</sup>.

Sobremais, tem-se que o princípio da vedação ao confisco tem como objeto o pagamento do tributo e não a relação jurídica de cunho sancionadora. Contudo, o que se vê é a própria possibilidade jurídica de instituição de multas fiscais que expressam verdadeira hipótese de confisco, mas que são admitidas no ordenamento jurídico, diante da gravidade da conduta praticada pelo sujeito passivo, como nos casos de constatada simulação, fraude ou conluio. Nesse ponto, argui Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

A supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, frise-se, interesse este com finalidades, conscientemente, contrárias à lei, torna indispensável a possibilidade de aplicação de multas excessivas, pois a multa, neste caso, cumprirá seu papel punitivo, repressor de condutas, na sua maior

---

<sup>331</sup> TORRES, Heleno Taveira. Sanções Tributárias devem Respeitar Garantias de Culpabilidade e Inocência. In: **Revista Consultor Jurídico**, 30 de maio de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-30/consultor-tributario-sancoes-tributarias-respeitar-garantia-culpabilidade>>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>332</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. Noeses: São Paulo, 2015, p. 121.

<sup>333</sup> LINS, Robson Maia. Notas Sobre a Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias . In: **IBET**. Disponível em: <[http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/10250\\_Artigo.pdf](http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/10250_Artigo.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020.

intensidade, devendo representar um encargo extremamente significativo, ainda que subtraia o patrimônio de forma avultante.<sup>334</sup>

Além disso, no âmbito das multas, como em qualquer um dos poderes instituídos na Constituição Federal, o poder sancionador não é irrestrito quanto à eleição pelo legislador da força punitiva a ser dispendida sobre determinada conduta ilícita, devendo observância ao princípio da proporcionalidade.

Segundo Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, entre outras hipóteses, o princípio da proporcionalidade permite “que o juiz gradue o peso da norma, em uma determinada incidência, de modo a não permitir que ela produza um resultado indesejado pelo sistema, assim fazendo a justiça do caso concreto”<sup>335</sup>.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o tema é extenso, havendo diversos litígios quanto à ausência de proporcionalidade na eleição da multa pela legislação tributária, como o debate sobre o limite para a fixação da multa de mora em matéria tributária, objeto do Recurso Extraordinário nº 882.461/MG<sup>336</sup>, com repercussão geral já reconhecida; o limite da multa qualificada decorrente da identificação de hipóteses de fraude, simulação ou conluio, também com repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 736.090/SC<sup>337</sup> (tema 863); ou ainda o já reconhecimento, por meio do Recurso Extraordinário nº 55.906/SP<sup>338</sup>, da plena possibilidade de redução da multa fiscal estabelecida na legislação tributária, empregando para tanto o princípio da proporcionalidade.

Nesse sentido, tem-se no princípio da proporcionalidade um claro limite constitucional ao poder sancionador do Estado, de maneira a garantir que a punição aplicada seja proporcional à infração cometida, impedindo o exercício desmedido dessa potestade.

Com isso, o que se pretende afirmar é que a mera demonstração de descumprimento de uma obrigação tributária, nem sempre será suficiente para a incidência de determinadas

---

<sup>334</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. Noeses: São Paulo, 2015, p. 147.

<sup>335</sup> BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. In: **Revista da EMERJ**, Vol. 6, nº 23, 2003, Disponível em: <[https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista23/revista23\\_25.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_25.pdf)>. Acesso em 17/05/2020.

<sup>336</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 882.461/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 21/05/2015. Data da Publicação: 12/06/2015.

<sup>337</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 736.090/SC. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 29/10/2015. Data da Publicação: 27/11/2015.

<sup>338</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 55.906/SP. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Gallotti. Data de Julgamento: 27/05/1969. Data da Publicação: 05/08/1965.

sanções, e é especialmente por meio de tais princípios, aplicáveis especificamente em matéria de direito sancionador, que as regras jurídicas deverão ser interpretadas, de maneira a proteger os sujeitos de direito do exercício do poder sancionador pelo poder público.

#### 4.3.2.2 Âmbito Infraconstitucional

Postos os princípios que influenciam a interpretação e aplicação das normas sancionadoras, passa-se a analisar o arcabouço infraconstitucional de normas que tratam da imposição de sanções tributárias.

Nesse ponto, é o Código Tributário Nacional o principal veículo introdutor de normas que introduziu as principais regras infraconstitucionais para a imposição de penalidades em face dos contribuintes.

No artigo 108, inciso IV, do Código Tributário Nacional, elenca-se a “equidade” como um dos critérios que deverão ser utilizados pela autoridade competente na aplicação da legislação tributária.<sup>339</sup>

Segundo De Plácido e Silva, a equidade é o critério que tem como base a análise de “circunstância especial de cada caso concreto, concernente ao que for justo e razoável”, ou seja, significa um elemento do conceito maior de justiça, mas com enfoque no ato de aplicação.

Sobre a equidade, importante citar as considerações de Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi:

Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.

A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II e III, encontram na equidade, se lhe é concedida expressamente condição exigida pelo art. 127 do CPC/1973, meios de suprir a falta de norma adequada ao caso singular, ou mesmo

---

<sup>339</sup> “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso País ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional.<sup>340</sup>

Vislumbra-se, pois, na equidade, a possibilidade jurídica de a autoridade julgadora ingressar nas especificidades do caso concreto para afastar previsões que acabem atingindo outros valores insculpidos na Constituição Federal.

Bem verdade que, mesmo expressamente previsto em matéria tributária por meio do inciso IV, do artigo 108, do Código Tributário Nacional, a aplicação da equidade é hipótese que se pode afirmar tormentosa diante da rigidez das normas jurídicas tributárias em relação ao âmbito de interpretação concedido, o que se expõe por meio do parágrafo único, do artigo 142, do Código Tributário Nacional, que trata o lançamento como atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No entanto, tais limites do lançamento fiscal não podem ser utilizados como óbices para a consideração da equidade na aplicação das normas jurídicas tributárias, especialmente as que preveem sanções, já que, como dito, a própria interpretação jurídica deve considerar os valores materializados pelos princípios constitucionais, como aqueles que garantem a segurança jurídica e a justiça na aplicação do direito.

É nesse cenário que se inserem as disposições do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, expressão do princípio da segurança jurídica e, como se pode notar, da própria equidade, já que expressa o artigo 24 ordem para que a autoridade julgadora considere também os elementos próprios do caso concreto (como as orientações gerais da época) para julgar pela legalidade ou não de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativas.

Além deste, ao ingressar na esfera infraconstitucional, ganha destaque o artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, elencando hipóteses de dispensa das sanções decorrentes do descumprimento de um dever jurídico de pagar determinada quantia à título de tributo ao erário.

Tal disposição é clara ao definir que diante da observância pelo sujeito passivo das chamadas “normas complementares”, a penalidade incidente fica excluída, bem como os juros de mora e até mesmo a atualização monetária. Veja-se:

---

<sup>340</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14ª ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 1.510.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

No tema, interessante destacar as observações de Sacha Calmon Navarro Coelho sobre o referido parágrafo único, do artigo 100, do Código Tributário Nacional:

Noutras palavras, se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando os atos administrativos normativos mencionados no art. 100, pouco importando, a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força da orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares.<sup>341</sup>

Como se vê, ao dispensar da multa, dos juros e da correção monetária, o sujeito passivo que pauta o seu comportamento com base em uma das chamadas “normas complementares”, o referido dispositivo legal nada mais faz do que declarar a necessidade de proteção da confiança legítima dispendida pelos contribuintes em face de manifestações normativas da própria Administração Pública.

Diante de um sistema jurídico cujas bases se sustentam em garantias de proteção dos indivíduos em face dos poderes outorgados ao Estado, não se pode admitir que o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária possa ser atingido por uma sanção, quando o seu comportamento estava balizado em normas jurídicas produzidas pelo próprio Poder Público que lhe davam uma certificação de legalidade quanto à prática dos seus atos.

Defendendo que os atos e decisões oriundas da Administração Pública e de seus agentes devem manifestar um elevado grau de previsibilidade, Paulo Ayres Barreto é preciso ao abordar os efeitos do princípio da segurança jurídica, manifestando-se pela vedação constitucional à surpresa. Confira-se:

---

<sup>341</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Aplicação, Interpretação e Interação da Legislação Tributária (Teoria do Direito Tributário). In: Souza, Priscila (coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Vol. VI. São Paulo: Noeses, 2009, p. 859-921.

(...) o primado da segurança exige previsibilidade, possibilidade de planejamento de ações futuras. É decorrência do princípio republicano. Não se compagina com a noção de república, a surpresa, a imprevisibilidade, a insegurança em relação à aplicação das normas jurídicas. Impõe-se o prévio conhecimento do cidadão das normas a que submetido, permitindo pautar a sua atuação sem riscos, sem surpresas advindas do ordenamento jurídico.<sup>342</sup>

Com efeito, a necessária previsibilidade dos atos e decisões produzidas pelo Estado, como afirma Roque Antonio Carrazza, “permite que as pessoas planejem e organizem sua vida e seus negócios de acordo com as leis em vigor, cientes de que não serão surpreendidas por atos arbitrários, que venham a modificar ou revogar suas expectativas legítimas”<sup>343</sup>.

É esse o valor constitucional que o artigo 100, do Código Tributário Nacional, pretende impor em matéria tributária, a proteção das legítimas expectativas dos sujeitos passivos diante de atos arbitrários ou modificações nas orientações normativas emitidas pela Administração Pública.

Nesse sentido, cabe observar que dentre as normas complementares citadas pelo referido artigo 100, do Código Tributário Nacional, está a hipótese do inciso II, que elenca como normas complementares “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”, ou seja, também são normas suficientes para afastar a penalidade imposta a observância pelo sujeito passivo das decisões e acórdãos proferidos no âmbito do contencioso administrativo fiscal, desde que estes possuam eficácia normativa.

De plano, já se pode perceber que tal disposição se amolda perfeitamente ao conteúdo do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, expondo exatamente a proteção dos sujeitos passivos em face de posterior mudança no entendimento jurisprudencial normativamente manifestado pelas autoridades públicas.

Como se vê, em matéria de sanções tributárias o referido artigo 24 em nada inova no plano infraconstitucional, vindo apenas como uma confirmação daquilo já exposto como valor na Constituição Federal e já previsto no próprio Código Tributário Nacional.

---

<sup>342</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 42.

<sup>343</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 484.

Ora, a dispensa da penalidade em razão da observância das decisões e acórdãos administrativos fiscais, nada mais é que a garantia da irretroatividade da mudança posterior de orientação geral, expressa no artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

Ressalte-se que o princípio da irretroatividade das mudanças legislativas já exerce plenos efeitos como limitação constitucional ao poder de tributar, mas não se pode negar também os efeitos da irretroatividade nos casos de modificação da interpretação e da aplicação das normas jurídicas.

Ora, em um sistema jurídico que tanto se considera o papel dos precedentes para a uniformização dos entendimentos jurisprudenciais, não se pode exigir dos contribuintes, e mais, impor-lhes sanção, quando estes tenham observado as orientações públicas e gerais proferidas pelos órgãos da administração tributária e do Poder Judiciário.

É nesse contexto que a proteção dos contribuintes em face da imposição de sanções tributárias se reforça pelas disposições do artigo 100, do Código Tributário Nacional, que prevê a dispensa da multa, dos juros e da atualização monetária, quando o contribuinte orientou-se pelas chamadas “normas complementares”, dentre as quais podem ser incluídas as “orientações gerais da época” expressas no artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

E é no inciso II, deste artigo 100, que trata sobre as decisões e acórdãos proferidos no âmbito administrativo, que se vislumbra a inserção das “orientações gerais da época”.

Sobre isso, importante se torna entender o que significa a exigência de a “lei” atribuir “eficácia normativa”, expressão que pode gerar certa incerteza sobre o seu conteúdo, mas que por meio de uma análise mais detida, vê-se que a dúvida não prospera.

Importante destacar que o Código Tributário Nacional, foi publicado e passou a vigor anteriormente à Constituição Federal de 1988, tendo sido recepcionado através do artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O que demonstra a impropriedade de tentativas de remontar a intenção do legislador, tanto pelo fato de a interpretação ser uma atividade construtiva, quanto pelo fato de o “legislador” do Código Tributário Nacional estar baseado em parâmetros constitucionais distintos.

Dito isto, cita-se o sentido de eficácia normativa atribuído pela Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo COSIT nº 23, de 06 de setembro de 2013, concluindo que os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não constituiriam normas complementares para fins do artigo 100, do Código Tributário Nacional:

5. Necessário esclarecer que, embora o acima reproduzido diploma legal, em seu inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas

complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões prolatadas nos acórdãos dos Conselhos, a sua eficácia limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

6. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral, a decisão em processo fiscal proferida pelo Conselho (CARF ou CC) não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.<sup>344</sup>

Em suma, extrai-se que o argumento central do referido parecer normativo foi pela inexistência de “lei” que concedesse efeitos de norma geral às decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que, acarretaria em uma limitação dos seus efeitos apenas *inter partes*, não podendo ser replicada sequer na hipótese de nova relação de idêntica natureza e sobre o mesmo contribuinte.

No entanto, tal posicionamento se reveste de uma ampliação do próprio sentido de base da expressão “eficácia normativa”, que seria definido como a aptidão para produzir efeitos, ou seja, a eficácia normativa se mostra pela autorização do sistema jurídico a que determinada autoridade, sob o rito adequado, enuncie normas jurídicas. Portanto, é esta a eficácia normativa para fins do artigo 100, do Código Tributário Nacional.

Saliente-se que tanto as decisões e acórdãos judiciais e administrativos, se manifestam como normas jurídicas individuais e concretas, produzindo seus efeitos sobre as partes da relação jurídica processual, mas que, pela via indireta, acabam também produzindo efeitos sobre a generalidade de sujeitos. É fato que a reiteração de determinado entendimento por um órgão julgador, denota uma forte orientação para todos aqueles que se encontrem em situação semelhante. Negar tal premissa é negar força aos precedentes, tão caro aos ditames processuais civis.

É nesse ponto que um dos princípios acima citados, o da isonomia, serve como importante valor para a compreensão da mensagem legislativa de maneira a reconhecer que os efeitos de determinada decisão judicial ou administrativa não serão apenas com relação às partes, não havendo como admitir que relações jurídicas de mesma natureza e que discutem fatos jurídicos semelhantes recebam tratamentos diversos, como fez crer a posição da Receita Federal do Brasil no parecer normativo acima mencionado.

---

<sup>344</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT nº 23, de 06 de setembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=45714>>. Acesso em: 17/05/2020.

Destarte, com o emprego da expressão “eficácia normativa”, o que se afasta são as decisões ou acórdãos que não preenchem os requisitos mínimos para a produção de tais veículos introdutórios (autoridade competente e rito juridicamente previsto).

Além disso, conforme o inciso III, do artigo 100, do Código Tributário Nacional, as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” são normas complementares, ao mesmo tempo que também preenchem a moldura conceitual de “orientações gerais da época”, já que essas práticas estão expressamente citadas no parágrafo único, do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42<sup>345</sup>.

Nesse ponto, por tratar sobre esse tema em específico, cabe citar o voto proferido pela Conselheira Gisele Barra Bossa, que se alinha ao aqui exposto, no sentido de afastar a aplicação da multa no caso em concreto, por considerar que as decisões administrativas seriam práticas administrativas reiteradas, chamando a possibilidade de incidência do inciso III e do parágrafo único, do artigo 100, do Código Tributário Nacional. Veja-se:

133. Já o inciso III (“III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”), é aplicável, em linha com as próprias diretrizes do artigo 24 da LINDB (§ 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”), quando à época do fato gerador, existam manifestações equivalentes que, por seu maior volume ou pelo grau superior do órgão de que emanadas, bastem para sinalizar ao contribuinte de boa-fé que a interpretação da lei tributária feita por certo órgão administrativo ou judicial foi superada, ainda que incerta. Para ambos os diplomas normativos, basta a existência de costume administrativo tributário quanto ao critério jurídico de interpretação da lei, não se exige a definitividade dessa jurisprudência administrativa, tampouco sua formalização em grau máximo (edição de Súmula CARF).

134. Em síntese, considero que a LINDB: (i) é aplicável em matéria tributária; (ii) a norma geral constante do artigo 24 da LINDB, em linha com os citados dispositivos da legislação tributária proíbe, a retroação de nova orientação; (iii) sua função é contribuir de modo importante para eficácia das disposições particulares, especialmente o artigo 100, III, do CTN. Com efeito, não cabe no presente processo a aplicação de qualquer penalidade – multas em geral.<sup>346</sup>

---

<sup>345</sup> “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.” (BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.)

<sup>346</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1201-002.983. Processo nº 10120.720212/2016-70. Relator: Cons. Gisele Barra Bossa. Data do Julgamento: 12/06/2019. Data da Publicação: 15/07/2019.

Portanto, o que se conclui é que as decisões e acórdãos administrativos também se consideram práticas reiteradas, quando capazes de gerar uma confiança legítima ao sujeito passivo de boa-fé, preenchendo a hipótese do inciso III, do artigo 100, do Código Tributário Nacional, podendo implicar em dispensa da multa, dos juros e da atualização monetária.

Assim, por se tratarem as “orientações gerais da época” de efetivas práticas reiteradas, possibilitam a plena aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, para afastar, além da multa e acréscimos (conforme parágrafo único, do artigo 100), também a própria revisão dos atos praticados pelo sujeito passivo.

Em resumo, o que se tem é que quanto às sanções oriundas do descumprimento de uma obrigação tributária, a aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, deve considerar todo o específico arcabouço constitucional e legal de garantias dos sujeitos passivos para a imposição de sanções, as quais se coadunam perfeitamente às alterações no Decreto-lei nº 4.657/42.

Com efeito, a previsão do parágrafo único, do artigo 100, do Código Tributário Nacional, bem como o fato de estar configurada uma hipótese de aplicação de sanção à sujeito passivo que possui legítima escusa do seu comportamento (orientações gerais da época), são elementos que demonstram a plena adequação do artigo 24 aos valores constitucionais tributários, mas também à própria legislação infraconstitucional.

Diante desses elementos, é possível notar que a partir dos princípios que produzem efeitos sobre as normas tributárias sancionadoras, tem-se um regime jurídico que exerce com ainda mais força a proteção das garantias individuais dos contribuintes, o que, inevitavelmente, influencia o sentido atribuído ao artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, e demonstra a sua integração e plena possibilidade de ser aplicado em matéria tributária. Afinal, tanto os princípios supramencionados quanto o referido artigo 24 têm como objetivo proteger os indivíduos do exercício desmedido das potestades estatais.

Assim, o que se conclui é que as negativas em aplicar os ditames do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, decorrem da desconsideração de que a interpretação e aplicação decorrem de percurso pelos diversos planos da linguagem e das associações que neles são estabelecidas, as quais formarão o sentido das normas jurídicas.

#### 4.4 OUTRAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Feitas todas as considerações sobre a aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, em face da norma jurídica primária dispositiva e da norma jurídica primária sancionadora, algumas outras considerações são absolutamente fundamentais.

Deveras, com relação à aplicação do artigo 24, pode-se elencar alguns pontos sensíveis, os quais são objeto de indagações pelas instituições contrárias à sua aplicação, em especial no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que os maiores debates sobre o tema foram travados e, por conseguinte, os melhores argumentos foram expostos para a não aplicação do referido artigo em matéria tributária.

Nesse desiderato, serão enfrentados três dos principais argumentos que se mostram mais sensíveis à aplicação do artigo 24, além daqueles que já foram enfrentados alhures, como: o preenchimento do conteúdo semântico das expressões “orientações gerais da época” e a discussão sobre a que ato de “revisão” o artigo 24 se referiria.

Assim, além destes argumentos arguidos para afastar a aplicação do artigo 24, passa-se a enfrentar: (i) a alegação de o Decreto-lei nº 4.657/42 não ser “lei complementar”, o que esbarraria nas disposições do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal (reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais de direito tributário); (ii) a alegação de impossibilidade de o artigo 24 dispor sobre interpretação e aplicação em matéria tributária, por se tratar de supostas “normas gerais de direito tributário”; e, por fim, (iii) a alegação de que as disposições do Código Tributário Nacional específicas sobre interpretação e aplicação em matéria tributária seriam incompatíveis com o artigo 24.

Isto posto, elencou-se um rol restrito de argumentos, mas, sabe-se que a atividade hermenêutica pode ser exercida à exaustão pelos operadores do direito, e, assim, outras teses, argumentos ou linhas de defesa podem ser suscitadas, tendo sido selecionadas, para fins de didáticos e não exaustivos, três argumentos centrais para dirimir as controvérsias postas na jurisprudência administrativa federal, e, ao fim, um breve recorte sobre a posição hermenêutica que deve ser adotada para o enfrentamento dos debates sobre aplicação e interpretação das normas jurídicas tributárias.

#### 4.4.1 O Sentido dos Conceitos Determináveis

Por fim, é fato que a redação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42 teve como característica o emprego de expressões com maior grau de indeterminação, demandando uma análise sistemática para a compreensão do seu sentido.

Sendo tal argumento utilizado para negar a aplicação ao artigo 24 em matérias tributárias. Veja-se o voto proferido no acórdão nº 9202-007.145, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, um dos primeiros casos enfrentados naquele órgão administrativo:

Não bastasse isso, o conceito de jurisprudência predominante é, no mínimo vago, para ser definidor da validade ou não de condutas em matéria tributária. Para isso, repito, existe as sumulas, que nada mais são do que a consolidação, num ato, aí sim, vinculante aos órgãos julgadores, de jurisprudência predominante.<sup>347</sup>

Deveras, eventuais argumentos de indeterminação dos conceitos aplicados no artigo 24 supramencionado decorrem da tentativa de interpretar os enunciados prescritivos de maneira literal, como se fosse possível. É verdade que a literalidade do texto jurídico serve como um dos elementos para a construção da norma jurídica, mas a sua utilização não pode ser a única aceita.

Tal entendimento reduz a influência do contexto na interpretação do direito, quando se sabe que “não há texto sem contexto”<sup>348</sup>, ou seja, o contexto é elemento constitutivo do próprio texto.

Um exemplo raso, mas que demonstra bem o que se pretende afirmar, é que é por meio do contexto que o intérprete é capaz de se deparar com a expressão “carteira” e determinar se está a se falar do acessório para guardar dinheiro ou do objeto que compõe salas de aula. São as associações no campo linguístico e extralinguístico, que permitem a compreensão da mensagem transmitida.<sup>349</sup>

Com relação ao artigo 24, é possível citar algumas expressões em que a mera literalidade pode levar ao erro na interpretação pelo aplicador, entre os com maior destaque, tem-se a utilização da expressão “revisão” no supracitado artigo, o qual acabou por gerar

---

<sup>347</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-007.145. Processo nº 16327.001389/2009-12. Relator: Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa. Data de Julgamento: 29/08/2018. Data de Publicação: 15/10/2018.

<sup>348</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.42.

<sup>349</sup> *Ibidem*.

aparentes incertezas sobre a quais atos essa revisão se referiria, também é possível citar as dúvidas sobre o conteúdo das expressões “orientações gerais da época”, “mudança posterior de orientação geral”, “situações plenamente constituídas”, “atos públicos de caráter geral” e “jurisprudência judicial ou administrativa majoritária”.

Conforme demonstrado alhures, todas as expressões contidas no referido dispositivo legal, assim como na interpretação de qualquer outro enunciado prescritivo, possuem plena capacidade de terem os seus conteúdos preenchidos por meio de uma atividade interpretativa completa, que significa dizer que considere simultaneamente os métodos tradicionais de interpretação, mas também as relações existentes entre as demais regras e princípios, especialmente àqueles que enunciam os valores que deverão ser atendidos pelo ordenamento jurídico.

Na doutrina, especialmente na Alemanha, houve e há debates acerca da diferença entre a discricionariedade administrativa e o emprego de conceitos jurídicos indeterminados, principalmente sobre os meios para o seu controle no âmbito do Poder Judiciário, já que se transita pela margem de decisão dos agentes públicos em relação à interpretação das normas jurídicas.

Em aprofundado estudo sobre o tema, Regina Helena Costa, galgada em García de Enterría, expõe a distinção entre conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade com base na unicidade ou multiplicidade de soluções juridicamente aceitáveis, sendo os conceitos jurídicos indeterminados aqueles que permitem apenas uma interpretação juridicamente aceitável, enquanto a discricionariedade expressaria várias soluções possíveis. Veja-se:

Para Enterría, em suma, o essencial do conceito jurídico indeterminado é que à indeterminação de seu enunciado não corresponde a uma indeterminação das aplicações do mesmo, as quais só permitem uma “unidade de solução justa” em cada caso. Portanto, *Tertium non datur*: ou se dá ou não se dá o conceito; ou há boa-fé ou não há; ou o preço é justo ou não é, exemplifica.

Já o exercício do poder discricionário permite, por seu turno, uma pluralidade de soluções justas, ou seja, uma opção entre soluções igualmente válidas para o Direito.<sup>350</sup>

O que se vê é que os conceitos jurídicos indeterminados não se tratam de uma margem aberta de interpretação, em que pode gerar maior insegurança jurídica, na verdade,

---

<sup>350</sup> COSTA, Regina Helena. Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa. In: **Justitia**, ano 51, vol. 145, janeiro/março São Paulo: RCS, 1989, p. 34-54.

o emprego dessa modalidade serve para tornar o próprio discurso jurídico perene, adaptável às inevitáveis mudanças no âmbito das próprias relações jurídicas, mas que, em determinado espaço de tempo, tais conceitos possuem sim um sentido determinável, cabendo ao intérprete construí-lo a partir da própria comunicação existente entre normas jurídicas.

Assim, não se chega ao extremo de anunciar a existência de uma única interpretação possível, como deixa a entender Regina Helena Costa:

Quando se fala em conceito jurídicos indeterminados, trata-se de interpretação e aplicação da lei, o que faculta ao juiz fiscalizar a aplicação desse conceito para saber se foi atingida a única solução justa que aquela permite. É, portanto, um processo regrado, no qual não interfere a vontade do aplicador do conceito.<sup>351</sup>

Não há, no ordenamento jurídico, a ideia de única solução justa. Tal entendimento confunde o poder do Estado-juiz em produzir normas jurídicas por meio da sua decisão ou sentença, com o alcance de critérios de justiça, os quais são os mais subjetivos possíveis. A decisão proferida pelo juiz não será necessariamente a decisão justa, muito menos a única solução possível para o caso, do contrário, desconsideraria a figura do juiz como mais um intérprete do direito, ou seja, que sofre a influência dos seus valores e concepções.

Sobre isso, cita-se a posição de Ricardo Lobo Torres:

Porém, é forçoso constatar que tal indeterminação conceitual, que é própria de toda a linguagem jurídica, levará a que cada intérprete, a partir de sua compreensão do texto e de acordo com critérios objetivamente fixados pelo âmbito da norma, só identifique um único resultado justo, não deixando a lei espaço para uma outra alternativa naquele caso concreto. A questão é de interpretação da norma, que embora estabeleça uma única solução correta, pode ser alvo de resultados hermenêuticos diversos de acordo com o intérprete.<sup>352</sup>

Diferentemente do que se pode alegar, o emprego de conceitos jurídicos indeterminados de forma alguma implica em insegurança jurídica e instabilidade das relações. Como visto, é no âmbito da discricionariedade administrativa que tais incertezas se mostram mais concretas, com um âmbito menor de segurança sobre como os órgãos julgadores irão interpretar o exercício da margem de apreciação do gestor público, margem a qual não existe com relação aos conceitos jurídicos indeterminados, o que há é a necessidade de construção do seu sentido pelo intérprete, momento em que haverá uma

---

<sup>351</sup> COSTA, Regina Helena. Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa. In: **Justitia**, ano 51, vol. 145, janeiro/março São Paulo: RCS, 1989, p. 34-54.

<sup>352</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Os Conceitos Indeterminados no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. Nº 149, fevereiro. São Paulo: Imprensa, 2008, p. 63-76.

solução para aquele intérprete, mas não um único resultado hermenêutico possível, como em qualquer outra interpretação jurídica, independentemente do maior ou menor grau de indeterminação do enunciado analisado.

Nesse compasso, Tercio Sampaio Ferraz Jr. fazendo distinção entre conceitos indeterminados, conceitos valorativos e conceitos discricionários, afirma que os conceitos indeterminados seriam aqueles que:

Diz-se, assim, que o conceito indeterminado sempre admite uma determinação, isto é, conceitos indeterminados são, presumidamente, determináveis, o que acontece por um processo de refinamento progressivo de seu sentido. No campo jurídico, conceitos indeterminados admitem uma generalização pela constituição de standards. A indeterminação está na extensão imprecisa de seu campo de referência objetiva, ou seja, quais os objetos abarcados (denotados) pelo conceito. O conceito é indeterminado se não é possível, de antemão, precisar tais objetos. A determinação é o processo pelo qual esse campo é delimitado. São conceitos indeterminados, nesse sentido, repouso noturno, perigo iminente etc.<sup>353</sup>

Assim, ao invés de conceitos jurídicos indeterminados, parece mais adequado o emprego do termo conceitos jurídicos determináveis, para denotar que o preenchimento do conteúdo desses preceitos é possível por meio da interpretação. Não se tratam, pois, de conceitos incapazes de serem determinados, como que natimortos, no sentido de que o seu emprego pelo legislador nos textos jurídicos os inutiliza, inviabilizando a sua aplicação aos casos concretos, ou ainda, limitando a sua interpretação unicamente ao seu sentido literal.

Bem por isso, a dúvida com relação às prescrições do artigo 24, do Decreto nº 4.657/42 e o emprego de conceitos jurídicos indeterminados causando insegurança jurídica não podem persistir, o que se deve, por outro lado, discutir é qual o sentido juridicamente aceito para cada uma dessas expressões com menor grau de determinação. Busca-se, com isso, o processo de determinação dos conceitos. É a quebra da literalidade textual como principal instrumento de interpretação dos enunciados prescritivos, não há exemplo melhor do que normas jurídicas que empreguem conceitos jurídicos indeterminados e possuem plena eficácia técnica.

Importante ressaltar que, em matéria tributária, o emprego de conceitos jurídicos “determináveis” não é algo abolido, mesmo se tratando de um ramo do direito permeado pela estrita legalidade e pelos limites impostos ao poder de tributar. De fato, a discricionariedade administrativa é elemento que não o seu emprego em matéria tributária

---

<sup>353</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: Técnica, Decisão, Dominação. São Paulo: Atlas, 2008, p. 261.

merece ressalvas, mas o emprego de conceitos determináveis é sim possível, ou melhor, é até recomendado. Explica-se.

Nessa linha, é o posicionamento de Sergio André Rocha:

Analisando ambas as linhas de pensamento, somos da opinião de que a legislação tributária não pode forjar-se a partir de conceitos absolutamente determinados, como querem os defensores do formalismo fiscal.

Com efeito, como bem destacam Karl Engisch e Arthur Kaufmann, conceitos absolutamente determinados são apenas os conceitos numéricos, sendo certo, portanto, que, salvo no que se refere às alíquotas não pode a legislação tributária ser construída a partir de conceitos absolutamente determinados.

(...)

Assim, cremos que uma vez mais a virtude está no meio, que já nos dizia Aristóteles. Devemos reconhecer que a legislação tributária deve ser composta, regra geral, por conceitos relativamente determinados, ou seja, que são em alguma medida incertos.<sup>354</sup>

Nesse sentido, a incerteza é elemento que compõe os textos jurídicos, é através da interpretação e construção do sentido dos enunciados prescritivos que se passa pelo processo de determinação dos conceitos e, enfim, formação das normas jurídicas.

Isso se dá, pois, não é nos enunciados prescritivos que o sentido está contido, é no homem, enquanto intérprete, que as significações são geradas. Como explica Paulo de Barros Carvalho, os enunciados “são objetos percebidos pelos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, intrassubjetivamente, as correspondentes significações”<sup>355</sup>, e conclui o autor: “impossível seria retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas”<sup>356</sup>.

Por isso, o grau de indeterminação do conceito acaba sendo desse ponto-de-vista irrelevante, o que interessa na investigação da significação dos enunciados prescritivos é a atividade de construção do seu sentido.

Na espécie, com relação ao artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, tem-se que a interpretação desse dispositivo deve considerar de que maneira o sistema jurídico o integrará, especialmente diante do fato de que a Constituição Federal elenca a segurança

---

<sup>354</sup> ROCHA, Sergio André. **Estudos de Direito Tributário**: Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 204.

<sup>355</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 42.

<sup>356</sup> *Ibidem*, p. 43.

jurídica não como um mero valor, mas como um dos fundamentos basilares do Estado de Direito.<sup>357</sup>

Nada mais representativo da nossa Constituição Federal do que o vasto arcabouço de garantias fundamentais individuais e coletivas, fruto do reconhecimento de que um dos objetivos do direito é o de dar segurança às relações intersubjetivas, de maneira que não se promova instabilidades e incertezas.

Denota-se que, além da regulação das condutas intersubjetivas, o sistema jurídico tem como papel garantir a segurança, por meio da proteção da legítima expectativa depositada pelos indivíduos, ou melhor, da confiança na estabilidade do ordenamento. Especialmente no direito tributário, em que se relativiza o direito fundamental à propriedade privada, a relação entre segurança jurídica e proteção da confiança se mostra ainda mais necessária.

Analisando o sistema constitucional, Roque Antonio Carrazza é categórico ao afirmar que:

A proteção da confiança manifesta-se, inclusive em matéria fiscal, na previsibilidade da ação do Estado. Permite que as pessoas planejem e organizem sua vida e seus negócios de acordo com as leis em vigor, ciente de que não serão surpreendidas por atos arbitrários, que venham modificar ou revogar suas expectativas legítimas.<sup>358</sup>

Nesse desiderato, é patente que a segurança jurídica e a proteção da confiança, as quais se acrescenta a boa-fé e a irretroatividade, são balizas ao exercício do poder pelo Estado, ou melhor, esses princípios constitucionais obrigam o Poder Público a obediência às normas jurídicas. Não há, pois, poderes ilimitados.

Dentre esses limites, como visto, tem-se a que as expectativas legítimas dos indivíduos não podem ser frustradas ao talante das autoridades administrativas, cabendo ao Poder Judiciário e às esferas do contencioso administrativo, a garantia da sua proteção.

Na espécie, foi diante desse cenário que foram alteradas as disposições do Decreto-lei nº 4.657/42, de maneira a aprimorar a eficácia e a aplicação das normas de direito público, garantindo aos administrados e gestores públicos o direito à não-surpresa na interpretação e aplicação das normas jurídicas, como expressão de todo um arcabouço de garantias constitucionais de estabilidade das relações, basilares ao sistema jurídico.

---

<sup>357</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 482.

<sup>358</sup> *Ibidem*, p. 484.

Novamente, importante salientar que não é qualquer tipo de confiança que merece a proteção do ordenamento jurídico, essa confiança deve ser manifestada de maneira qualitativa, e não quantitativa, quer dizer, não se admite elencar diversos precedentes favoráveis ao contribuinte, cabe a este demonstrar que à época do evento havia um arcabouço de normas mais que suficientes a gerar uma legítima confiança na sua estabilidade. Vê-se que não se fala em esperança, mas em confiança por parte do contribuinte, cabendo ao órgão julgador decidir sobre a presença (ou não) de uma quebra da confiança que se espera e que, por isso, demanda uma proteção com base no princípio da segurança jurídica.

Dessa forma, com relação ao artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, o emprego de expressões cujo conteúdo demandem maior esforço de determinação, não implica em insegurança jurídica, já que independentemente do grau de indeterminação dos signos de linguagem empregados pelo legislador, é a atividade de interpretação (construtiva) que atribuirá o sentido aos enunciados.

#### **4.4.2 As Normas Gerais de Direito Tributário sobre Aplicação e Interpretação**

No presente tópico, pretende-se enfrentar os argumentos que aponta as normas gerais de direito tributário como obstáculos jurídicos para a aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, em matéria tributária.

O fundamento para tais argumentos está calcado na previsão do artigo 146, da Constituição Federal, no sentido de que as normas gerais de direito tributário serão dispostas por meio de lei complementar.

Como se sabe, o Decreto-lei nº 4.657/42 tem natureza de lei ordinária federal, portanto, no entendimento de alguns, se qualificada como “norma geral de direito tributário”, tem-se a sua impossibilidade de aplicação em matéria de tributos. Nesse sentido foram decididos os seguintes casos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

PRELIMINAR. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos. É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal. Ademais, o Código

Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo. Assim é que, mesmo que o art. 24 da LINDB se apresentasse como norma geral válida e aplicável ao Direito Tributário, o CTN já trata de forma específica sobre o tema, dando o regramento que entende conveniente para assegurar a segurança jurídica. O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”.<sup>359</sup>

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. A Constituição Federal reserva à lei complementar a definição de normas gerais em matéria de legislação tributária e, nesta seara, o Código Tributário Nacional estipula as regras para homologação da atividade de apuração de tributos pelo sujeito passivo, bem como define as normas complementares no âmbito tributário e os critérios de aplicação, interpretação e integração da legislação tributária.<sup>360</sup>

Nesse contexto, o primeiro questionamento deve recair sobre o que seriam essas normas gerais de direito tributário, citadas pelo referido artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

Em linhas gerais, Roque Antonio Carrazza, com clareza afirma que “estabelecer normas gerais é apontar as diretrizes, os lineamentos básicos; é operar por sínteses, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas”<sup>361</sup>.

Contudo, como ressalta o autor, “a lei complementar que está a merecer nossos cuidados só será válida quando se entrosar com as linhas mestras do Texto Supremo”, ou seja, não são todas as diretrizes em matéria de tributos que cabem ao legislador complementar abordar, a própria Constituição Federal exprime o que deverá ser tratado por meio de lei complementar.

Sobre isso, duas correntes doutrinárias se destacaram, são elas: a tricotômica e a dicotômica. A primeira delas, mais tradicional, tem como expoente Alcides Jorge Costa, que afirma que, segundo o texto constitucional, três são as matérias reservadas à lei complementar, as normas gerais em direito tributário, as limitações constitucionais ao poder

---

<sup>359</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-002.992. Processo nº 16561.720065/2013-82. Relator: Cons. Daniel Ribeiro Silva. Data de Julgamento: 20/11/2018. Data de Publicação: 09/01/2019.

<sup>360</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1402-003.605. Processo nº 16561.720242/2016-73. Relator: Cons. Edeli Pereira Bessa. Data de Julgamento: 11/12/2018. Data de Publicação: 31/12/2018.

<sup>361</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1.094.

de tributar e a resolução de conflitos de competência entre os entes federados. Para tanto, a sua posição tem como fundamento o artigo 146 e incisos, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Com base no texto legislativo, afirma Alcides Jorge Costa que:

O texto da atual Constituição, como o art. 18, § 1º, da Constituição de 1967 (mesmo considerada a Emenda Constitucional n. 1/69, que praticamente era outra Constituição), deixa claro, claríssimo diria, que normas que dispõem sobre conflitos de competência e normas que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar não são normas gerais, dado que o conteúdo destas está expresso no art. 146, III.<sup>362</sup>

---

<sup>362</sup> COSTA, Alcides Jorge. Normas Gerais de Direito Tributário: Visão Dicotômica ou Tricotômica. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 11-26.

Essa concepção das matérias reservadas à lei complementar recebe críticas por não ter a capacidade de definir com precisão o conteúdo das chamadas normas gerais de direito tributário, permanecendo como uma incógnita acerca das matérias que se enquadram nesse conceito. Além disso, essa visão acaba por tolher o princípio federativo e a autonomia dos entes federados, já que acaba desequilibrando a isonomia entre os entes competentes para a instituição dos tributos.<sup>363</sup>

Na outra ponta, estão os autores que defendem a teoria dicotômica, que parte do pressuposto de que a lei complementar tem como objeto as normas gerais de direito tributário para dispor sobre os conflitos de competência e sobre as limitações constitucionais ao poder. Vê-se, com isso, uma postura interpretativa diferente, em que considera todo o arcabouço de normas para interpretar o referido artigo 146, da Constituição Federal, diferentemente da teoria tricotômica que propõe uma interpretação literal de tal dispositivo.

Entre aqueles que defendem essa linha teórica, citando Geraldo Ataliba, destaca-se Roque Antonio Carrazza, que é preciso ao afirmar:

Deveras, o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas: a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

Portanto, somos de opinião que a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão “as limitações constitucionais ao poder de tributar”.<sup>364</sup>

Nessa linha, cita-se Regina Helena Costa:

Desse modo, parece-nos que somente o apego à literalidade da dicção constitucional pode conduzir à conclusão de que a lei complementar desempenha tríplice função em matéria tributária. A norma inserta no art. 146, CR, não pode ser considerada isoladamente ou em contexto alheio aos princípios federativo e da autonomia municipal.

E, se assim é, impende concluir que o âmbito material das normas gerais circunscreve-se à disposição sobre conflitos de competência e à regulação de limitações constitucionais ao poder de tributar.

---

<sup>363</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p.222.

<sup>364</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1.096.

Noutro dizer, as normas gerais de Direito Tributário são, sempre, regras atinentes a parâmetros constitucionalmente estabelecidos às competências tributárias, já que visam dispor sobre conflitos e limitações dessas competências. Não poderão, jamais, versar sobre minudências típicas da lei ordinária de cada pessoa política. Sua função é apenas de caráter declaratório, explicitadora da Constituição, nunca inovadora.<sup>365</sup>

Também crítico à teoria tricotômica, tem-se em Paulo de Barros Carvalho a adoção de uma linha mais aproximada à dicotômica, mas por meio de uma interpretação diversa das funções da lei complementar. Segundo o autor, a lei complementar tem como única função tratar sobre normas gerais de direito tributário. A dupla função seria não da lei complementar, mas das normas gerais de direito tributário, as quais se subdividiram entre aquelas que dispõem sobre conflitos de competência. Veja-se:

Por esse motivo, preocupado em manter o esquema federativo e a autonomia dos Municípios, o constituinte atribuiu à lei complementar, com sua natureza ontológico-formal, a incumbência de servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e, conseqüentemente, invasões de competência (art. 146, I, da Carta Magna).

A legislação complementar cumpre assim, em termos tributários, relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República.<sup>366</sup>

E segue o autor, definindo as normas gerais de direito tributário:

O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites.<sup>367</sup>

Nota-se que o autor faz claro recorte das funções da lei complementar, definindo como veículo introdutor destinado a dispor sobre a competência tributária, não para inovar, mas para regulamentar em matéria de conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar.

Tanto é assim que para Robson Maia Lins, adepto da proposta teórica de Paulo de Barros Carvalho, tal teoria poderia até mesmo ser chamada de “atômica ou monotônica”<sup>368</sup>.

---

<sup>365</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 40.

<sup>366</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 400.

<sup>367</sup> *Ibidem*, p. 411.

<sup>368</sup> LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 225.

Como visto, o que o constituinte pretendeu proteger, elegendo a lei complementar como veículo introdutor adequado, foi a forma federativa de estado, a autonomia dos Municípios e a isonomia entre os entes federados, os quais são diretamente vinculados à delimitação de competências tributárias feita pela Constituição Federal. Bem por isso, adota-se uma interpretação sistemática do texto constitucional, de maneira que a função da lei complementar é de dispor sobre normas gerais de direito tributário, as quais deverão se limitar à disposição sobre conflitos de competência e sobre as limitações ao poder de tributar, ou seja, se resumem às matérias de competências tributárias. Novamente, cita-se lições de Paulo Barros Carvalho:

Com tal interpretação, daremos sentido à expressão normas gerais de direito tributário, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coíma de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, a e b, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.<sup>369</sup>

Fica definido, portanto, que as normas gerais de direito tributário, que prescindem de lei complementar para serem introduzidas no sistema jurídico, são apenas aquelas que abordam conflitos de competência e as limitações ao poder de tributar.

Isto posto, para fins do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, que trata da interpretação e aplicação realizada pelos órgãos julgadores, cabe identificar se os seus comandos legislativos se identificam com alguma dessas espécies de normas gerais.

De plano, descarta-se que o conteúdo do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, trate sobre conflitos de competência, que se referem às discussões sobre a abrangência da competência para instituir tributos de cada um dos entes federados, o que, por óbvio, não se insere entre as hipóteses de incidência construídas a partir do texto do referido dispositivo de lei. Ademais, ressalte-se que os conflitos de competência são apenas aparentes, pelo fato de as competências não admitirem gradações, ou o ente possui ou não.<sup>370</sup>

Deveras, o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, também não dispõe sobre limitações constitucionais ao poder de tributar e nem poderia. As normas gerais de direito tributário sobre limitações constitucionais ao poder de tributar tem como papel regulamentar as

---

<sup>369</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 218-219.

<sup>370</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1.126.

limitações que já preexistem na Constituição Federal, não cabe à lei complementar inovar no ordenamento, especialmente em matéria constitucional, por patente inadequação hierárquica, ou seja, não se cuida do veículo introdutor de normas adequado.

Como explica Roque Antonio Carrazza:

Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas, apenas, declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à decretação e arrecadação de tributos.<sup>371</sup>

De fato, as limitações constitucionais ao poder de tributar já estão explícitas ou implicitamente expressas no texto constitucional, cabendo ao legislador complementar apenas a sua regulamentação. Por isso, por limitações inclusive de ordem hierárquica, não compete ao Decreto-lei nº 4.657/42 dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Assim, por meio de uma análise mais detida do que vem a ser as normas gerais de direito tributário e sobre as matérias que trata (conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar), fica absolutamente claro que o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, não expressa qualquer uma dessas hipóteses e, portanto, ao ser aplicada em matéria tributária não se qualifica como norma geral.

Com efeito, o artigo 24 elenca disposições importantes para o direito processual tributário, espalhando os seus efeitos a fim de que os órgãos julgadores deem concretude à segurança jurídica, elemento basilar do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, em matéria tributária, o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, veicula norma de estrutura de cunho processual, que se volta para os órgãos julgadores, determinando a observância às orientações gerais da época para a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos praticados pelos contribuintes. Não se inserindo, portanto, entre as matérias reservada à lei complementar, conforme artigo 146, da Constituição Federal.

Na espécie, caso toda norma que dispusesse sobre a aplicação e a interpretação no direito tributário tivesse que ser objeto de lei complementar, ter-se-ia a impossibilidade

---

<sup>371</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1.095.

inclusive de utilização da Lei nº 13.105/15, o Código de Processo Civil, já que veicula enunciados de normas gerais de direito processual, as quais, sabe-se, são plenamente aplicáveis em matéria tributária. Como bem ressalta Paulo Cesar Conrado, o processo tributário não possui um estatuto próprio, servindo-se sempre para todos os ramos, pois “é o Código de Processo Civil, dada a sua condição de normativo geral, que nos socorre desde sempre na composição desse problema, transformando em aparente a sobredita lacuna”.<sup>372</sup>

Assim, o que se demonstra é a absoluta impropriedade da tentativa de qualificação das disposições do artigo 24 como espécie de “norma geral de direito tributário”, já que tal expressão se remota exclusivamente para as hipóteses de limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como dirimir conflitos de competências, questões que não são objeto das normas jurídicas construídas a partir do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

#### **4.4.3 As Disposições do Código Tributário Nacional sobre Interpretação e Aplicação das Normas Jurídicas**

Além disso, não prosperam argumentos de que a interpretação e a aplicação são matérias já abordadas no Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, e que, portanto, seriam de alguma forma objeto de reserva de lei complementar.

Nesse sentido já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veja-se:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. Ademais, o Código Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo.<sup>373</sup>

---

<sup>372</sup> CONRADO, Paulo Cesar. Perspectivas do Contencioso Tributário com o Novo Código de Processo Civil. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 1.019-1.050.

<sup>373</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-002.993. Processo nº 10880.720246/2013-10. Relator: Cons. Livia De Carli Germano. Data de Julgamento: 20/11/2018. Data da Publicação: 09/01/2019.

Como visto, as matérias reservadas à lei complementar em matéria tributária são as que dispões sobre as normas gerais de direito tributário (conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar). Contudo, o Código Tributário Nacional também veicula outros enunciados prescritivos que não estão sob a referida reserva constitucional. Como expõe Roque Antonio Carrazza:

Do quanto expusemos, evidencia-se que o Código Tributário Nacional (Lei nacional 5.172/1966) só trata de normas gerais em matéria de legislação tributária enquanto dispõe sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes ou regula as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária.<sup>374</sup>

Sobre isso, é fato que existem normas jurídicas específicas no Código Tributário Nacional sobre a interpretação e aplicação das normas de direito tributário, contudo, tais normas, como exposto, não se inserem entre as chamadas normas gerais de direito tributário. E mais, algumas das suas normas jurídicas se amoldam perfeitamente ao que prevê o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

Nesse caso, cita-se inicialmente o artigo 100, do Código Tributário Nacional, que trata sobre as “normas complementares”, afirmando, no seu inciso II, que “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”<sup>375</sup> se inserem entre as normas complementares, as quais a sua observância pelo contribuintes, conforme parágrafo único desse dispositivo legal, “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Além disso, importante afirmar que também no âmbito do artigo 100, do Código Tributário Nacional, em seu inciso III, afirma-se como normas complementares as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”. Sendo que as práticas reiteradas da administração estão previstas entre aquelas citadas na definição de “orientações gerais da época”.

---

<sup>374</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1.137.

<sup>375</sup> O desafio para a aplicação do referido artigo seria definir o conteúdo da expressão “eficácia normativa”, o que já foi esclarecido ao abordar a aplicação do artigo 24 em face da norma jurídica primária sancionadora, em razão de o referido parágrafo único, do artigo 100, cuidar especificamente sobre a dispensa da penalidade.

De fato, ao analisar a definição das “orientações gerais da época” contida no parágrafo único, do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, tem-se que as práticas administrativas reiteradas estão entre elas. Veja-se:

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.<sup>376</sup>

Assim, cabe saber se as decisões e acórdãos administrativos se enquadrariam como práticas reiteradas.

Sobre isso, cabe citar o voto da Conselheira Gisele Barra Bossa, cujo argumento foi vencido pelo voto de qualidade em favor do fisco, mas que esclarece de maneira precisa que as decisões administrativas seriam de fato práticas administrativas reiteradas, quando capazes de gerar legítima expectativa aos administrados sobre a interpretação das normas jurídicas. Cita-se:

133. Já o inciso III (“III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”), é aplicável, em linha com as próprias diretrizes do artigo 24 da LINDB (§ 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”), quando à época do fato gerador, existam manifestações equívocas que, por seu maior volume ou pelo grau superior do órgão de que emanadas, bastem para sinalizar ao contribuinte de boa-fé que a interpretação da lei tributária feita por certo órgão administrativo ou judicial foi superada, ainda que incerta. Para ambos os diplomas normativos, basta a existência de costume administrativo tributário quanto ao critério jurídico de interpretação da lei, não se exige a definitividade dessa jurisprudência administrativa, tampouco sua formalização em grau máximo (edição de Súmula CARF).<sup>377</sup>

Denota-se, pois, que as decisões e acórdãos administrativos podem perfeitamente serem consideradas práticas reiteradas, bastando que manifestem foros de previsibilidade

---

<sup>376</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020.

<sup>377</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1201-002.983. Processo nº 10120.720212/2016-70. Relator: Gisele Barra Bossa. Data do Julgamento: 12/06/2019. Data da Publicação: 15/07/2019.

quanto à estabilização do entendimento jurisprudencial. É a consolidação do debate de maneira que gere confiança legítima aos sujeitos passivos de boa-fé que adotarem a interpretação então consolidada e reiterada.

Assim, tem-se que na hipótese de modificação posterior do entendimento expresso em decisões e acórdãos administrativos reiterados e que orientaram a conduta do sujeito passivo, que confiou (legitimamente) na previsibilidade jurídica dessas manifestações jurisprudenciais, mostra-se plenamente aplicável o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, vedando a modificação do entendimento jurisprudencial de maneira prejudicial ao sujeito passivo.

Novamente, importante ressaltar que não há qualquer hipótese de engessamento da atividade de interpretação pelos órgãos julgadores, mas o próprio reconhecimento da consistência das decisões administrativas, o que, de forma alguma obsta que o órgão julgador supere o seu entendimento. O que deve ser considerado é que essa mudança de interpretação dever produzir efeitos prospectivos e não retroativos atingindo a atos já consolidados sob a égide do entendimento anterior, de maneira a não ferir as garantias constitucionais da segurança jurídica e da estabilidade das relações.

Sobremais, tem-se no artigo 106, do Código Tributário Nacional<sup>378</sup>, o capítulo sobre a aplicação da legislação tributária, prescrevendo que as únicas hipóteses em que a “lei” se aplicaria a ato ou fato pretérito, seria, conforme inciso II, no caso de “ato não definitivamente julgado”, quando a nova “lei” “deixe de defini-lo como infração” (alínea “a”); deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo (alínea “b”); e quando “quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática” (alínea “c”).

Também com base nesse artigo 106, inciso II, denota-se clara vedação aos órgãos julgadores para aplicar retroativamente a “lei”. Essa expressão “lei”, absolutamente vaga e

---

<sup>378</sup> “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 17 de maio de 2020.)

imprecisa, pretende se referir às normas jurídicas inseridas pelo instrumento introdutor de normas, que, aí sim, pode ser uma lei, mas também uma medida provisória, um decreto, ou outro instrumento introdutor. Sendo a norma jurídica o resultado da atividade de construção de sentido pelo aplicador do direito, tem-se que ela se trata de uma interpretação construída a partir do corpo físico do texto legislativo.

Assim, o artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional, deve ser interpretado como uma vedação geral à aplicação de maneira retroativa das normas jurídicas inseridas no sistema, enquanto juízo hipotético-condicional decorrente da interpretação, prevendo em suas alíneas algumas exceções, mas que nenhuma delas se refere ao caso de inovação da interpretação anteriormente dada pelo órgão julgador ou outra instância do poder público capaz de gerar uma legítima confiança aos contribuintes acerca da interpretação aceita no momento da ocorrência do evento tributário (as orientações gerais da época).

Ora, a “lei” não é aplicável a “ato ou fato”, como a literalidade do artigo 106, do Código Tributário Nacional, pode expressar, quem é passível de aplicação são as normas jurídicas, e independentemente do texto que lhes baseiam acabar de ter sido inserido no sistema jurídico, esse artigo veda a sua imediata aplicação, o que, por analogia, se amolda perfeitamente à hipótese de mudança da interpretação pelo órgão julgador, tratada no artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

Como se sabe, os textos oferecem um arcabouço de possíveis interpretações para a formação das normas jurídicas, é o que Hans Kelsen chamou de “moldura”<sup>379</sup>, sendo assim, a superação da interpretação anteriormente aceita, por analogia, também deve ser aplicada de maneira apenas prospectiva, ou seja, sendo vedada a sua aplicação aos atos já praticados pelos contribuintes, como define o referido artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Sob os mesmos fundamentos, cita-se o artigo 144, do Código Tributário Nacional, que ao tratar sobre o lançamento tributário, afirma que o lançamento deve se reportar à “data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que

---

<sup>379</sup> “Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito - no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.” (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 247)

posteriormente modificada ou revogada”, ou seja, também aqui se mostra vedação ao lançamento fiscal de adotar interpretação das normas jurídicas diferente daquela vigente ao tempo no fato, em outras palavras, à data da ocorrência do evento no mundo fenomênico.

Também sobre o lançamento tributário, tem-se que os artigos 145 e 146, expressam vedação à modificação do lançamento regularmente notificado, o qual, segundo os incisos do artigo 145, só podem ser alterados em hipóteses específicas, mas nenhuma delas trata da mudança de interpretação das normas jurídicas, assim como que no artigo 146, que ainda melhor se adequa ao artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, impõe a vedação à mudança de critério jurídico adotado pela autoridade fiscal no ato de lançamento.

É verdade que o artigo 24 se aplica ao caso de mudança de interpretação pelo órgão julgador com relação à interpretação vigente no “tempo no fato”, enquanto que o artigo 146 tem como base a interpretação aplicada no “tempo do fato”, entretanto, pode-se extrair que a intenção do legislador é a de proteção da confiança legítima dos contribuintes, vedando a surpresa na aplicação e interpretação das normas jurídicas tributárias, seja a que momento do ciclo de positivação, se refira.

É como expressa Roque Antônio Carrazza sobre a segurança jurídica:

Como se vê, o princípio da segurança jurídica é associado aos ideais de determinação, de estabilidade e de previsibilidade do Direito, em todas as suas dimensões. Assim, há de ser sempre levado em conta, inclusive pelas leis, pelos atos administrativos lato sensu e pelas decisões judiciais.<sup>380</sup>

Diante disso, resta-se demonstrado que o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, se amolda perfeitamente às normas jurídicas do Código Tributário Nacional, não havendo que se falar em prevalência exclusiva daquelas contidas nesse veículo introdutor. Afinal, como já delineado por todo o trabalho, os enunciados prescritivos são interpretados de acordo com as associações inevitáveis que se estabelecem entre todos os enunciados do sistema jurídico, é o papel reconhecido do diálogo para constituição do sentido das normas jurídicas.

---

<sup>380</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 483.

#### 4.4.4 Ausência de Fundamentos para um Especial Tratamento às Normas Tributárias

Por fim, precisa ser enfrentando um ponto absolutamente sensível no enfrentamento de debates sobre as normas jurídicas tributárias, qual seja, a recorrente imposição de suposto tratamento especial a estas normas em comparação com as demais normas jurídicas do ordenamento. De fato, o direito tributário possui cunho constitucional, mas tal característica não lhe concede imunidade às alterações legislativas e às necessárias associações entre enunciados prescritivos para a construção do sentido das normas jurídicas.

É bem verdade que o texto do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42 possui enunciados jurídicos de conteúdo semântico com maior margem para a interpretação realizada pelo intérprete.

Entretanto, não se vislumbra tal razão como justificativa para uma impossibilidade de aplicação das suas disposições ou uma margem para insegurança jurídica, mas a necessidade de um esforço de interpretação mais agudo, que perpassasse pelos três planos de linguagem (sintático, semântico e pragmático), e que considere as associações existentes entre as demais regras e princípios do sistema jurídico, as quais serão basilares para a determinação do sentido das normas jurídicas contidas no citado artigo 24.

Repise-se que o apego à suposta intenção do legislador, como quem pretendesse realizar uma interpretação histórica ou limitada à literalidade textual – como se possível fosse –, não se coaduna com as premissas estabelecidas no presente trabalho, em que se põe a interpretação não como uma atividade meramente investigativa, em busca do sentido contido nos textos jurídicos, mas sim em um modelo de interpretação ativo, que demanda do intérprete a atribuição do sentido aos enunciados. Como explicita Fabiana Del Padre Tomé: “As normas não são dadas, de antemão, no ordenamento, mas dependem de uma atividade construtiva, em que se atribui sentido aos textos de lei.”<sup>381</sup>

Portanto, qualquer argumento que se limite a arguir a indeterminação semântica dos termos empregados pelo legislador, parte de premissa epistemológica equivocada, qual seja, a de que o sentido das normas jurídicas está previamente posta no texto, cabendo ao intérprete apenas revelar esse conteúdo, desconsiderando a importância do diálogo entre as normas do sistema jurídico como elementos constitutivo do seu sentido.

---

<sup>381</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 4.

Acresce-se a essa noção de interpretação (atividade de construção), a noção de aplicação como fenômeno necessário para a incidência normativa, reconhecendo no homem o poder de extrair de normas jurídicas de superior hierarquia o fundamento de validade de outras normas, que por sua vez serão menos gerais e mais individualizadas, sendo assim e somente assim que o sistema jurídico consegue atingir o seu objetivo de regular as condutas intersubjetivas. Nesse tema, novamente se recorre às lições de Fabiana Del Padre Tomé, no sentido de que “sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que se falar em incidência jurídica”<sup>382</sup>.

Em matéria tributária, não há motivos para ser diferente. Não se trata de um subsistema diverso dos demais, com regras mais ou menos rígidas sobre a interpretação dos seus enunciados. Como afirma Alfredo Augusto Becker, após criticar o posicionamento doutrinário de que o direito tributário deveria ser interpretado de maneira diferente ou sob regras especiais:

Modernamente, para a tranquilidade de todos, chegou-se à conclusão, tão verdadeira quanto simples, que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às das demais regras jurídicas e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admite todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias.<sup>383</sup>

Destarte, afastar a aplicação das alterações promovidas no Decreto-lei nº 4.657/42, em especial o artigo 24, sob o único argumento de que a intenção do legislador era dispor acerca das relações de direito administrativo, não se sustenta sob uma análise cientificamente séria, que observa o sistema jurídico como uma unidade. É o que ensina Paulo de Barros Carvalho:

Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçadas pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas.<sup>384</sup>

Portanto, a unidade do sistema jurídico é premissa indispensável e que se mostra no próprio percurso gerador de sentido das normas jurídicas, sendo o diálogo entre enunciados prescritivos um elemento fundamental para a correta construção da mensagem legislativa.

---

<sup>382</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 48.

<sup>383</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 117.

<sup>384</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 43.

E o direito tributário, como se vê, não refoge a tais considerações, já que por ter bases constitucionais, os valores expostos na Constituição Federal Ihe são ainda mais caros, como aqueles preconizados pelo artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

Como exposto, as modificações da jurisprudência são absolutamente possíveis e decorrem da própria evolução do direito, mas a mudança de interpretação dada pelos órgãos julgadores, especialmente em matéria tributária, não podem se sobrepor às expectativas legítimas e a boa-fé depositadas pelos sujeitos passivos na estabilidade emanada das decisões e acórdãos proferidos tanto no âmbito judicial quanto administrativo.

Nesse sentir, o legislador ao incluir novos enunciados no sistema jurídico enxerga, em primeiro lugar, uma necessidade da sociedade para uma maior regulação ou uma modificação da regulação vigente e, no caso das alterações promovidas no Decreto-lei nº 4.657/42 é uma expressão dos novos caminhos de uma hermenêutica jurídica, que deve levar em consideração também os elementos particulares para a aplicação e interpretação das normas jurídicas, quebrando um pouco a posição, especialmente da administração pública, que muitas vezes acabam por legitimar entendimentos absolutamente contrários a valores constitucionais como a segurança jurídica e a certeza do direito.

Assim, por meio de uma análise jurídica baseada nos princípios constitucionais que expressam valores a serem cumpridos pelo ordenamento jurídico e que orientam a interpretação das normas jurídicas, não se constata qualquer obstáculo para a plena aplicação das disposições do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, em matéria tributária.

## CONCLUSÃO

Como se pode observar, o que se pretendeu com o presente trabalho foi responder a uma pergunta que tantos debates suscitam no âmbito do contencioso tributário, a da possibilidade ou não de aplicação das disposições do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, incluído pelas alterações promovidas pela Lei nº 13.655/18.

A inclusão no sistema jurídico de tal enunciado prescritivo, assim como os demais incluídos pela Lei nº 13.655/18, teve como consequência dar foros de objetividade para algumas premissas hermenêuticas que já são passíveis de serem percebidas na prática jurídica, como nos casos de modulação dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Deveras, o presente trabalho teve como premissa o reconhecimento da superação de modelos hermenêuticos que buscam extrair o sentido das normas jurídicas, ou seja, que partem do pressuposto que o trabalho do exegeta é o de investigar o sentido atribuído pelo legislador e contido nos enunciados prescritivos.

Esse posicionamento quanto ao papel do intérprete, limita a compreensão jurídica de como se operam as modificações do entendimento jurisprudencial que não tenha como base alterações no plano dos textos jurídicos, já que se o legislador deu o sentido das normas jurídicas, como justificar a alteração desse sentido no tempo?

Por isso, a compreensão de como se opera a interpretação das normas jurídicas perpassa por um juízo que tem como objetivo construir o sentido da mensagem legislativa. É o reconhecimento de que o sentido não está nos enunciados, mas que eles são gradualmente formados através do percurso de interpretação, passando-se pelos planos de linguagem até que sejam formados os sentidos normativos.

Nesse desiderato, ao reconhecer a interpretação como uma atividade que atribui sentido, tem-se que para que essa investigação seja completa, é necessário que o intérprete considere algo que é elementar para a compreensão de qualquer enunciado, que é a existência do contexto como elemento que constitui o próprio texto.

Destarte, tem-se que todos os enunciados se relacionam entre si, formando associações que compõem o sentido da mensagem. É o que se define como dialogismo. Em outras palavras, é por meio do diálogo entre os enunciados prescritivos que o sentido das normas jurídicas é formado. Esses enunciados, como se sabe, são os mais diversos e oriundos das mais diversas fontes, o que permite ao direito ser um sistema dinâmico.

Diante desses elementos é que é possível a compreensão de que as modificações da jurisprudência são juridicamente possíveis e decorrem da própria evolução do direito.

Com efeito, é exatamente nesse plano da mudança de interpretação perpetrada pelos órgãos julgadores que o artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, vem dispor.

Como visto, em matéria constitucional, não há nada de inovador no que dispôs o referido artigo, mas a sua vantagem está em positivar garantias tão caras ao sistema jurídico, como o princípio da segurança jurídica, da certeza do direito, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva e da irretroatividade.

Negar a aplicação do artigo 24 é negar proteção às expectativas legítimas e a boa-fé depositadas pelos indivíduos na estabilidade emanada das decisões e acórdãos proferidos tanto no âmbito judicial quanto no âmbito administrativo.

Reforça-se que não é qualquer decisão que adquire a capacidade de gerar uma legítima confiança nos sujeitos, de maneira a chamar a proteção do ordenamento jurídico com base no princípio da segurança jurídica. Sobre isso, é papel do órgão julgador realizar uma análise que investigue a certeza emanada daquele posicionamento jurisprudencial superado e a boa-fé do sujeito que nele confiou.

É como afirmou, Misabel Abreu Machado Derzi, com base em Niklas Luhmann, “a confiança não significa mera esperança, pois ela implica expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia”<sup>385</sup>.

Portanto, o que se tem é uma avaliação qualitativa e não meramente quantitativa, ou seja, referente a qualidade das decisões e não a quantidade de decisões proferidas naquele sentido. Apesar de a quantidade ser um elemento importante, é o grau de confiança (qualidade) que aquela jurisprudência foi capaz de emanar, de maneira suficiente a conceder aos sujeitos uma legítima expectativa de confiabilidade quanto a avaliação das consequências que serão atribuídas aos seus atos, que acaba interessando para a aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42.

Isto posto, para a aplicação do referido artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, cabe a consideração de algo básico na análise do fenômeno da incidência tributária, qual seja, o fato de que subsistem concomitantemente dois regimes jurídicos distintos, quais sejam, um de ordem da obrigação tributária e outro de ordem da sanção tributária, ou seja, existe ou regime

---

<sup>385</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 589.

cujo objeto é a identificação do cometimento de um ato lícito, enquanto o outro tem como objeto a prática de um ilícito, no caso, o descumprimento da obrigação tributária.

Essa diferenciação entre regimes jurídicos se mostra importante pois os valores que permearão a construção do sentido das normas jurídicas em cada um destes ramos são diferentes. Sendo para a norma jurídica primária sancionadora fundamental a garantia da presunção de inocência quando da imposição de penalidades, especialmente aquelas que dependem da comprovação pela autoridade fiscal não só da prática do ilícito, mas do dolo do sujeito passivo (casos de fraude, simulação e conluio para o agravamento de multas de ofício ou atribuição de responsabilidade tributária, por exemplo).

Devendo-se considerar que para a norma jurídica primária sancionadora subsiste um grau de proteção constitucional e infraconstitucional ainda mais relevante, baseado no princípio da presunção de inocência, no foro constitucional, e em disposições como as do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que dispensa a penalidade pecuniária nos casos de observância às “normas complementares”, no âmbito infraconstitucional.

Portanto, o que se conclui dessa investigação é que para ambas as normas jurídicas primárias (dispositiva e sancionadora), o artigo 24 é plenamente aplicável, o que se diferenciam são os valores que permeiam cada uma.

Deveras, ao analisar a estrutura lógico-semântica do teor do artigo 24, é possível construir duas normas jurídicas que se complementam, a primeira no seguinte teor: dada a “revisão” quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado” (antecedente), deverão obrigatoriamente (modal deontico de obrigação) os julgadores das esferas “administrativa, controladora ou judicial” observar as “orientações gerais da época” (consequente).

Já a segunda norma jurídica teria a seguinte estrutura: dada a verificação pelos julgadores das esferas “administrativa, controladora ou judicial” de “mudança posterior de orientação geral” (antecedente) está proibido (modal deontico de proibição) que sejam declaradas “inválidas situações plenamente constituídas”.

Na espécie, o que se extrai é que ambas as normas jurídicas se auxiliam para a proteção de um bem jurídico, qual seja, a segurança jurídica na interpretação e aplicação nas hipóteses de modificação do entendimento jurisprudencial, de maneira que os sujeitos tenham a necessária previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas.

Sobremais, o tema da possibilidade de aplicação do artigo 24 em matéria tributária é objeto de debates no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já manifestou os mais diversos argumentos para negar a aplicação do artigo 24 em matéria tributária.

Nesse ponto, importante ressaltar que diante de uma inovação legislativa, especialmente diante do impacto que essas novas disposições podem causar no modelo interpretativo atualmente empregado, é absolutamente salutar para o exercício de um Estado Democrático de Direito o confronto entre ideias díspares, engrandecendo o debate jurídico sobre o tema.

No entanto, o que se nota é por se tratar de tema novo no ordenamento jurídico e alegável como questão de ordem, na prática, as primeiras análises foram feitas já no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através de arguições em sustentação oral e memoriais, tendo sido julgados de imediato. O que, nesses casos, acabou tornando raso os debates sobre o tema e firmando-se, nesse primeiro momento, já no âmbito de uma turma superior, unificadora da jurisprudência, um entendimento contrário à sua aplicação, que inevitavelmente influencia nas decisões das demais turmas ordinárias.

De fato, ao não passar por todas as instâncias administrativas inferiores, o que concretiza e condensa o debate sobre o tema, acabou-se prejudicando o trabalho de reflexão sobre a sua aplicação em matéria tributária. Tanto é assim que, em alguns votos proferidos, a matéria é tratada como de plena possibilidade de aplicação em matéria tributária, sendo afastadas pela ausência da comprovação de uma jurisprudência firme ou pela interpretação de que a aplicação das suas disposições é para hipóteses outras. Posições que acabaram se perdendo no debate sobre o tema.<sup>386</sup>

Assim, o entendimento pela não aplicação do artigo 24 em matéria tributária, acabou se consolidando na jurisprudência administrativa fiscal federal, mas com base em argumentos dos mais diversos, que não se mantém sob uma análise mais detida.

---

<sup>386</sup> Como exemplo, cita-se a declaração de voto do Cons. Luís Flávio Neto, no acórdão nº 9101-003.807. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.807. Processo nº 19515.001282/2010-71. Relator: Cons. Cristiane Silva Costa. Data do Julgamento: 02/10/2018. Data de Publicação: 15/01/2019) e a declaração de voto do Cons. Carlos Augusto Daniel Neto, no acórdão nº 1301-003.284. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. Acórdão nº 1301-003.284. Processo nº 13864.720171/2015-25. Relator: Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto. Data do Julgamento: 14/08/2018. Data da Publicação: 10/09/2018).

Dessa forma, diante de todo o exposto, o que se pretendeu foi o fomento do debate acerca da aplicação do artigo 24, do Decreto-lei nº 4.657/42, a partir de premissas firmes que possam basear análises mais profundas, considerando o sistema jurídico em toda a sua inteireza, sob um modelo hermenêutico mais adequado, para concluir pela plena e imperiosa possibilidade de aplicação do artigo 24 em matéria tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008;
- ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. 4ª ed. Turim: Utet, 1962;
- ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018: Proposta de Sistematização e Interpretação Conforme**. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2019;
- ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011;
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016;
- \_\_\_\_\_. **República e Constituição**. São Paulo: RT, 1985;
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016;
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14ª ed. São Paulo: Forense, 2018;
- BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001;
- BARROS, Diana Luz Pessoa. Contribuições de Bakhtin às Teorias do Discurso. In: BRAIT, Beth; MAGALHÃES, Anderson Salvaterra (Org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2ª ed. Campinas: Unicamp, 2005;
- BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. In: **Revista da EMERJ**, Vol. 6, nº 23, 2003, Disponível em:

<[https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista23/revista23\\_25.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_25.pdf)>.

Acesso em 17/05/2020;

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007;

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018;

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995;

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8078-11-setembro-1990-365086-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 21/07/2020;

\_\_\_\_\_. Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (ANAMATRA), a Associação dos Juizes Federais do Brasil (AJUFE), a Associação Nacional dos Procuradores do Trabalho (ANPT), a Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR), a Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP) e o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho (SINAIT). Ofício ANAMATRA nº 219/2018. Disponível em: <[https://www.conamp.org.br/images/notas\\_publicas/2018/Ofi%CC%81cio\\_veto\\_PL%207448\\_2017.pdf](https://www.conamp.org.br/images/notas_publicas/2018/Ofi%CC%81cio_veto_PL%207448_2017.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-003.284. Processo nº 13864.720171/2015-25. Relator: Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto. Data do Julgamento: 14/08/2018. Data da Publicação: 10/09/2018;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.807. Processo nº 19515.001282/2010-71. Relator: Cons. Cristiane Silva Costa. Data do Julgamento: 02/10/2018. Data de Publicação: 15/01/2019;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 9202-007.145. Processo n° 16327.001389/2009-12. Relator: Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa. Data do Julgamento: 29/08/2018. Data de Publicação: 15/10/2018;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 1201-002.983. Processo n° 10120.720212/2016-70. Relator: Cons. Gisele Barra Bossa. Data do Julgamento: 12/06/2019. Data da Publicação: 15/07/2019;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 1401-002.992. Processo n° 16561.720065/2013-82. Relator: Cons. Daniel Ribeiro Silva. Data de Julgamento: 20/11/2018. Data de Publicação: 09/01/2019;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 1402-003.605. Processo n° 16561.720242/2016-73. Relator: Cons. Edeli Pereira Bessa. Data de Julgamento: 11/12/2018. Data de Publicação: 31/12/2018;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 1401-002.993. Processo n° 10880.720246/2013-10. Relator: Cons. Livia De Carli Germano. Data de Julgamento: 20/11/2018. Data da Publicação: 09/01/2019;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 1201-002.983. Processo n° 10120.720212/2016-70. Relator: Gisele Barra Bossa. Data do Julgamento: 12/06/2019. Data da Publicação: 15/07/2019;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 103-22.945. Processo n° 13808.001590/00-81. Relator: Conselheiro Flávio Franco Corrêa. Data do Julgamento: 29/03/2007. Data da Publicação: 12/07/2007;

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 102-47.903. Processo n° 10680.003400/2005-31. Relator: Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva. Data do Julgamento: 20/09/2006. Data da Publicação: 17/01/2008;

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional dos Procuradores Contas e a Associação Nacional do Ministério Público de Contas. Nota Técnica Conjunta CNPGC-AMPCON nº 01/2018. Disponível em: <[https://mpc.rn.gov.br/wp-content/uploads/2018/04/CNPGC-Nota-Tecnica-01-2018-PL-7448-2017-para-deliberac%cc%a7a%cc%83o-do-CNPGC-\\_2\\_.pdf](https://mpc.rn.gov.br/wp-content/uploads/2018/04/CNPGC-Nota-Tecnica-01-2018-PL-7448-2017-para-deliberac%cc%a7a%cc%83o-do-CNPGC-_2_.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9830.htm)>. Acesso em 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12376.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.376%2C%20DE%2030,e u%20sanciono%20a%20seguinte%20Lei%3A&text=%E2%80%9CLEi%20de%20Introdu%C3%A7%C3%A3o%20C3%A0s%20normas%20do%20Direito%20Brasileiro.%E2%80%9D](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12376.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.376%2C%20DE%2030,e u%20sanciono%20a%20seguinte%20Lei%3A&text=%E2%80%9CLEi%20de%20Introdu%C3%A7%C3%A3o%20C3%A0s%20normas%20do%20Direito%20Brasileiro.%E2%80%9D)>. Acesso em 14/05/2020;

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Ministério Público Federal. Nota Técnica Conjunta nº 1/2018. Disponível em: <[http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/Nota%20Tecnica%201\\_2018.pdf](http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/Nota%20Tecnica%201_2018.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 42/2018. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/d2b2b5c1-5709-3d90-ab31-9b62758a1867/PARECER-PGFN-CAT-42-2018.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT nº 23, de 06 de setembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=45714>>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Projeto de Lei nº 7.448, de 2017. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=CD185175D172AF86735A6AAF0680D915.proposicoesWebExterno2?codteor=1598338&filename=Tramitacao-PL+7448/2017](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=CD185175D172AF86735A6AAF0680D915.proposicoesWebExterno2?codteor=1598338&filename=Tramitacao-PL+7448/2017)>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Parecer (SF) nº 22, de 2017. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg->

getter/documento?dm=5205948&ts=1567532406410&disposition=inline>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 349, de 2015. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4407647&ts=1567532405298&disposition=inline>>. Acesso em 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 761.908/SC. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 05/12/2006. Data da Publicação: 18/12/2006;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 55.906/SP. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Gallotti. Data de Julgamento: 27/05/1969. Data da Publicação: 05/08/1965;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 736.090/SC. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 29/10/2015. Data da Publicação: 27/11/2015;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 882.461/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 21/05/2015. Data da Publicação: 12/06/2015;

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Análise Preliminar do PL 7448/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/analise-consultoria-juridica-tcu-lindb.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020;

BUENO, Cassio Scarpinella. Direito, Interpretação e Norma Jurídica: Uma aproximação musical do direito. In: NANNI, Giovanni Ettore (coord.). **Temas Relevantes do Direito Civil Contemporâneo**: Estudos em homenagem ao Professor Renan Lotufo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 170-193;

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008;

CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB - Irretroatividade de Nova Orientação Geral para Anular Deliberações Administrativas. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), p. 113-134, nov. 2018. Disponível em: <file:///C:/Users/bruno/Downloads/77652-161996-1-PB%20(1).pdf>. Acesso em: 22/07/2020;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015;

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário** (Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009;

\_\_\_\_\_. Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza. In: **IBET**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/hotsites/tgdvенеza/artigos/aurora-tomazini-de-carvalho.pdf>>. Acesso em 05/02/2020;

CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018;

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016;

\_\_\_\_\_. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2016;

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015;

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Linguagem e Método.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015;

\_\_\_\_\_. **Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte.** São Paulo: Vox Legis, 1980;

\_\_\_\_\_. O Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos. In: **Revista Direito GV.** Vol. 6. Nº 1. São Paulo: Jan/Jun de 2010. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322010000100014#back2](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322010000100014#back2)>. Acesso em: 14/03/2020;

\_\_\_\_\_. **Para uma Teoria da Norma Jurídica:** Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>>. Acesso em: 02/04/2020;

\_\_\_\_\_. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: **IBET.** Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincípios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em 21/07/2020;

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil.** Vol. 1. Campinas: Bookseller, 1998;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Aplicação, Interpretação e Interação da Legislação Tributária (Teoria do Direito Tributário). In: Souza, Priscila (coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários.** Vol. VI. São Paulo: Noeses, 2009, p. 859-921;

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020;

CONRADO, Paulo Cesar. Perspectivas do Contencioso Tributário com o Novo Código de Processo Civil. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 1.019-1.050;

COSTA, Alcides Jorge. Normas Gerais de Direito Tributário: Visão Dicotômica ou Tricotômica. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 11-26;

COSTA, Regina Helena. Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa. In: **Justitia**, ano 51, vol. 145, janeiro/março São Paulo: RCS, 1989;

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018;

\_\_\_\_\_. Tributação e Direitos Fundamentais. In: **Superior Tribunal de Justiça – Doutrina**. Disponível em: <file:///C:/Users/bruno/Downloads/1127-4317-1-PB.pdf>. Acesso em 17/05/2020;

DALLARI, Adilson Abreu. Artigo 25. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: Desafios de uma Sociedade Democrática**. Disponível em: <<http://anastasia.com.br/wp-content/uploads/2015/09/segurancajuridica.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020;

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009;

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Artigo 27. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: Desafios de uma Sociedade Democrática**. Disponível em: <<http://anastasia.com.br/wp-content/uploads/2015/09/segurancajuridica.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Princípio da legalidade. In: **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coord.). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade>>. Acesso em: 17/05/2020;

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. 11ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016;

DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017;

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002;

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação**. São Paulo: Atlas, 2008;

FILHO, Marçal Justen Filho. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005;

\_\_\_\_\_. Art. 20 da LINDB: Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, novembro 2018, p. 13-41. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>>. Acesso em: 17/05/2020;

FIORIN, José Luiz. **Introdução ao Pensamento de Bakhtin**. São Paulo: Ática, 2011;

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 2007;

FUX, Luiz. O novo Código de Processo Civil e a Segurança Jurídica Normativa. In: **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mar-22/ministro-luiz-fux-cpc-seguranca-juridica-normativa>>. Acesso em 17/05/2020;

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011;

GOMES, José Jairo. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB**. São Paulo: Atlas, 2012;

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009;

\_\_\_\_\_. Os Conceitos Jurídicos e a Doutrina Real do Direito. In: **Revista da Faculdade de Direito**, n. 77. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1982, p. 221-234;

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001;

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Editora Noeses, 2006;

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986;

\_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998;

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997;

LEGE, Joachim. *Pragmatismo y Ciencia del Derecho: sobre la filosofía de Charles Sanders Peirce y sobre los elementos lógicos y creativos en el Derecho*. In: **Boletim Mexicano de Derecho Comparado**. Ano XXV, nº 73, janeiro-abril, 1992, p. 63-78;

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019;

\_\_\_\_\_. Notas Sobre a Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias. In: **IBET**. Disponível em: <[http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/10250\\_Artigo.pdf](http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/10250_Artigo.pdf)>. Acesso em: 17/05/2020;

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil**. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015;

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017;

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo; SUNDFELD, Carlos Ari. Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e de seu controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Contratações Públicas e seu Controle**. São Paulo: Malheiros, 2013;

MASSINI, Carlos Ignacio. *La Interpretación Jurídica como Interpretación Práctica*. In: **Persona y Derecho**, n. 52, 2005, p. 413-433;

MATURANA, Humberto; VARELA, Francisco. **A Árvore do Conhecimento**: As bases biológicas do conhecimento humano. Campinas: Workshopsy, 1995;

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010;

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: Plano da Existência. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011;

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006;

NETO, Floriano de Azevedo Marques. Art. 23 da LINDB: O equilíbrio entre a mudança e a previsibilidade na hermenêutica jurídica. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, novembro 2018, p. 93-112. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>>. Acesso em: 17/05/2020;

NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Forum, 2020;

NETO, Floriano de Azevedo Marques; SUNDFELD, Carlos Ari; DALLARI, Adilson Abreu; MARTINS, Ives Gandra da Silva, DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MEDAUAR, Odete; LUCOS, Paulo Henrique dos Santos; FILHO, Marçal Justen; CARRAZZA, Roque Antonio; BINENBOJM, Gustavo; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; ARAGÃO,

Alexandre Santos de; SCAFF, FERNANDO FACURY; CÂMARA, Jacintho Arruda CÂMARA, Vera Cristina Caspari Monteiro, MOREIRA, Egon Bockmann; MENDONÇA, José Vicente Santos de; PEREZ, Marcos Augusto, PIOVESA, Flavia; MODESTO, Paulo; ROSILHO, André Janjácomo; JORDÃO, Eduardo Ferreira; SCHIRATO, Vitor Rhein; CUNHA, Carlos Eduardo Bergamini. Respostas aos Comentários Tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017. Disponível em: <<http://www.sbdp.org.br/wp/wp-content/uploads/2018/04/Parecer-apoio-ao-PL-7.448-17.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020;

NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1998;

PACHECO, Angela Maria da Motta. Infrações e Sanções Tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 75-94;

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015;

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino; FAVACHO, Fernando Gomes. A Pragmática no Constructivismo Lógico-Semântico e sua Importância para o Estudo do Direito. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018, p. 215-240;

PANDOLFO, Rafael. O *In Dubio Pro Reo* e sua Aplicabilidade às Sanções Tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 891-906;

PICARDI, Nicola. Jurisdição e Processo. In: OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de (org.). **Do Juízo ao Processo**. Rio de Janeiro: Forense, 2008

PRIA, Rodrigo Dalla. Constructivismo Jurídico e Interpretação Concretizadora: Dialogando com Paulo de Barros Carvalho e Friedrich Müller. In: Souza, Priscila (coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Vol. VIII. São Paulo: Noeses, 2011, p. 997-1.030;

RAMOS, André de Carvalho; GRAMSTRUP, Erik Frederico. **Comentários à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB**. Saraiva: São Paulo, 2016;

ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**: Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito. São Paulo: Manole, 1994;

ROCHA, Sergio André. **Estudos de Direito Tributário**: Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015;

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996;

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012;

SCAFF, Fernando Facury. Quem Controla o Controlador? Considerações sobre as Alterações na LINDB. In: **Revista Consultor Jurídico**, 17 de abril de 2018. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2018-abr-17/quem-controla-controlador-notas-alteracoes-lindb> >. Acesso em: 17/05/2020;

SCAVINO, Dardo. **La Filosofía Actual: Pensar Sin Certezas**. Buenos Aires: Paidós, 2000;

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018;

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016;

SIMÃO, José Fernando. LICC OU LINDB? A triste mudança e a mediocridade legislativa. In: **Carta Forense**. Disponível em: <<http://cartaforense.com.br/conteudo/colunas/licc-ou-lindb-a-triste-mudanca-e-a-mediocridade-legislativa/6588>>. Acesso em: 14/03/2020;

SUNDFELD, Carlos Ari; NETO, Floriano de Azevedo Marques Neto. Segurança Jurídica e Eficiência na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.). **Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas**: Desafios de uma

Sociedade Democrática. Disponível em: <<http://anastasia.com.br/wp-content/uploads/2015/09/segurancajuridica.pdf>>. Acesso em: 17/05/2020;

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**: De Acordo com o Código de Processo Civil de 2015. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016;

\_\_\_\_\_. O Objeto do Conhecimento Científico e o Paradoxo da Interdisciplinaridade. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018;

\_\_\_\_\_. Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). **Vilém Flusser e Juristas**. São Paulo: Noeses, 2009;

TORRES, Heleno Taveira. A Segurança Jurídica do Sistema de Tributação. In: **Revista Consultor Jurídico**, 12 de setembro de 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>>. Acesso em: 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Boa-fé e Confiança são Elementares no Direito Tributário. In: **Revista Consultor Jurídico**, 24 de abril de 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>>. Acesso em 17/05/2020;

\_\_\_\_\_. Sanções Tributárias devem Respeitar Garantias de Culpabilidade e Inocência. In: **Revista Consultor Jurídico**, 30 de maio de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-30/consultor-tributario-sancoes-tributarias-respeitar-garantia-culpabilidade>>. Acesso em: 17/05/2020;

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005;

\_\_\_\_\_. Os Conceitos Indeterminados no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. Nº 149, fevereiro. São Paulo: Imprensa, 2008, p. 63–76.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015;

\_\_\_\_\_. **Causalidade e Relação no Direito**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015;

WARAT, Luiz Alberto. **O Direito e a sua Linguagem**. 2ª v. São Paulo: Sergio Antonio Fabris, 2000;

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. São Paulo: EDUSP, 1994.