

LIVIA ACCESSOR RICCIOTTI

**O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS ALTERAÇÕES NA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS
NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO:
A CONTROVERSA APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB PELO CARF**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Dr. Estevão Horvath

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO – SP

2020

LIVIA ACCESSOR RICCIOTTI

**O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS ALTERAÇÕES NA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS
NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO:
A CONTROVERSA APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB PELO CARF**

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Dr. Estevão Horvath.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO – SP

2020

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

RICCIOTTI, Livia Accessor.

O Direito Tributário e as alterações na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro: a controversa aplicação do artigo 24 da LINDB pelo CARF / Livia Accessor Ricciotti; Orientador: Prof. Dr. Estevão Horvath – São Paulo, 2020.

124 f.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. LINDB e Direito Tributário – 2. LINDB e CARF.

Nome: Livia Accessor Ricciotti

Título: *O Direito Tributário e as alterações na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*

Subtítulo: A controversa aplicação do artigo 24 da LINDB pelo CARF

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Dr. Estevão Horvath.

Banca realização em: _____

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Estevão Horvath

Instituição: FDUSP

(Orientador)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

*À minha família,
nascida e constituída,
dedico esta obra.*

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Estevão Horvath, que, com sua experiência, brilhantismo e paciência, contribuiu com valiosos conselhos e ensinamentos na consecução do presente trabalho.

Ao meu marido, Lucas, companheiro eterno, que me apoiou das formas mais variadas nos momentos difíceis, tornando-os mais brandos e leves.

À Julie, minha parceira, que está ao meu lado desde a graduação nessa longa jornada acadêmica e profissional, com sua companhia silenciosa e confortante.

Aos meus pais, que sempre confiaram em mim e incentivaram o meu crescimento pessoal e profissional, fazendo seus os meus sonhos.

Aos colegas de Lefosse Advogados, por apoiarem incondicionalmente minha dedicação integral a este trabalho.

RESUMO

RICCIOTTI, Livia Accessor. *O Direito Tributário e as alterações na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro: a controversa aplicação do artigo 24 da LINDB pelo CARF*. 2020. 124 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

O presente trabalho explora a aplicabilidade do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (“LINDB”), introduzido no ordenamento jurídico por meio da publicação da Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018, fixando regras relativas aos processos de invalidação de atos administrativos, para que as esferas administrativa, controladora e judicial considerem as orientações gerais da época em que tais atos tenham sido praticados na atividade de revisão. Serão abordados o conteúdo da norma inserta no artigo 24 da LINDB e sua interação com as regras de invalidação de atos administrativos dispostas na Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo federal; as normas gerais tributárias dispostas no Código Tributário Nacional; e os dispositivos do Código de Processo Civil que confirmam o caráter normativo dos precedentes. O objetivo, ao cabo, consiste na possível resposta aos questionamentos sobre a legitimidade e extensão da aplicação do artigo 24 da LINDB no contencioso administrativo tributário federal. Assim, o escopo da análise está limitado ao exame dos fundamentos jurídicos – favoráveis e contrários – quanto à possibilidade de aplicar o dispositivo da LINDB no julgamento de litígios fiscais submetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), a partir das correntes interpretativas desenvolvidas nas decisões proferidas nos principais casos de ágio decorrentes de transações entre partes independentes, publicadas entre o segundo semestre de 2018 e o primeiro semestre de 2019, sem, contudo, esgotar as decisões administrativas sobre o tema ou de servir como fonte de jurimetria.

Palavras-chave: LINDB; Anulação; Ato administrativo; Irretroatividade; Mudança de interpretação; Jurisprudência; CARF.

ABSTRACT

RICCIOTTI, Livia Accessor. *Tax law and amendments to the Law of Introduction to the Rules of Brazilian Law: the controversial enforcement of article 24 of LINDB by CARF*. 2020. 124 p. Degree (Master) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

This paper explores the applicability of article 24 of the Law of Introduction to the Rules of Brazilian Law (“LINDB”), introduced in the legal system through the enactment of Law No. 13,655, of April 25, 2018, providing rules related to invalidation processes of administrative acts, so that the administrative, controlling and judicial spheres, consider the general guidelines of the time when such acts were practiced in the relevant review activity. The paper will address the content of the rule inserted in article 24 of the LINDB and its interaction with the rules for invalidating administrative acts set out in Law 9.784, of January 29, 1999, which regulates the federal administrative process; the general tax rules set out in the National Tax Code; and the provisions of the Civil Procedure Code that confirm the normative character of the precedents. The purpose, after all, consists in the possible answer to questions regarding the legitimacy and extent of the enforcement of Article 24 of the LINDB in federal tax administrative litigation. Therefore, the scope of the analysis is limited to examining the legal grounds – favorable and contrary – regarding the possibility of enforcement of the LINDB provision in tax disputes submitted to the Administrative Council of Tax Appeals (“CARF”), based on the interpretative theories developed in the decisions rendered in the main cases of goodwill arising from transactions between independent parties, published between the second half of 2018 and the first half of 2019, without however exhausting the administrative decisions on the subject or serving as a source of jurisprudence.

Keywords: LINDB; Administrative act; Invalidation; Annulment; Non-retroactivity; Change of interpretation; Caselaw; Administrative Council of Tax Appeals.

SUMÁRIO

CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS	11
1. Contextualizando a atualização da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro.....	16
2. Estrutura do trabalho	24
1. O ARTIGO 24 DA LINDB E SUA INTERAÇÃO COM O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	26
1.1 O artigo 24 da LINDB e o princípio da segurança jurídica	26
1.2 Correlação com o processo administrativo federal	35
1.3 Correlação com o Código Tributário Nacional.....	37
1.4 Correlação com o Código de Processo Civil	43
2. PANORAMA DA DISCUSSÃO NO CARF SOBRE A APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL	50
2.1 Correntes desenvolvidas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	51
2.2 Quadro-resumo das correntes interpretativas	77
3. O CONTRAPONTO DAS CORRENTES INTERPRETATIVAS SOBRE A ILEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB PELO CARF.....	80
3.1 Das correntes desfavoráveis à tese	80
3.2 Das correntes favoráveis à tese	98
CONSIDERAÇÕES FINAIS	103
REFERÊNCIAS	111

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Quadros

Quadro 1 – Jurisprudência citada	63
Quadro 2 – Correntes interpretativas: aplicação do artigo 24 da LINDB às discussões de ágio externo no CARF (2.º sem./2018 – 1.º sem./2019)	77
Quadro 3 – Comparativo LINDB x CTN	85
Quadro 4 – Comparativo LINDB x Lei n.º 9.784/1999	96

Figuras

Figura 1 – Fluxo de atos sujeitos a revisão segundo o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto	60
Figura 2 – Fluxo de atos segundo o Conselheiro Luís Flávio Neto	70

CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

O tema escolhido para estudo no presente trabalho acadêmico foi motivado pelos intensos debates em torno da aplicação das denominadas “normas gerais de interpretação” dispostas na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (“LINDB” ou “Lei de Introdução”), recentemente introduzidas no ordenamento jurídico por meio da publicação da Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018 (“Lei n.º 13.655/2018”).

Dentre os novos dispositivos acrescentados na Lei de Introdução, chamou a atenção o artigo 24, que diz respeito aos processos de invalidação de atos administrativos, impondo que sejam consideradas na atividade de revisão desempenhadas pelas esferas administrativa, controladora e judicial, as orientações gerais da época em que tais atos tenham sido praticados. Outrossim, define o parágrafo único que são reputadas “orientações gerais” as interpretações contidas em atos públicos de caráter geral, na jurisprudência majoritária e na prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Especificamente na seara tributária, a questão tomou a cena no ano de 2018 nos litígios travados entre fisco e contribuintes levados ao exame do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). De um lado, os contribuintes passaram a requerer o cancelamento de autuações fiscais nas discussões cujos fatos geradores questionados haviam sido orientados por interpretação adotada em jurisprudência majoritária contemporânea à sua prática. Por sua vez, a Procuradoria da Fazenda Nacional (“PFN”), que representa os interesses do fisco nas disputas fiscais no âmbito federal, manifestou-se pela inaplicabilidade do referido dispositivo no contencioso fiscal, sob o argumento de que caberia à lei ordinária (Lei n.º 13.655/2018) ditar normas gerais em matéria tributária, por se tratar de tema de competência exclusiva de lei complementar, expresso no artigo 146 da Constituição Federal (“CF” ou “Carta Magna” ou “Carta da República”).

Além disso, a celeuma em torno da aplicação do artigo 24 da LINDB apresenta intersecção com outro assunto bastante discutido desde a publicação do Novo Código de Processo Civil: o caráter normativo dos precedentes. Como se

sabe, o *codex* processual introduziu normas processuais no ordenamento jurídico brasileiro – sistema jurídico filiado à escola do *civil law* desenvolvida na Europa Continental – que conferem ao instituto do precedente tratamento jurídico próprio de sistemas jurídicos do *common law*, gerando intensos debates na doutrina.

Ambas as alterações legislativas – LINDB e CPC – têm em comum a preocupação com a segurança jurídica sustentada pela Constituição Federal. A forma mais intuitiva de garantir a segurança jurídica se dá pelo cumprimento fiel das normas jurídicas postas. Todavia, há situações maculadas por ilegalidades cuja invalidação acaba gerando instabilidade nas relações entre o poder público e seus administrados, abalando a segurança jurídica almejada na imposição do cumprimento da lei.¹

Schoueri cita esse paradoxo da segurança jurídica que, de um lado, impõe, em certa medida, rigidez normativa (em matéria tributária, pelos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade) e, de outro, a manutenção de diretrizes básicas da ordem econômica e a necessidade de conferir agilidade ao Estado.² A ponderação acerca da legalidade trazida pela doutrina citada no campo de estudo das normas indutoras também se aplica ao tema sob exame, que igualmente admite a relativização da legalidade na invalidação de atos administrativos em prol da garantia da segurança jurídica.

¹ Para ilustrar uma situação em que a legalidade deve ser sopesada em prol da segurança jurídica, cite-se o exemplo trazido por Patrícia Baptista, da jurisprudência francesa: “Vale registrar, ainda, a orientação vigente acerca do tema no direito administrativo francês. Segundo a jurisprudência do Conselho de Estado, um regulamento administrativo ilegal que tenha se tornado definitivo – i.e., que tenha se tornado insuscetível de impugnação judicial – não pode ser revisto de ofício pela Administração com efeitos *ex tunc*, mas tão somente com efeitos *ex nunc*. Não obstante o Conselho de Estado reconheça que a Administração tem o dever de rever os regulamentos ilegais, limita os efeitos dessa revisão para o futuro toda vez que se trate de um regulamento definitivo e que tenha sido efetivamente aplicado.

Ora, parece inequívoca a preocupação da jurisprudência francesa com a necessidade de tutela da segurança jurídica mesmo diante de regulamentos ilegais. Embora sem fazer referência ao princípio de proteção da confiança legítima, é indubitável que a jurisprudência mencionada tem o efeito de tutelar abstratamente a confiança depositada em atos normativos que – até a pronúncia da ilegalidade – estavam em vigor e produziam efeitos” (BAPTISTA, Patrícia. A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública. *Boletim de Direito Administrativo* [recurso eletrônico], São Paulo, v. 24, n. 3, p. 306-324, mar. 2008. Disponível em: http://dSPACE/xmlui/bitstream/item/7247/geicIC_FRM_0000_pdf.pdf?sequence=1. Acesso em: 6 nov. 2019).

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 118.

Aliás, o impedimento à anulação de ato administrativo com fundamento em nova orientação geral também havia sido reconhecido pelo Judiciário brasileiro, muito antes da publicação da Lei 13.655/2018. Para ilustrar o antecedente jurisprudencial apontado como *leading case*³ sobre o tema na jurisprudência pátria, cite-se o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) no MS n.º 22.357-0, proferido em 2004, em caso envolvendo a contratação de funcionários públicos sem a realização de concurso, contrariando norma expressa da Constituição Federal de 1988 (artigo 37, II).⁴

O Tribunal de Contas da União (“TCU”) determinou, em 1993, que a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (“Infraero”) regularizasse a contratação de 366 funcionários públicos admitidos entre janeiro de 1991 e novembro de 1992, sem a aprovação em concurso, sob pena de nulidade das contratações por desobediência à determinação disposta na Carta Magna. O STF, contudo, cassou tal determinação por meio de liminar expedida no já citado mandado de segurança, impetrado pelos funcionários.

O relator do processo, Ministro Gilmar Mendes, cujo voto conduziu a decisão, levou em consideração que, apesar de terem sido contratados sem concurso público, os funcionários passaram por rigoroso processo seletivo e foram contratados conforme o regulamento da Infraero.

O ministro ressaltou:

[...] embora não se aplique diretamente à espécie, a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece em seu art. 54 o prazo decadencial de cinco anos, contados da data em que foram praticados os atos administrativos, para que a Administração possa anulá-los.

³ CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB. Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, edição especial, p. 128-131, nov. 2018.

⁴ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:
[...] II – a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19, de 1998.)”

Lembrou, ainda, que, ao julgar regulares as contas da Infraero, o próprio TCU aceitou a situação “de fato existente à época, convalidando as contratações e recomendando a realização de concurso público para admissões futuras”.

A decisão final considerou que “a segurança jurídica [...] assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça material”. Assim, levando em conta as situações excepcionais do caso examinado, a existência de controvérsia no processo de contratação de pessoal para as empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como o longo período de tempo transcorrido desde as contratações, concedeu a segurança pleiteada com fundamento na segurança jurídica, privilegiando a boa-fé dos profissionais contratados fora do regime jurídico aplicável.

Verifica-se, assim, que a consideração proposta em sede de norma geral de interpretação está em linha com a nova hermenêutica – que já vem sendo sopesada na elaboração das leis mais recentes e pela própria jurisprudência –, segundo a qual a norma não advém do texto normativo; ela é produzida pelo exegeta a partir da sua interpretação.⁵ Outrossim, atribuindo-se caráter normativo aos atos e decisões administrativas, estende-lhes, por coerência, a necessária vedação à retroatividade visando à tutela da posição do particular na estabilidade do regime jurídico.

É nesse contexto de um emaranhado de temas conectados pela relevância do valor de segurança jurídica, sobretudo no cenário de instabilidades experimentado pela sociedade brasileira nos últimos anos, que despertou o interesse para enfrentar questões ainda embrionárias que tornam o estudo mais desafiador.

A segurança jurídica revela-se, no entanto, questão muito ampla, que extrapola o próprio ordenamento jurídico brasileiro, eis que estabelece com os administrados a relação de confiança necessária para a tomada de decisões de ordem jurídica, econômica, negocial, políticas, entre outras.

Feliz é Celso Antônio Bandeira de Mello quando destaca que o fator *previsibilidade* é o que condiciona o comportamento humano, sugerindo que o

⁵ GRAU, Eros Roberto. Interpretação da lei tributária e segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 113, p. 219, 2011.

princípio da segurança jurídica provavelmente seja o maior de todos os princípios do Direito, configurando verdadeiro ponto de partida para a estruturação do sistema normativo.⁶

Portanto, o trabalho abordará o tema da segurança jurídica sob a perspectiva adotada na LINDB,⁷ mais especificamente no que diz respeito à aplicação do artigo 24 na atividade judicante do CARF e o papel das decisões administrativas na tomada de decisões pelos contribuintes, calçadas na expectativa de confiança de continuidade dos critérios interpretativos nelas definidos.

Como se sabe, a segurança jurídica possui contornos sensíveis na seara tributária, na medida em que permeia deliberações estratégicas desde a constituição de negócios, passando pela modelagem operacional até a tributação da riqueza auferida pela atividade econômica desempenhada. Expectativas e incertezas quanto à tributação afetam diretamente decisões de investimento e de consumo.⁸

Não se pode perder de vista que na seara tributária os atos praticados pelos contribuintes são revistos próximos ao prazo decadencial – *i.e.*, cerca de cinco anos após sua prática. Nesse sentido, garantir que as orientações da administração que serviram de base para a tomada de decisões sobre a prática fiscal adotada não sejam substituídas por novos critérios de interpretação que venham a ser atribuídos nesse hiato é essencial para assegurar o grau de previsibilidade necessário para a estabilidade das relações com a administração pública.

⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 51-52, p. 7, 2009.

⁷ Sobre a interpretação com base em princípios, cite-se Estevão Horvath: “toda interpretação deve ter como ponto de partida os princípios, mas também os tem como ponto de chegada. Significa isso dizer que o intérprete deve arrancar do princípio ao buscar o Direito aplicável à situação concreta, pois ele (princípio) o informará acerca do caminho a percorrer. Ao final do percurso interpretativo, deverá o jurista (*lato sensu*) verificar se o resultado alçado (a sua conclusão quanto ao que diz o Direito naquele caso) se coaduna com o(s) princípio(s) que iluminou (iluminaram) o seu caminho. Só então cremos, se terá encontrado a solução – ou, ao menos, uma das possíveis soluções jurídicas – para ser referida à respectiva situação” (HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 26).

⁸ PANDOLFO, Rafael. Os precedentes e a nova LINDB: novo patamar de segurança jurídica no processo administrativo tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 970.

1. Contextualizando a atualização da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro

A Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro foi editada em 1942 pelo então Presidente Getúlio Vargas, por meio do Decreto-lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942, sob a ementa de Lei de Introdução ao Código Civil (“LICC”). Sua vigência teve início em 24 de outubro do mesmo ano, em substituição aos dispositivos de “Introdução” (artigos 1 a 21) que entraram em vigor com o Código Civil de 1916.⁹

Apesar de sua denominação, o alcance do conteúdo normativo da LICC era muito mais amplo do que sua denominação indicava. Na verdade, os dispositivos da norma de introdução nunca foram estritamente associados às relações de direito privado, pois desde sua edição – mesmo quando tratados no próprio Código Civil, anteriormente à edição do Decreto-lei n.º 4.657/1942 – dispunham sobre aspectos relacionados à vigência, interpretação e aplicação do direito em todo o território nacional.

Tanto é assim que a doutrina sempre considerou a LICC como norma geral sobre o ordenamento jurídico brasileiro, atribuindo-lhe o caráter de *lex legum*,¹⁰ isto

⁹ A estrutura e idealização propostas por Clóvis Beviláqua foram influenciadas pela Lei de Introdução ao Código Civil alemão (*Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche*) de 1896, incluindo diretrizes de Direito Internacional Privado com foco na regulação do estatuto pessoal pela vinda de imigrantes ao Brasil (OLIVEIRA, André Tito da Motta. Comentários ao Projeto de Lei n. 264/84 do Senado e a Proposta de Haroldo Valladão. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. I, p. 60).

¹⁰ Nesse sentido, Maria Helena Diniz sobre a abrangência da Lei de Introdução: “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, ao direito público e por conter normas de direito internacional privado. É autônoma ou independente, não se tendo em vista que seus artigos têm numeração própria. Não é uma lei introdutória ao Código Civil. Se o fosse conteria apenas normas de direito privado comum e, além disso, qualquer alteração do Código Civil refletiria diretamente sobre ela. Por tal razão, a alteração do Código Civil, de 1916, nela não refletiu. A Lei de Introdução continua vigente e eficaz. Na verdade, é uma ‘lei de introdução às leis’, por conter princípios gerais sobre as normas sem qualquer discriminação. [...] Realmente, nenhum motivo existe para considerá-la uma Lei de Introdução ao Código Civil, pois é verdadeiramente o diploma da aplicação, no tempo e no espaço, de todas as normas brasileiras, sejam elas de direito público ou privado. Suas normas constituem coordenadas essenciais às demais normas jurídicas (civis, comerciais, processuais, administrativas, tributárias etc.), que não produziram efeitos sem os seus preceitos. [...] A Lei de Introdução é uma ‘lex legum’, ou seja, um conjunto de normas sobre normas, constituindo um direito sobre direito [...] um superdireito, um direito coordenador do

é, lei de sobredireito formada por um conjunto de normas que dispõem sobre as próprias leis, sejam elas de direito público ou de direito privado, abalizando como compreendê-las e aplicá-las em nossa jurisdição.

Nesse sentido, a ementa do Decreto-lei n.º 4.657/1942 foi alterada pela Lei n.º 12.376, de 30 de dezembro de 2010, passando a vigorar com a atual denominação de Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro. Tratou-se de alteração legislativa restrita à denominação da Lei de Introdução, sem qualquer mudança no conteúdo normativo, visando ao aperfeiçoamento da nomenclatura constante na legislação, objetivando a efetiva correlação entre o preâmbulo da lei e a matéria legislada:

É reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência que a Lei de Introdução ao Código Civil possui âmbito de aplicação mais amplo do que o mencionado em sua ementa. Para aperfeiçoar a legislação pátria, fazendo-a coincidir a letra da lei com sua interpretação, é que apresentamos o presente projeto de lei, contando com o apoio dos ilustres Pares.¹¹

A alteração de nomenclatura da então LICC para a atual LINDB reforça, portanto, a ampla abrangência das normas da Lei de Introdução a todas as disciplinas de Direito, rompendo definitivamente sua ligação – ainda que meramente nominal – com as normas de direito privado dispostas no Código Civil brasileiro.¹²

Maria Helena Diniz destaca o acerto da nova denominação, na medida em que o conteúdo da Lei de Introdução se volta tanto para o direito privado como para o direito público, dadas as suas funções de regular a vigência e eficácia das normas jurídicas (artigos 1.º a 3.º); dispor sobre soluções de conflito de normas no tempo (artigo 6.º) e no espaço (artigos 7.º a 19); estabelecer critérios de hermenêutica

direito” (DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 72-73).

¹¹ Justificação ao Projeto de Lei n.º 6.303/2005, apresentado em 30.11.2005 por iniciativa do Deputado Celso Russomano. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F20F04A6FF7BB114273C11249D72740D.proposicoesWebExterno2?codteor=360783&filename=Tramitacao-PL+6303/2005. Acesso em: 14 dez. 2019.

¹² Atribui-se a denominação original relacionada às normas de direito privado ao período não democrático vivido na época de sua decretação, no qual era conferido papel de menor relevância às normas de direito público (SCHWIND, Rafael Wallbach. Estudos preliminares. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. I, p. 46).

(artigo 5.º) e mecanismos de integração de normas na hipótese de lacunas na legislação (artigo 7.º); bem como – a partir de 2018, como a seguir se discorrerá – de garantia de segurança jurídica e de eficiência no exercício do direito público (artigos 20 a 30, acrescentados pela Lei 13.655/2018).¹³

Nesse contexto, a partir de pesquisas desenvolvidas no ambiente da Sociedade Brasileira de Direito Público, em parceria com a Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas, em São Paulo, coordenadas pelo pesquisador André Rosilho, surgiu o Anteprojeto de Lei divulgado no trabalho “Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e seu controle”,¹⁴ de autoria de Carlos Ari Sunfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, publicado em 2013.

As pesquisas partiram da análise de três problemas estruturais experimentados nas últimas décadas: a construção do interesse público, o tratamento da autoridade pública e os papéis dos Poderes e órgãos autônomos,¹⁵ e levaram à conclusão da fragilidade do primeiro elemento – construção do interesse público –, em razão de uma crise desencadeada pela demasiada segmentação de tarefas e avaliações superficiais que maculam os outros dois pontos examinados.

Surgiu, então, a ideia de reunir normas concisas com boas práticas jurídicas a partir de uma visão contemporânea e pragmática do direito público, visando à maximização da eficiência da atividade administrativa e da segurança jurídica, por meio de novas diretrizes interpretativas, processuais e de controle, a partir da eliminação de incertezas jurídicas e da inclusão da participação da sociedade na elaboração de normas e na resolução de conflitos, com possibilidade de soluções consensuais, inclusive.

Como a Lei de Introdução foi inserida no ordenamento jurídico no contexto de renovação jurídica dos artigos então dispostos no Código Civil, refletindo os avanços que marcaram a primeira metade do século XX, e encontra-se desde então enraizada no sistema normativo brasileiro e resistente a grandes modificações, sua escolha como diploma legal para a materialização do projeto encabeçado pelos

¹³ DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada* cit., p. 73.

¹⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; SUNDFELD, Carlos Ari. Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e de seu controle. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari (coord.). *Contratações públicas e seu controle*. São Paulo: Malheiros, 2013.

¹⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo para céticos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto pareceu coerente com sua própria origem e essência modernizante.

Ademais, por tratar de comandos normativos gerais e de alcance nacional, para abarcar autoridades federais, estaduais, distritais e municipais de quaisquer Poderes e órgãos autônomos de controle, sua inserção na LINDB revelou-se a via legislativa mais adequada – “uma espécie de portal de entrada do mundo jurídico”¹⁶ –, que reúne normas com características gerais e abrangentes, sobrevivente no tempo e, portanto, verdadeiro instrumento de coesão e unidade jurídica.

A proposta dos acadêmicos tinha três objetivos: o *primeiro*, resgatar a ideia adotada na década de 1940 de uma lei geral com ferramentas primárias do trabalho jurídico, dispondo sobre normas de vigência, de interpretação e de validade das leis; o *segundo*, de renovar a Lei de Introdução para incluir diretrizes conexas ao espírito original do diploma, obtidas no decorrer dos 70 seguintes à sua edição; e o *terceiro*, dispor sobre normas inclinadas ao progresso da qualidade da atividade decisória exercida pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além dos órgãos autônomos de controle, nos diferentes níveis da Federação, sobre questões públicas, inclusive contratuais.

Daí a constatação de que só uma solução legislativa articulada poderia abrir caminho para o equilíbrio no compartilhamento de funções jurídicas criadoras pelos vários Poderes e os órgãos constitucionais autônomos. As pesquisas indicavam que o tipo de normas que se estava concebendo tinha identidade funcional com o conteúdo da velha LINDB, pois, à semelhança desta, a função das novas normas teria de ser regular as bases da criação e aplicação do direito, mas agora segundo as necessidades atuais. Era preciso publicizar ainda mais a LINDB, e com isso modernizá-la.

A aposta foi que esses dispositivos poderiam trazer mais equilíbrio à ação do estado, tornando mais segura a atuação dos gestores e dos parceiros privados, sem comprometer o controle público. Com essa inclusão, a LINDB se tornaria uma lei de segurança jurídica para a inovação pública.¹⁷

¹⁶ SUNDFLED, Carlos Ari. Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro e sua renovação. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. I, p. 35.

¹⁷ SUNDFLED, Carlos Ari. Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro e sua renovação cit., p. 33.

Vale ressaltar que essa não foi a primeira tentativa de atualização da Lei de Introdução. Diversos projetos foram apresentados nesse hiato entre o Decreto-lei n.º 4.657/1942 e a Lei n.º 13.655/2018, dentre os quais se destacam o Projeto de Lei do Senado n.º 264/1984, rerepresentando a proposta de Haroldo Valladão de 1964, e o Projeto de Lei n.º 4.905/1995, elaborado pela Comissão instituída pela Portaria n.º 510/1994 do Ministro da Justiça Alexandre de Paula Dupeyrat Martins. Ambos, porém, tinham foco nos dispositivos voltados ao Direito Internacional Privado e acabaram sendo arquivados em 05.12.1987 e 08.02.1997, respectivamente.

A primeira proposta cuidou do *Código de Aplicações das Normas Jurídicas*, com base no anteprojeto de lei elaborado por Haroldo Valladão em 1964, a partir dos trabalhos realizados pela Comissão de Estudos Legislativos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores instituída pelo Governo Federal¹⁸ (Decreto n.º 51.005/1961). A sugestão de um novo código seguiu o ideário romanista de unificação de normas de Teixeira de Freitas,¹⁹ que abrangia matérias superiores a todos os ramos da legislação,²⁰ com foco na disciplina de leis estrangeiras, sem a máxima de que somente a *lex fori* ditaria o direito, a partir de soluções justas pautadas pelo progresso havido na doutrina e jurisprudência pátrias.²¹

¹⁸ A comissão era também composta por Luiz Gallotti e Oscar Tenório (OLIVEIRA, André Tito da Motta. Comentários ao Projeto de Lei n. 264/84 do Senado e a Proposta de Haroldo Valladão cit., p. 64).

¹⁹ Augusto Teixeira de Freitas, jurista brasileiro expoente da Academia de Olinda com passagem pelo Largo de São Francisco na década de 1830, foi nomeado para auxiliar o Conselho do Estado no Brasil-Império, em 1844. É considerado o precursor da consolidação das leis civis brasileiras, pela autoria das obras *Consolidação das leis civis*, de 1857, e da primeira tentativa de codificação civil no Brasil, conhecida por *Esboço do Código Civil*, publicada entre 1860 e 1865 – obras que serviram de inspiração para o Código Civil de 1916, de Clóvis Beviláqua, entre outros processos de codificação na América Latina (MEIRA, Sílvio. *Teixeira de Freitas: o juriconsulto do Império*. 2. ed. Brasília: Cegraf, 1983).

²⁰ “2. No Brasil, Freitas abriu o Esboço, 1860, com um Título Preliminar, Do Lugar e do Tempo, mas a seguir, quando pleiteou a sua grande reforma, 1867, propôs ao lado do Código Civil unificado, civil e comercial, um Código Geral que ‘dominará a legislação inteira’, abrangendo ‘matérias superiores a todos os ramos da legislação’, ‘sobre as leis em geral, sua publicação e aplicação’, ‘regras de interpretação’, ‘providências sobre computação de prazos’. E exclamou com toda procedência: ‘E se tais disposições são extensivas às leis de todas as espécies como negar que estão impropriamente em um dos códigos?’ Não há, pois, como incluí-los nem no corpo, nem como preliminar ou introdução de um dos Códigos” (VALLADÃO, Haroldo. Lei geral de aplicação das normas jurídicas. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 60, p. 128, 1965).

²¹ “Em matéria de direito internacional privado o Anteprojeto deixou de lado os critérios simplistas e superados, de lei nacional ou de lei de domicílio, sistematicamente para grandes grupos de relações jurídicas; disciplinou-as em categorias mais restritas, buscando outros critérios menos lógicos, porém mais justos, equitativos, práticos e efetivos, da lei da residência habitual, da lei da situação principalmente dos imóveis, regendo pela lei brasileira a sucessão quanto aos

A segunda, denominada *Lei de Aplicação das Normas Jurídicas* e editada pela comissão ministerial composta por Limongi França, Grandino Rodas, Inocêncio Mártires Coelho e Jacob Dolinger, foi motivada pela “necessidade de revogar a atual Lei de Introdução ao Código Civil, substituindo-a por outra, que espelhe as modificações havidas no Direito Constitucional Brasileiro, e as tendências da doutrina e da jurisprudência”.²²

É de destacar, portanto, que, além da mudança da denominação da lei com referência à abrangência do direito pátrio como um todo, os projetos de substituição da LICC já se preocupavam em resguardar a segurança jurídica das questões superadas pela jurisprudência para as diretrizes de aplicação da legislação brasileira.

Nesse contexto, publicou-se a Lei n.º 13.655, em 25 de abril de 2018, acrescentando dez novos artigos à LINDB. Sua tramitação teve origem no Senado, em junho de 2015²³ (“PLS n.º 349”), por iniciativa do Senador Antônio Anastasia, que apresentou a proposta original trazida no Anteprojeto divulgado na obra *Contratações públicas e seu controle*, de autoria dos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto.

Os acréscimos apresentados pela Lei n.º 13.655/2018 proporcionam relevantes diretrizes para a melhor aplicação do direito público, sobretudo no que diz respeito à atividade decisória desempenhada por órgãos administrativos, controladores e judiciais, a partir de regras de interpretação do direito público e de motivação das decisões administrativas, com foco na eficiência e estabilidade das relações com o poder público.

Desde sua tramitação no Congresso Nacional ficou conhecida como “Lei de Segurança Jurídica”, por trazer “novas balizas interpretativas, processuais e de controle, a serem seguidas pela administração pública federal, estadual e municipal”, visando à elevação dos “níveis de segurança jurídica e de eficiência na criação e

aqui situados, da lei do lugar da execução, da lei mais favorável aos atos, ao filho, ao incapaz, ao alimentando etc., da lei brasileira e m defesa dos interesses do país e dos brasileiros etc.” (VALLADÃO, Haroldo. *Lei geral de aplicação das normas jurídicas cit.*, p. 124).

²² Anexo à Exposição de Motivos do Ministério da Justiça n.º 547 de 06.12.1994. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1136861&filename=Dossie+-PL+4905/1995. Acesso em: 15 dez. 2019.

²³ Projeto de Lei do Senado n.º 349, de 2015.

aplicação do direito público”,²⁴ protegendo os administrados das incertezas, riscos e custos que marcam as relações entre administrados e o poder público.²⁵

Convém destacar que o princípio da segurança jurídica não possui previsão específica no ordenamento jurídico brasileiro,²⁶ configurando exemplo clássico de norma sem dispositivo da doutrina de Humberto Ávila.²⁷

A tramitação do processo legislativo levou cerca de dois anos no Senado e contou com a participação de terceiros no processo legislativo mediante a realização de mesa-redonda²⁸ para debates entre os senadores com a presença de um dos autores do Anteprojeto e, inclusive, de audiência pública com a participação de professores e autoridades convidados²⁹ para o debate das proposições contidas no PLS n.º 349, aprovado em março de 2017 pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, com poucas emendas.³⁰

²⁴ Justificativa original do Projeto de Lei do Senado n.º 349/2015, proposto pelo Senador Anastasia. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4407647&ts=1567532405298&disposition=inline>. Acesso em: 4 dez. 2019.

²⁵ “A orientação geral do projeto de lei é consolidar e melhorar as regulações e controles públicos existentes e, ao mesmo tempo, proteger as pessoas, organizações e servidores contra incertezas, riscos e custos injustos. Não é um assunto apenas para profissionais do Direito, mas para toda a sociedade” (ANASTASIA, Antônio Augusto Junho. *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Brasília: Senado Federal, 2015. p. 6).

²⁶ No mesmo sentido: “Entre as grandes diretrizes que formam o estado axiológico das normas tributárias no Brasil, algumas se apresentam como conteúdos de enunciados expressos, enquanto outras se encontram na implicitude dos textos do direito posto. Todas, porém, com a mesma força vinculante. 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” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica no novo CARF*. In: ROSTAGNO, Alessandro (coord.). *Contencioso administrativo tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 5).

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 33.

²⁸ Mesa-redonda realizada no Senado em 1.º.10.2015, com a participação do Professor Carlos Ari Sundfeld para esclarecer dúvidas dos senadores concernentes às proposições contidas no PLS n.º 349.

²⁹ A Audiência Pública realizada em 19.11.2015, destinada à instrução da matéria conforme Requerimento n.º 35, de 2015-CCJ, de iniciativa da Senadora Simone Tebet, contou com a presença dos seguintes convidados: Sr. Arnaldo Sampaio Moraes Godoy, ex-Consultor-Geral da União e Procurador da Fazenda Nacional; Alexandre Schubert Curvelo, Consultor da Confederação Nacional dos Municípios (representante de: Paulo Ziulkoski, Presidente da Confederação Nacional dos Municípios e Advogado); Danilo Takasaki Carvalho, Assessor Jurídico da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda (representante de: Fabricio do Rozario Valle Dantas Leite, Secretário-Executivo Adjunto do Ministério da Fazenda).

³⁰ No dia 19.11.2015 foi realizada audiência pública na CCJ e no dia 09.03.2016 a Senadora Simone Tebet apresentou relatório com voto favorável à aprovação do PLS n.º 349/2015 e de emenda que trazia pontuais alterações de aprimoramento do texto. No dia 29.03.2017, o PLS

Digno de nota que a inclusão das novas diretrizes na LINDB não passou despercebida na tramitação do PLS n.º 349, tendo a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania destacado a coerência sistêmica e da elevação da segurança jurídica na eleição desse diploma no Parecer (SF) n.º 22, de 2017:³¹

A proposta de incluir normas gerais de direito público na LINDB permitirá solucionar essa situação, trazendo, assim, uma maior coerência sistêmica, unificando conceitos desde o direito penal até o direito administrativo (sancionador ou não), passando até pelo direito processual (penal, civil, trabalhista e eleitoral). Esse incremento de coerência sistêmica tende, inclusive, a trazer mais segurança jurídica, no sentido não só da previsibilidade das decisões, mas também da proteção às legítimas expectativas dos que têm relação jurídica ou fática com a Administração Pública. Nesse sentido, a propositura do PLS n.º 349, de 2015, vem a suprir importante lacuna legislativa.

O texto final do projeto de lei foi enviado à Câmara dos Deputados,³² que também debateu sobre o acerto da escolha pela atualização do Decreto-lei n.º 4.657/1942, para que as novas balizas interpretativas tivessem a abrangência pretendida, sendo aplicáveis a todos os ramos do Direito.³³

A tramitação durou mais cerca de um ano,³⁴ sendo devolvido ao Senado em abril de 2018, sem alterações. Então, no mesmo mês foi sancionada a Lei 13.655/2018, com veto parcial da Presidência da República, apenas com relação a determinados dispositivos justificados na eliminação de subjetividade, sem,

n.º 349 foi aprovado pela CCJ-SF, por unanimidade de votos, sem recebimento de qualquer recurso.

³¹ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1567532406410&disposition=inline>. Acesso em: 4 dez. 2019.

³² Projeto de Lei n.º 7.448, de 2017.

³³ “Quando o Decreto-lei n.º 4.657, de 1942, foi editado, o centro do ordenamento jurídico era o Código Civil e, não à toa, foi atribuído à norma o título de Lei de Introdução ao Código Civil. Em 2010, o decreto-lei mudou de nome para se tornar a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, mas nenhuma outra modificação lhe foi feita.

Assim, pode parecer estranho que regras aparentemente relacionadas ao direito público venham a ser introduzidas neste decreto-lei, mas, em verdade, cuida-se de introduzir novas balizas interpretativas para a aplicação de todo o direito” (Reunião Ordinária n.º 1337/2017, realizada em 19.09.2017, p. 86. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=11&nuSessao=1337/17>. Acesso em: 15 nov. 2019).

³⁴ Não foram apresentadas emendas ao projeto na CCJC e, no dia 15.09.2017, o Relator Deputado Paulo Abi-Ackel apresentou parecer pela constitucionalidade da matéria. A Deputada Erika Kokay interpôs recurso, posteriormente retirado de proposição por iniciativa coletiva (8279/2018) em 21.03.2018. O presidente Câmara dos Deputados (Deputado Rodrigo Maia) encaminhou o PL n.º 7.448/2017 à sanção presidencial em 05.04.2018.

contudo, afetar o artigo 24 – objeto do exame ora proposto –, a seguir analisado em maior detalhe.

2. Estrutura do trabalho

Este trabalho se propõe a examinar a aplicação do artigo 24 da LINDB na solução de processos administrativos federais em curso no CARF, respondendo a dois quesitos:

- (a) Se a aplicação sob análise seria legítima; e
- (b) Se afirmativa, qual seria seu alcance, fazendo-se o cotejo entre a norma geral de interpretação da LINDB e as normas gerais de direito tributário dispostas no CTN.

O plano de estudos para a resposta a tais questionamentos foi estruturado em três capítulos, segregados de acordo com o foco objeto de análise: o aspecto teórico, a questão prática, o substrato argumentativo.

O *Capítulo 1* trata do conteúdo da norma inserta no artigo 24 da LINDB e sua interação com as regras de invalidação de atos administrativos dispostas na Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo federal; as normas gerais tributárias dispostas no Código Tributário Nacional; e os dispositivos do Código de Processo Civil que conferem efeito vinculante, no plano vertical, e relevância argumentativa, no plano horizontal, aos precedentes.

Nesse ponto, portanto, a pesquisa se debruça sobre a relação entre as normas gerais da Lei de Introdução e as normas especiais correlacionadas no direito tributário e no processo fiscal já existentes no ordenamento jurídico pátrio, avaliando se há eventuais antinomias aparentes que poderiam macular sua aplicação a questionamentos fiscais ou se há coerência na sua aplicação integrada à luz do sistema normativo vigente.

O *Capítulo 2* narra as correntes interpretativas em torno da aplicação do artigo 24 da LINDB aos litígios fiscais travados no CARF. Cumpre destacar que o corte da pesquisa de jurisprudência foi restrito às decisões proferidas nos principais casos de ágio decorrentes de transações entre partes independentes, publicadas

entre o segundo semestre de 2018 e o primeiro semestre de 2019. Assim, registra-se, desde já, que este trabalho não teve a pretensão de esgotar as decisões administrativas sobre o tema ou de servir como fonte de jurimetria.

O panorama das decisões servirá de substrato para o *Capítulo 3*, no qual serão analisados os principais fundamentos jurídicos suscitados nas correntes interpretativas mapeadas, de acordo com a doutrina tributária e jurisprudência sobre conceitos arguidos. Pretende-se, com isso, fundamentar de forma crítica a conclusão sugerida para os questionamentos que vêm sendo ventilados nos ambientes acadêmicos e institucionais sobre o tema desde a publicação da Lei 13.655, em 2018.

1. O ARTIGO 24 DA LINDB E SUA INTERAÇÃO COM O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

1.1 O artigo 24 da LINDB e o princípio da segurança jurídica

Dentre os novos dispositivos da LINDB adicionados pela Lei n.º 13.655/2018 está o artigo 24, que imprime o sentido de segurança jurídica de forma direta – e que será objeto da análise proposta –, na medida em que dispõe sobre a preservação de orientações gerais nas deliberações tomadas por órgãos administrativos, controladores e judiciais como mecanismo de estabilização das relações jurídicas.

Dita o artigo 24 da LINDB:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

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.

Trata-se de norma jurídica que versa sobre a invalidação de atos administrativos, impondo a consideração das orientações gerais contemporâneas à sua prática, vedando-se a declaração de sua invalidade com base em mudança posterior de entendimento.

A exemplo da tendência de ruptura com a tese de nulidade absoluta que vinha marcando o direito administrativo nas últimas décadas, o dispositivo em comento permite que eventual desconformidade de um ato jurídico à luz de determinada norma jurídica não implique, necessariamente, a sua invalidade,

chancelando a produção de seus efeitos em determinadas circunstâncias fundamentadas com base em outras normas jurídicas que admitem sua validade.³⁵

Nesse sentido, para a compreensão da aplicação do dispositivo será necessário discorrer sobre conceitos há muito vigentes no ordenamento jurídico, tais como “atos administrativos”, “orientações gerais” e “situações plenamente constituídas”, bem como integrar a referida regra de interpretação com as demais normas jurídicas existentes no sistema normativo posto.

Destaque-se que partimos da noção de princípio como normas jurídicas, eis que possuem, como referido por Estevão Horvath, “como todas as outras normas jurídicas não consideradas princípios, força vinculante”, cabendo ao intérprete “por mais abstrato, genérico e ‘programático’ que seja um princípio, [...] extrair dele as consequências jurídicas de sua aplicação”.³⁶

Todos esses conceitos encontram-se entranhados no ordenamento jurídico, não havendo nada de revolucionário na regra disposta no artigo 24 – ou em qualquer outro dispositivo da LINDB –, uma vez que o objetivo da Lei de Introdução visa exatamente à consolidação de fórmulas já assentes no Direito. Na verdade, como se verá em maior detalhe neste tópico, o referido dispositivo legal sintetiza tais regramentos já existentes, alçando um padrão de aplicação uniforme nas diversas esferas de atuação jurídica do poder público.

Tampouco se trata de mecanismo inclinado a engessar a atividade judicante, fazendo do presente – ou do futuro – verdadeiro refém do passado. A proteção ora atribuída em nada influencia a evolução do pensamento jurídico por meio de nova

³⁵ “Já é uma tendência clara no direito brasileiro, desde os fins da década de 1990, o abandono da tese de ‘nulidade’ (absoluta, retroativa e não sujeita a decaimento) dos atos administrativos ilegais. Especialmente desde a lei federal do processo administrativo (Lei n. 9.784/99), acompanhada por diversas leis estaduais sobre o tema, e das leis federais sobre a ação direta de inconstitucionalidade e arguição de descumprimento de preceito fundamental (Leis n. 9.868/99 e 9.882/99), acolhe-se, tanto em matéria de leis inconstitucionais como em matéria de outros atos jurídicos ilegais, a ideia de ‘anulação’, a qual comporta em seu regime jurídico: modulação de efeitos, imodificabilidade do ato questionado após certo lapso temporal e mesmo a convalidação desse ato” (ALMEIDA, Fernando Menezes de. Artigo 24: comentários gerais ao dispositivo. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. II, p. 266-267).

³⁶ i. HORVATH, Estevão. Não confisco e limites à tributação. *In*: PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Helene Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coord.). *Estudos de direito tributário*: em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Malheiros; 2014. p. 68.

interpretação do direito, limitando-se a garantir que esta não seja aplicada de forma retroativa a fatos ocorridos em outro contexto decisório emanado pelo poder público.

O que faz o artigo 24 da Lei de Introdução, portanto, é simplesmente reforçar a disciplina constitucional, impondo de modo expresse a todas as esferas de atuação do poder público o dever estatal de respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, em prol da segurança jurídica. Esse foi o verdadeiro sentido imprimido na norma desde o processo legislativo, transcrito no Parecer CCJ.³⁷

Adespite de ter sido amplamente ventilada a vontade do legislador quando da elaboração do texto normativo, o estudo ora proposto buscará compreender o conteúdo da norma a partir da compreensão sistêmica³⁸ apresentada por Paulo de Barros Carvalho:³⁹

³⁷ “[...] E o art. 24 cuida da preservação da segurança jurídica no tempo em que decisão ou a revisão do ato ou contrato for feita, devendo ter por base não apenas a legislação da época – regra hoje aplicável –, mas também os entendimentos e ‘orientações gerais’ do momento da prática do ato. Este artigo traz bom senso nos casos de mudanças, que são bem-vindas, afinal, o direito é mutável, como o são as relações sociais. Importante que se pense, todavia, como propõe a norma, numa regra de transição.

[...] Art. 24. A revisão, na esfera 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, não se podendo, com base em mudança posterior de orientação geral, considerar como inválidas as 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.

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. 1.º, *caput*; art. 5.º, *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. Nesse sentido, André Ramos Tavares sustenta que um dos aspectos essenciais da segurança jurídica é a calculabilidade, quer dizer, a possibilidade de conhecer, de antemão, as consequências pelas atividades e pelos atos adotados. Salienta o autor, ainda, que a calculabilidade, contudo, pode ficar comprometida com decisões judiciais que inovam na esfera da liberdade dos indivíduos [...]. Previsibilidade e confiança podem restar, na prática, eliminadas, cedendo à surpresa e inventividade *a posteriori* (*Curso de direito constitucional*, 2015, p. 622)” (Parecer CCJ, p. 8-9. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1567532406410&disposition=inline>. Acesso em: 4 dez. 2019).

³⁸ No mesmo sentido, cite-se Carlos Maximiliano: “7. Não basta conhecer as regras aplicáveis para determinar o sentido e o alcance dos textos. Parece necessário reuni-las e, num todo harmônico, oferecê-las ao estudo, em um encadeamento lógico. [...] Descobertos os métodos de interpretação, examinados em separado, um por um; nada resultaria de orgânico, de construtor, se os não enfeixássemos em um todo lógico, em um complexo harmônico. A análise suceda a síntese. Intervenha a Hermenêutica, a fim de proceder à sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e alcance das expressões do Direito” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 4).

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco. *Estudos de direito*

Quer isto exprimir, por outros torneios, que a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como um sistema, visualizado no entrelaçamento vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes. O texto escrito, na singela expressão de seus símbolos, não pode ser mais do que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, jamais confundida com a intenção do legislador. Sem nos darmos conta, adentramos a análise do sistema normativo sob o enfoque semiótico, recortando, como sugere uma análise mais séria, a realidade jurídica em seus diferentes campos cognoscitivos: sintático, semântico e pragmático.

Como explica Lourival Vilanova, a noção de sistema “implica em ordem, isto é, uma ordenação entre as partes constituintes, relações entre partes ou elementos”.⁴⁰ Liga-se, pois, à concepção de uma estrutura e à noção de limite, que permite traçar contornos relativamente precisos sobre o que pertence ao sistema e o que está fora dele.⁴¹

Fabiana Del Padre Tomé esclarece, nesse contexto do sistema jurídico, que a única forma de ingresso na estrutura criada pelo homem por meio do universo da linguagem se dá pela via normativa. Uma vez introduzida, sua interação com os subsistemas ocorre pelo fenômeno autopoietico, garantindo-se a segurança jurídica.⁴² Esta, então, assume duas variantes: o tratamento jurídico de acordo com a norma positivada – sem interesses alheios ao sistema – e a previsibilidade das decisões, a qual pode ser afetada por certo grau de subjetividade do julgador.

tributário: em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 716-717.

⁴⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 135.

⁴¹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 178 *apud* SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 47).

⁴² “A peculiaridade do sistema autopoietico confere-lhe as seguintes características: (i) autonomia, sendo capaz de subordinar toda a mudança de modo que permaneça sua auto-organização; (ii) identidade, pois mantém sua identidade em relação ao ambiente, diferenciando-se deste ao determinar o que é e o que não é próprio ao sistema; (iii) não possui ‘inputs’ e ‘outputs’, significando que o ambiente não influi diretamente no sistema autopoietico, ou seja, não é o ambiente que determina suas alterações, pois quaisquer mudanças decorrem da própria estrutura sistêmica que processa as informações vindas do ambiente” (TOMÉ, Fabiana del Padre. O sistema autopoietico do direito e suas implicações em relação à segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, Cadernos de Direito Tributário, São Paulo, n. 104, p. 88, 2008).

Dentro do *sistema* macro aqui também denominado *ordenamento* jurídico – sem considerar diferenças de significações atribuídas entre os doutrinadores para as expressões ora tidas como sinônimas – há o subsistema tributário, que historicamente “caminhou pela elevação do formalismo e do positivismo jurídico, que trouxe certas tendências a serem elevadas no processo disciplinar”,⁴³ afastando-se de outros campos de conhecimento.

Mais recentemente, porém, a configuração do direito tributário, provocada por influências externas ao ordenamento jurídico (e.g., de ordem social ou econômica), vem reforçando questões principiológicas fundamentais, como é o caso da segurança jurídica.⁴⁴

É exatamente nesse contexto que se insere a relativização da legalidade proposta no dispositivo da Lei de Introdução, contornando a aparente antinomia jurídica entre a legalidade *versus* a segurança jurídica,⁴⁵ perante a acepção proposta por Humberto Ávila, a partir dos elementos de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade:

9.1 A indicação desses estados ideais, ao contrário dos ideais de determinação, de imutabilidade e de previsibilidade, revela que a concepção de segurança jurídica segue uma concepção de Direito que intermedeia as concepções objetivistas e argumentativas: o Direito não é nem um objeto previamente dado, cujo conteúdo dependa, exclusivamente, de atividades cognoscitivas reveladoras de sentidos predeterminados, nem uma atividade cuja realização deriva, unicamente, de estruturas argumentativas a serem

⁴³ TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 625.

⁴⁴ Cita, ainda, o autor nesse ponto: “Para Ricardo Lobo Torres, por exemplo, a legalidade tributária contemporânea aparece progressivamente flexibilizada pela ponderação da legalidade tributária perante outros princípios tributários (como os princípios da capacidade contributiva, ou do custo/benefício), pelo progressivo reconhecimento de conceitos indeterminados (superando a ‘ingênua’ visão, segundo o autor, na possibilidade de conceitos fechados no Direito Tributário), pelas novas configurações das relações harmônicas entre os poderes do Estado (a exemplo do poder regulamentar da Administração) e pela ‘judicialização da política’ (interferência do Judiciário nas questões políticas ínsitas à elaboração legislativa, sobretudo referente ao controle de constitucionalidade das leis)” (Idem, p. 641-643).

⁴⁵ Sobre o tema, cite-se João Francisco Bianco: “Desse modo, é perfeitamente possível a coexistência na constituição de princípios até certo ponto conflituosos entre si, portadores dessa tensão na sua aplicação. E enquanto a antinomia de normas se resolve pela exclusão de uma delas, o antagonismo entre princípios constitucionais resolve-se pela aplicação proporcional e razoável de ambos, de forma ponderada e observando as circunstâncias de cada caso concreto” (BIANCO, João Francisco. *Limites da integração no direito tributário*. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso B. *Direito tributário atual*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 17, p. 56).

reveladas apenas no posterior processo decisional, mas sim uma composição entre atividades semânticas e argumentativas – a atividade do operador do Direito parte de reconstruções de significados normativos por meio de regras de argumentação, porém tem sua aplicação dependente de postulados hermenêuticos e aplicativos reveladores de elementos normativos e fáticos, de modo que a segurança jurídica deixa de ser uma mera existência de predeterminação para consubstanciar um dever de controlabilidade racional e argumentativa.⁴⁶

Em outras palavras, o que se propõe é o rompimento definitivo do argumento de que a segurança jurídica seria exaurida pelo conceito de tipicidade cerrada, para que sejam considerados outros elementos que não aqueles restritos à clareza da interpretação da norma jurídica, preocupados com sua aplicação uniforme nos processos tributários.

Isso porque, como observa José Maria Arruda de Andrade, a atividade de interpretação de texto pode chegar a resultados distintos, ocasionando na criação de novas normas decorrentes dessa divergência de decisões sobre um mesmo tema:⁴⁷

Deslocamos, portanto, a ideia da interpretação do texto normativo e de seus resultados (declarativo, restritivo e extensivo) da *determinabilidade do sentido* para a de *análise da norma-decisão* formada. Nesse sentido, podemos trabalhar a partir de algumas conclusões:

- (i) um texto normativo que emprega conceitos cujos significados estão sendo construídos local e temporalmente;
- (ii) essas construções formam um arcabouço conceitual, um sistema de referências mediado por adestramentos (formação universitária, formação de jurisprudência sobre determinados aspectos de cada conceito);
- (iii) novas normas-decisão podem ser comparadas com as decisões outrora formuladas (ou com as opiniões doutrinárias sobre o tema), o que permitirá relações de proximidade e comparação.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 675.

⁴⁷ ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito*. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 183.

Com efeito, a extensão da proteção trazida pelo artigo 24 da LINDB resulta exatamente da ideia de uma produção normativa decorrente da formação de novas “norma-decisão” citadas por José Maria Arruda de Andrade *supra*.

Assim, o ponto de partida para a compreensão do alcance do artigo 24 da Lei de Introdução será o princípio da segurança jurídica,⁴⁸ que norteia a noção de um estado mínimo de validade das normas de direito,⁴⁹ garantindo aos administrados a calculabilidade necessária para o exercício de sua liberdade.⁵⁰

A calculabilidade aqui almejada, portanto, não garante uma previsão absoluta do sentido dos textos normativos, na exata medida em que se está diante de questões relacionadas à mudança de interpretação da norma, confirmando-se a inexistência da univocidade de sentido dos textos normativos e o caráter argumentativo próprio do direito.⁵¹

A premissa aqui assumida concerne tanto à clareza das normas,⁵² permitindo aos administrados a mensuração das consequências jurídicas decorrentes de suas condutas,⁵³ quanto – e sobretudo – à ideia de estabilidade do ordenamento jurídico, assegurando que a dinâmica de produção de normas [incluindo a atividade judicante] não prejudique eventos pretéritos, em respeito ao direito adquirido e à coisa julgada.⁵⁴ Associa-se a segurança jurídica, portanto, à questão da irretroatividade.

⁴⁸ “Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 197).

⁴⁹ PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 58.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 351.

⁵¹ *Idem*, p. 266-267.

⁵² “Desse modo, o simples respeito aos princípios da legalidade e da irretroatividade, pelo ordenamento jurídico-tributário, não é condição suficiente para que seja garantida a necessária segurança jurídica ao contribuinte. É preciso mais. É preciso que a legislação fiscal seja clara, imune a dúvidas, oferecendo regras objetivas que assegurem certeza na determinação do valor do tributo devido” (BIANCO, João Francisco. *Segurança jurídica e o princípio da legalidade no direito tributário*. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso B. *Direito tributário atual*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 19, p. 18).

⁵³ LAPATZA, José Juan Ferreiro. Norma jurídica y seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 11-13, 1993.

⁵⁴ Nesse sentido, Heleno Taveira Torres: “[...] a estabilidade, a calculabilidade ou a previsibilidade do direito integram a segurança jurídica na ordem temporal, pela previsão expressa das

A irretroatividade norteia o direito desde o direito romano pelo brocardo *tempus regit actum*, segundo o qual a consequência jurídica do ato praticado obedece a lei vigente no momento de sua prática. As normas jurídicas permitem que os administrados conheçam, previamente, a licitude e a consequência jurídicas de seus atos.

Foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição Federal [artigo 5.º, XXXVI]⁵⁵ e pela própria LINDB [artigo 6.º].⁵⁶ Por sua vez, na seara tributária, a segurança jurídica insculpida na norma que veda a aplicação retroativa da norma jurídica foi positivada no artigo 150, III, a, da Constituição Federal, que expressamente afasta a possibilidade de cobrança de tributos relativos “a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Ocorre que, levando-se em consideração a proposição fixada no sentido de que a produção normativa decorre da interpretação do texto normativo aplicada a casos concretos, para que o primado de segurança jurídica seja plenamente satisfeito, a calculabilidade almejada não pode estar restrita ao início da vigência da norma no ordenamento jurídico, devendo ser estendida também às decisões proferidas pelos órgãos com atividade judicante.⁵⁷

As decisões administrativas gozam de presunção de legalidade. Sob a perspectiva do poder público, expressa a supremacia de seu interesse. Por sua vez, para o administrado, constitui fonte de tomada de decisões estratégicas, gerando a expectativa legítima de atuação regular do órgão público. A incongruência entre essa expectativa legítima e a realidade materializada por meio do desvio do comportamento esperado do poder público gera a instabilidade jurídica, objeto de reparação pelo dispositivo sob exame.

garantias de não surpresa e de vedação de regulação *ex post facto*; além do respeito aos direitos adquiridos, à autoridade da coisa julgada [...]” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: RT, 2012. p. 310).

⁵⁵ “Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...] XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

⁵⁶ “Art. 6.º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (Redação dada pela Lei n.º 3.238, de 1957.)”

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica* cit., p. 601.

Ora, é por meio da jurisprudência⁵⁸ que os cidadãos – e, no nosso caso, os contribuintes – extraem o conteúdo significativo da norma jurídica em função dos fatos e valores envolvidos. O texto normativo não teria condições de fazê-lo, porquanto a previsão genérica de fatos e consequências jurídicas comporta elasticidade semântica impossível de ser antevista ou fixada pelo legislador.⁵⁹

A introdução do artigo 24, nesse sentido, revela que a diretriz supre a insuficiência da vedação à retroatividade para aplicação de lei, protegendo que situações plenamente constituídas sofram prejuízos também provocados por eventual mudança de interpretação de lei previamente existente.⁶⁰

Como se verá melhor adiante, referida disposição está alinhada com as regras processuais de uniformização de decisões dispostas no Novo Código de Processo Civil, também fundamentadas no princípio da segurança jurídica pela ótica da equidade, que também confere a calculabilidade almejada em um sistema jurídico estável.

Tudo isso para dizer que, apesar dos debates em torno do dispositivo da LINDB, o artigo 24 em nada inovou no ordenamento jurídico, configurando mera decorrência da proteção à confiança legítima dos administrados, em linha com outros dispositivos esparsos já dispostos no sistema normativo.⁶¹

É preciso estabelecer, desde logo, que a nova regra não coíbe a evolução do pensamento jurídico mediante a alteração da interpretação da lei vigente, a fim de aplicar o direito de forma mais acurada, resguardando, contudo, que decisões administrativas já consolidadas e atos jurídicos nelas apoiados sejam indevidamente impactados. Mantêm-se, por conseguinte, a coerência e o bom senso que devem nortear a atividade do intérprete do direito.

⁵⁸ “A jurisprudência é a fonte mais geral e extensa da exegese, indica soluções adequadas às necessidades sociais, evita que uma questão doutrinária fique eternamente aberta e dê margem a novas demandas: portanto diminui os litígios, reduz ao mínimo os inconvenientes da incerteza do Direito, porque de antemão faz saber qual será o resultado das controvérsias” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito* cit., p. 147).

⁵⁹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. ajustada ao novo código Civil. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 170.

⁶⁰ DALLARI, Adilson Abreu. Art. 25. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Estudos sobre o Projeto de Lei n.º 349/2015, que inclui, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, disposições para aumentar a segurança jurídica e a eficiência na aplicação do direito público. Brasília-DF: Senado Federal, 2015. p. 31-32.

⁶¹ SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica* cit., p. 252.

1.2 Correlação com o processo administrativo federal

Dentre as normas jurídicas vigentes no ordenamento jurídico brasileiro com as quais o artigo 24 da LINDB possui correlação, destaca-se a lei do processo administrativo federal (Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999), acompanhada por diversas leis tratando do contencioso administrativo estadual.

Como referido, o principal ponto de intersecção reside na manutenção da validade de ato jurídico com pequeno vício de legalidade, sopesado de acordo com circunstâncias determinadas.

A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, determina em seu artigo 2.º, parágrafo único, XIII, a observação de critérios de “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação” no processo administrativo federal.

Referido diploma legal também privilegia o papel das decisões reiteradas na atividade judicante ao impor a motivação fundamentada quando deixa de aplicar “jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais” (artigo 50, VII).

Contudo, o viés desse mecanismo não é da mesma ordem processual empregada no CPC, tampouco tem o condão de engessar a atuação do ente com atividade judicante. Não obstante a vigência do artigo 24 da Lei de Introdução, persiste ainda a hipótese de invalidação do ato, considerada, entre outras justificativas, a ocorrência de ilegalidades que não guardem relação com nenhuma orientação geral; caso referida orientação geral constitua prática administrativa ilegal; ou ainda caso a orientação geral decorra de interpretação de determinada autoridade, cuja legalidade esteja em vias de revisão por instâncias administrativas.⁶²⁻⁶³

⁶² ALMEIDA, Fernando Menezes de. Comentários gerais ao dispositivo – comentário ao art. 21. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. II, p. 266.

⁶³ Parece-nos que a referida disposição, na verdade, traz considerações para que a autoridade administrativa proceda à necessária motivação de seus atos, efetuando o “controle do atendimento aos princípios pelos quais deve se pautar o agir público” (BARRETO, Paulo Ayres. Princípio republicano e motivação dos atos administrativos em matéria tributária. In: BOTALLO, Eduardo Domingos. *Direito tributário*: homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 104).

A Lei de Introdução, portanto, atualiza o *modus operandi* da atuação do poder público de acordo com a evolução dos conceitos do direito administrativo, rejeitando os dogmas já superados e pautados exclusivamente pela legalidade, para abarcar o elemento volitivo no exercício da discricionariedade administrativa e a supremacia do interesse público.⁶⁴

Outro contorno dado pela introdução do artigo 24 no ordenamento jurídico é a relativização da visão tradicional de que a Administração possui vínculo direto com a norma positivada, não lhe sendo permitido atuar *contra legem* ou *praeter legem*, mas sim apenas *secundum legem*.⁶⁵ A atividade administrativa exerce papel ativo na determinação de padrão de conduta, de modo que a postura passiva tradicionalmente adotada sequer coaduna com o papel do intérprete autorizado a ditar qual das possíveis respostas será conclusiva no caso concreto levado a seu exame.⁶⁶

Considerando que a vinculação imposta à autoridade administrativa tem relação com o ordenamento jurídico em sua unidade, as diretrizes previstas no artigo 24, portanto, ajustam essa discrepância no padrão de comportamento passivo a ela imposto no exercício da atividade judicante.

Isso porque, a partir da previsão legal trazida na Lei de Introdução, a prevalência da jurisprudência contemporânea ao fato examinado não encontrará conflito entre a máxima da legalidade que orienta o ordenamento jurídico brasileiro (*civil law*) e a vinculação de precedentes (própria do *common law*) – como se verá em no tópico 1.4 a seguir.

Convém destacar quais são os requisitos para a exata compreensão dos limites da aplicação da norma jurídica:⁶⁷

⁶⁴ BICALHO, Alécia Paolucci Nogueira. Comentários ao art. 24, *caput* e parágrafo único da Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. II, p. 272.

⁶⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 104.

⁶⁶ ALMEIDA, Pericles Ferreira de. Considerações sobre a nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei n.º 13.655/2018). *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 16, n. 64, p. 160-161, out./dez. 2018.

⁶⁷ BELLAN, Daniel Vitor; BARBOSA, Felipe Carreira. O artigo 4.º do Decreto-lei n. 4.657/42 e a não surpresa do contribuinte. Comentários ao art. 24, *caput* e parágrafo único da Lei n. 13.655,

- i. *abrangência da norma*: qualquer órgão da esfera administrativa, judicial ou controladora;⁶⁸
- ii. *hipótese de aplicação*: revisão da validade de qualquer ato, contrato, ajuste, processo ou norma;
- iii. *condição*: completude – situações plenamente constituídas;
- iv. *consequente*: adoção das orientações contemporâneas à prática do fato analisado no exercício da revisão de validade por órgão público.

As interações entre os conceitos previstos na norma e os atos do contencioso fiscal envolvidos na potencial aplicação do artigo 24 serão objeto do Capítulo 3, quando serão elencados os contrapontos às correntes interpretativas desenvolvidas no CARF sobre esse assunto.

1.3 Correlação com o Código Tributário Nacional

O CTN dedica o Capítulo IV do Título I do Livro Segundo, que trata das Normas Gerais de Direito Tributário, às normas de “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

Na redação original do Projeto do Código, as técnicas eram previstas de forma conjunta no capítulo de “Interpretação da Legislação Tributária”, e a “integração” configurava método supletivo da “interpretação” (artigo 75), pois não se vislumbravam naquele tempo as diferenças entre esses métodos.

A distinção concebida pela Comissão Especial do Código Tributário deixa claro no relatório final que se tratava sobre *hermenêutica jurídica* – exegese

de 25 de abril de 2018. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. II, p. 301.

⁶⁸ Convém repisar que a LINDB é conhecida como lei de sobredireito e, nessa qualidade, possui – e sempre possuiu – incidência ampla. Seu artigo 1.º dispõe que, “salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”. A ementa da Lei n.º 13.655/2018 deixa claro que se refere a disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do “direito público”, abrangendo, portanto, o conjunto de operações envolvendo as autoridades administrativas, fiscalização, controladores externos e juízes. Outrossim, dita o artigo 24 que se aplica na revisão “nas esferas administrativa, controladora ou judicial”, sem nenhuma menção a exceção de qualquer tipo em quaisquer dessas searas.

científica do direito – e *aplicação da lei* – trabalho pragmático e funcional justaposto em cada caso concreto.⁶⁹

A partir da obra de Savigny, no entanto, os intérpretes do direito passaram a segregar a *interpretação*, considerada o método de busca do verdadeiro sentido da lei, da *integração*, tida como o processo de preenchimento de lacunas na norma jurídica positivada. Esclarece Ricardo Lobo Torres, nesse ponto, que, enquanto a interpretação estabelece as premissas argumentativas, históricas e axiológicas para o processo de aplicação da norma, nos limites do sentido do texto legal, na integração o operador do direito se vale de argumentos lógicos, extrapolando a possibilidade de aplicação expressa no texto normativo.⁷⁰

No que diz respeito à integração, lista o artigo 108 a utilização de princípios gerais de direito público (inciso III), que, novamente citando Ricardo Lobo Torres, independentemente de serem escritos ou implícitos, positivos ou suprapositivos, podem ser “apreendidos pela doutrina, pelo legislador e pela jurisprudência, por indução ou dedução a partir da natureza das coisas ou da ideia de direito”.⁷¹

Portanto, sem tecer maiores comentários sobre os problemas na tentativa de hierarquização dos métodos de integração previstos no CTN, dúvidas não há de que as normas de direito público integram o subsistema jurídico-tributário, seja pela natureza de “lei das leis” da LINDB, da indicação dos destinatários do artigo 24 ou, ainda, da norma de integração prevista no próprio CTN.⁷²

Feito esse esclarecimento, passemos à análise dos dispositivos do CTN que guardam relação com o texto do artigo 24 da LINDB.

De pronto, o artigo 146 do CTN, relativo às normas gerais tributárias, proíbe expressamente a revisão onerosa ao contribuinte do enquadramento tributário, concernente a fato gerador do passado (situação, assim, plenamente constituída), por conta da modificação de critérios jurídicos antes adotados em caráter geral. Veja-se:

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 26.

⁷⁰ Idem, p. 33.

⁷¹ Idem, p. 115.

⁷² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*: atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1047.

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

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

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

A noção de “critério jurídico” para os fins do artigo 146 do CTN, é esclarecida por Hugo de Brito Machado, que a concebe como “ponto de vista” ou “uma interpretação entre as diversas que uma norma jurídica pode ter, sem que se possa razoavelmente cogitar de erro”. O essencial é que, “em face da situação de fato na qual incidiu uma norma se atribua a esta um significado quando outro podia ser atribuído”.⁷³ Vê-se que, para haver mudança de critério jurídico, um pressuposto é a viabilidade de mais de um critério, mais de uma interpretação, mais de um significado para a mesma norma.

Sobre a finalidade da norma expressa no artigo 146 do CTN, Hugo de Brito Machado destaca que ela constitui “um requisito para a preservação da segurança jurídica”.⁷⁴ O autor dá o seguinte exemplo ilustrativo de como se manifesta, pela norma, o princípio da segurança jurídica, bem como o da proteção à confiança e à boa-fé:

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. *Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 84-87.

⁷⁴ Idem, p. 84.

Imagine-se que um contribuinte importa livros infantis. Esses livros são de plástico, para evitar que se rasguem facilmente. E as páginas, ao serem pressionadas em locais próprios, emitem sons, para tornar o aprendizado mais interessante. A autoridade, ao examinar esses livros para fins de cálculo do imposto de importação, classifica-os – na tabela do imposto de importação, para fins de determinação da alíquota aplicável – como “outros livros”, submetidos portanto à imunidade. Com base nessa interpretação, não exige o imposto. Caso, depois, a autoridade “mude de ideia”, e resolva classificar tais livros como “brinquedos”, produto submetido a imposto de importação por alíquota elevada, não poderá ser exigida mais qualquer diferença em relação aos livros já importados. [...] apenas em relação a importações futuras é que o novo “critério” pode ser aplicado.⁷⁵

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

Aliomar Baleeiro, muito antes da atualização da LINDB, já alertava a necessidade de extensão dos efeitos da irretroatividade das leis às normas e atos administrativos ou judiciais.⁷⁶

Também possui o direito tributário mecanismo semelhante de concretude ao princípio da segurança jurídica no artigo 100 e parágrafo único do CTN, o qual resguarda os contribuintes da exigência de eventuais penalidades, juros e atualização monetária quando evidenciado que fatos jurídico-tributários foram pautados pelas normas complementares listadas pelo códex, a saber: (i) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (ii) decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que tenha a lei atribuído eficácia normativa; (iii) práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e (iv) convênios celebrados entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 cit.*, p. 272.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro cit.*, p. 1213.

Veja-se que, ao reconhecer o caráter normativo das decisões da jurisdição administrativa e das práticas reiteradas das autoridades fiscais, o dispositivo também se aproxima da regra de segurança jurídica inserta no artigo 24 da LINDB. Por sua vez, pela regra especial do CTN, o contribuinte apenas será protegido da cobrança de juros e de multa, se sua conduta estiver baseada em prática reiterada da Administração, ainda que sua técnica fiscal tenha resultado, sob a perspectiva do fisco, em falta de pagamento do valor principal tributo.

Independentemente dessa limitação, fato é que a norma tributária também salvaguarda o contribuinte que agiu em conformidade com norma complementar ultrajante da legislação fiscal, preservando a confiança que deve pairar sobre os atos da administração pública. De fato, diferentemente do que parece sugerir a LINDB, uma vez revista a orientação disposta em norma complementar em razão de ilegalidade e havendo a cobrança decorrente de processo fiscal, não pode o valor principal do tributo ser eximido de pagamento, eis que o CTN exclui tão somente a imposição de juros, penalidades e encargos legais.

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

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

A legislação tributária, portanto, é composta não só das leis, mas também dos atos normativos expedidos pela administração, das decisões de órgãos (singulares ou colegiados) da chamada jurisdição administrativa e das práticas administrativas reiteradas. Todo esse conjunto constitui o sistema normativo

tributário, com o qual os contribuintes convivem e que são obrigados a observar, e do qual extraem a proteção contra surpresas jurídicas.

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

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

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

A diferença entre o artigo 146 e o artigo 100 do CTN é que “o primeiro proíbe a retroação do ato, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e contribuinte, enquanto o artigo 100 é genérico e independe de ter havido lançamento”.⁷⁷

Destarte, a regra da Lei de Introdução é totalmente harmônica e coerente com as normas gerais tributárias, em especial com as que disciplinam a vigência e eficácia de novas interpretações (CF, artigo 150, III, a, c/c CTN, artigos 100, parágrafo único, e 146).

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 1214.

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

Importante assinalar que para a configuração técnica de modificação de jurisprudência é necessário que uma questão se fixe em norma judicial, *ratio decidendi* ou diretriz aplicável a uma série de casos, não se confundindo com a avaliação de um caso isolado.⁷⁸

Coube ao artigo 24 da LINDB, portanto, estender o racional dessas soluções pontuais, esparsas no ordenamento jurídico, para todas as situações que envolvam a revisão de atos administrativos, inclusive ao direito tributário em situações oportunamente examinadas.

1.4 Correlação com o Código de Processo Civil

O atual Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015) entrou em vigor em 18 de março de 2016, com uma série de inovações no sistema processual civil pátrio, entre elas, a positivação do caráter normativo dos precedentes⁷⁹ – cerne do estudo proposto diante de sua correlação com o artigo 24 da LINDB.

Na mesma linha da justificativa para a introdução das normas gerais de interpretação incorporadas à LINDB, a exposição de motivos do CPC revela a intenção do legislador de introduzir um sistema inclinado à utilização de precedentes

⁷⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 259-261.

⁷⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. *Novo CPC: fundamentos e sistematização*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 327.

visando à consagração da máxima de segurança jurídica – e também de isonomia, *in verbis*:

Mas talvez as alterações mais expressivas do sistema processual ligadas ao objetivo de harmonizá-lo com o espírito da Constituição Federal sejam as que dizem respeito a regras que induzem à uniformidade e à estabilidade da jurisprudência.

O novo Código prestigia o princípio da segurança jurídica, obviamente de índole constitucional, pois que se hospeda nas dobras do Estado Democrático de Direito e visa a proteger e a preservar as justas expectativas das pessoas.

Todas as normas jurídicas devem tender a dar efetividade às garantias constitucionais, tornando “segura” a vida dos jurisdicionados, de modo a que estes sejam poupados de “surpresas”, podendo sempre prever, em alto grau, as consequências jurídicas de sua conduta.

[...] Proporcionar legislativamente melhores condições para operacionalizar formas de uniformização do entendimento dos Tribunais brasileiros acerca de teses jurídicas é concretizar, na vida da sociedade brasileira, o princípio constitucional da isonomia.

Criaram-se figuras, no novo CPC, para evitar a dispersão⁸⁰ excessiva da jurisprudência. Com isso, haverá condições de se atenuar o asoeramento de trabalho no Poder Judiciário, sem comprometer a qualidade da prestação jurisdicional.⁸¹

Na verdade, já se percebia a tendente valorização do uso de precedentes no ordenamento jurídico como fundamento para resolução de litígios,⁸² afastando-se do paradigma da univocidade de significado do texto, próprio da tradição do *civil*

⁸⁰ A preocupação com essa possibilidade não é recente. Alfredo Buzaid já aludia a ela, advertindo que há uma grande diferença entre as decisões adaptadas ao contexto histórico em que proferidas e aquelas que prestigiam interpretações contraditórias da mesma disposição legal, apesar de iguais as situações concretas em que proferidas. Nesse sentido: “Na verdade, não repugna ao jurista que os tribunais, num louvável esforço de adaptação, sujeitem a mesma regra a entendimento diverso, desde que se alterem as condições econômicas, políticas e sociais; mas repugna-lhe que sobre a mesma regra jurídica deem os tribunais interpretação diversa e até contraditória, quando as condições em que ela foi editada continuam as mesmas. O dissídio resultante de tal exegese debilita a autoridade do Poder Judiciário, ao mesmo passo que causa profunda decepção às partes que postulam perante os tribunais” (BUZAID, Alfredo. Uniformização de Jurisprudência. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, v. 34, p. 139, jul. 1985).

⁸¹ Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2020.

⁸² CÂMARA, Bernardo Ribeiro; MANSUR, Igor de Oliveira. Precedentes vinculantes no CPC/2015 como instrumento de efetivação de um processo estrutural. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos; FARIA, Juliana Cordeiro de; MARX NETO, Edgard Audomar; REZENDE, Ester Camila Gomes Norato (org.). *Processo civil contemporâneo*: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 704.

law,⁸³ pelo qual se concebia que as leis seriam suficientes para conferir uniformidade ao direito.⁸⁴

Nada obstante, também não é verdade dizer que a crescente força atribuída ao precedente esteja em desacordo com a tradição romanística que orienta nosso ordenamento jurídico, eis que – como mencionado nos tópicos anteriores – a jurisprudência sempre configurou importante fonte do direito, muito embora secundária no sistema romano-germânico, a partir do que “cria” norma jurídica por meio da atribuição de significação aos textos normativos, dando concretude à norma jurídica.

A importância da jurisprudência na tradição romanística, por sinal, não se extingue na atribuição a casos concretos da pretensão da norma jurídica: é também base e fundamento para a edição de novas normas jurídicas, positivadas em determinada conjuntura visando conferir concretude à evolução casuística.

Nesse contexto, foram editados os artigos 926⁸⁵ e 927⁸⁶ do CPC, que determinam: (i) *aos tribunais* (a) o dever de uniformização da jurisprudência, por

⁸³ Cite-se o Min. Luís Roberto Barroso com relação aos diferentes sistemas de direito, em coautoria com Patrícia Perrone Campos Mello: “O tratamento conferido à jurisprudência pelo direito ocidental varia de acordo com dois grandes sistemas de direito: o sistema romano-germânico e o *common law*. O sistema romano germânico, que predominou na Europa continental, tem a lei como principal fonte do direito. A norma jurídica constitui um comando geral e abstrato, que se propõe a abranger, em sua moldura, uma variedade de casos futuros. A sua aplicação firma-se em um raciocínio dedutivo, que parte do comando geral para regular a situação particular. Neste sistema, as decisões judiciais, geralmente, não produzem efeitos vinculantes para o julgamento de casos futuros e, por isso, afirma-se que, como regra, desempenham um papel secundário como fonte do direito. Podem influenciar a sua compreensão, podem inspirar iniciativas legislativas, mas não geram direito novo, funcionando como fontes mediatas de novas normas. No *common law*, típico dos países de colonização anglo-saxã, tem-se a situação inversa. As decisões judiciais são a principal fonte do direito e produzem efeitos vinculantes e gerais. A norma de direito corresponde ao comando extraído de uma decisão concreta, que será aplicado, por indução, para solucionar conflitos idênticos no futuro. Ela é determinada a partir do problema e deve ser compreendida à luz dos seus fatos relevantes. É mais fragmentada, ligada às particularidades da demanda e à justiça do caso concreto; é menos voltada a produzir soluções abrangentes e sistemáticas. O uso da lei como fonte do direito no *common law* é menos usual do que no direito romano-germânico” (Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/artigo-trabalhando-logica-ascensao.pdf>. Acesso em: 4 jan. de 2020).

⁸⁴ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Qual a força argumentativa dos precedentes no direito tributário brasileiro?. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 158, 2019.

⁸⁵ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1.º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2.º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.”

⁸⁶ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

meio da edição de súmula, visando à estabilidade, integridade e coerência das decisões [artigo 926]; (b) o dever de publicidade dos precedentes [artigo 927, § 5.º]; e (ii) *aos juízes e tribunais* (a) o dever de fundamentação das decisões, observada a *ratio decidendi* dos precedentes, súmulas e orientações do plenário ou órgão especial aos quais estiverem vinculados; (b) o dever de fundamentação adequada e específica na modificação de enunciado de súmula, jurisprudência pacificada ou tese fixada; e (c) a faculdade de modulação de efeitos na alteração de jurisprudência dos tribunais superiores, respeitados os primados do interesse social e da segurança jurídica.

Conforme observa o Min. Luís Roberto Barroso, a definição dos entendimentos a serem obrigatoriamente verificados pelas demais instâncias estendeu, aos já conhecidos institutos da súmula vinculante, decisões em sede de controle concentrado da constitucionalidade, repercussão geral ou recurso repetitivo, súmula simples e orientações do plenário e órgãos especiais,

[...] os incidentes de resolução de demanda repetitiva e de assunção de competência. O incidente de resolução de demanda repetitiva corresponde a um procedimento especial para julgamento de caso repetitivo que pode ser instaurado em segundo grau de jurisdição. O incidente de assunção de competência possibilita que o julgamento de relevante questão de direito, com grande repercussão social que não se repita em diferentes processos, seja apreciado por órgão específico, indicado pelo regimento interno do tribunal. Em ambos

II – os enunciados de súmula vinculante;

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1.º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1.º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2.º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3.º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4.º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5.º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.”

os casos, as decisões proferidas em segundo grau produzirão efeitos vinculantes.⁸⁷

Ao conceber tais técnicas, o CPC visou à resolução do sério problema, afortunadamente identificado pelo legislador, de desarrazoada e não justificada diversidade jurisprudencial, evidenciado em decisões conflitantes, inclusive em casos concretos idênticos.⁸⁸

Não se trata de uma guinada rumo a um sistema baseado na *common law*, mas sim do reconhecimento de que a norma jurídica não é um fim em si mesma, buscando-se valorizar o direito como uma prática argumentativa e sua aplicação, consubstanciada em precedentes, jurisprudência, súmulas e orientações, segundo os princípios de igualdade, isonomia e segurança jurídica.

Como ponto de atenção, pondera Humberto Ávila:

[...] o princípio da igualdade, do qual se deduz o princípio da coerência temporal, exige que o Poder Judiciário se vincule aos seus precedentes, salvo se tiver alguma justificativa para a sua alteração. É que, se a decisão anterior foi em um sentido, das duas, uma: ou ela estava correta, e diante de caso similar deve ser proferida a mesma decisão, ou ela estava incorreta, devendo ser, por isso, alterada. Isso significa que a vinculação aos precedentes judiciais é uma decorrência do próprio princípio da igualdade: onde existirem as mesmas razões, devem ser proferidas as mesmas decisões, salvo se houver uma justificativa para a mudança de orientação, a ser devidamente objeto de mais severa fundamentação. Daí se dizer que os precedentes possuem uma força presumida ou subsidiária. Com isso se quer afirmar que o Poder Judiciário, embora esteja vinculado aos seus precedentes, pode, sim, mudar de orientação, desde que o faça de maneira fundamentada e com respeito às posições anteriormente consolidadas sob a orientação então pronunciada. Ele pode mudar, desde que o faça de maneira estruturada ou suave, graças ao dever de respeito às decisões anteriores e à necessidade de freios à mudança. O princípio da segurança jurídica serve, precisamente, de critério para nortear essa avaliação.⁸⁹

⁸⁷ BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro cit.

⁸⁸ GAJARDONI, Fernando da Fonseca. Os precedentes no CPC/2015 e a tendência de uniformização da jurisprudência: estudo de caso, análise de julgado e perspectivas positivas. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 299, p. 271-292, 2020.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário cit. p. 674.

A manifestação específica do direito positivo não é determinante para a força vinculante do precedente judicial. O precedente judicial é consequência, na verdade, de uma dada concepção a respeito do que é o direito e do valor intrínseco à sua interpretação,⁹⁰ sendo importante sua flexibilização para adaptar-se à realidade e evitar o engessamento do sistema.

Importante destacar, nesse ponto, as nuances entre *precedente* e *jurisprudência*: enquanto o primeiro decorre de decisões judiciais previstas em lei, muitas vezes a partir do julgamento de um único caso, com efeitos processuais para além do processo efetivamente examinado,⁹¹ o segundo instituto pressupõe elemento quantitativo caracterizado por reiteradas decisões judiciais a respeito de determinada matéria, a partir do que é possível depreender a *ratio decidendi*⁹² que evidencia a interpretação da norma jurídica pelos tribunais.⁹³

No que diz respeito à jurisprudência, observa José Rogério Cruz e Tucci que as decisões nem sempre tratam de idêntica questão jurídica, havendo situações de difícil identificação da tese efetivamente relevante ou de aferição de qual ou quais julgados tratam especificamente da interpretação de um fundamento no qual lastreada a questão sob apreciação judicial.⁹⁴

Há nesse bojo, ainda, a figura da *súmula*, correspondente a verbetes editados pelos tribunais expressando o entendimento extraído da jurisprudência reiterada, que servirão de instrumento de orientação da atividade jurisdicional.

Nesse contexto, a relevância das “orientações gerais” trazidas pela Lei de Introdução, assim entendidas “as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral”, ou seja, precedentes e súmulas, demonstra

⁹⁰ MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: da persuasão à vinculação*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 82-83.

⁹¹ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. Salvador: JusPodvim, 2015. p. 441.

⁹² “Justificação formal explícita ou implicitamente formulada por um juiz, e suficiente para decidir uma questão jurídica suscitada pelos argumentos das partes, questão sobre a qual uma resolução era necessária para a justificação da decisão no caso” (MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de direito*. Tradução Conrado Hubner Mendes e Marcos Paulo Verissimo. Revisão técnica Cláudio Michelon Jr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 203).

⁹³ CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2015. p. 426.

⁹⁴ CRUZ E TUCCI, José Rogério. Notas sobre os conceitos de jurisprudência, precedente judicial e súmula. *Revista Consultor Jurídico*, 7 jul. 2015.

intrínseca relação com os mencionados artigos do CPC, corroborando a evolução da aplicação do direito no contexto da *civil law*.

No mesmo sentido de reforço à solidez da jurisprudência como fonte do direito, a Lei de Introdução, em complemento ao dever de uniformização e à faculdade de modulação dispostos no CPC, assegura a terceiros não partícipes do caso específico os impactos decorrentes de mudança de interpretação posteriores à sua prática.⁹⁵

⁹⁵ BICALHO, Alécia Paolucci Nogueira. Comentários ao art. 24, *caput* e parágrafo único da Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018 cit., p. 274.

2. PANORAMA DA DISCUSSÃO NO CARF SOBRE A APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

Logo que publicada a Lei n.º 13.655/2018, surgiu o polarizado debate sobre a aplicação do artigo 24 da LINDB às discussões de natureza tributária nos tribunais pátrios. Diversas correntes quanto à extensão da denominada norma geral de segurança jurídica no contencioso fiscal foram tecidas nas searas administrativa e judicial, havendo fundamentos jurídicos robustos para sustentar ambos os posicionamentos: tanto pela legitimidade de sua aplicação como pelo seu sumário afastamento nos litígios dessa natureza.

Pode-se dizer que a celeuma em torno dessa matéria tomou a cena principalmente nas sessões de julgamento do CARF, a partir do segundo semestre de 2018, período marcado por debates enriquecedores acerca dos limites do alcance do dispositivo da LINDB.

No Judiciário, por sua vez, a questão ainda se revela incipiente, sendo conhecidas decisões esparsas proferidas pelas varas de primeira instância e alguns julgamentos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça⁹⁶ e pelos Tribunais de Justiça,⁹⁷ os quais, por sua vez, não serão objeto de análise em razão do corte

⁹⁶ O STJ, aplicando o art. 24, parágrafo único, da LINDB com a Súmula n.º 343/STF, negou ação rescisória de julgado por ofensa a literal disposição de lei, por ter a decisão originária sido proferida quando a interpretação da causa era controvertida nos tribunais: “Direito processual civil e previdenciário. Ação rescisória interposta dentro do biênio legal. Revisão de benefício previdenciário. Art. 103 da Lei 8.213/1991. Prazo decadencial. Interpretação controvertida na época em que proferida a decisão rescindenda. Violação a literal dispositivo de lei não configurada. É incabível ação rescisória balizada na modificação da interpretação de norma federal. Aplicabilidade da Súmula 343/STF, ratificada pelo plenário do STF no julgamento do RE 590.809/RS. Pedido rescisório do INSS improcedente” (STJ, 1.ª Seção, AR 5274/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 26.06.2019). No mesmo sentido: AR 5367/PR, j. 26.06.2019; AR 5277/RS, j. 22.05.2019).

⁹⁷ O TJRS estabeleceu a correlação do princípio do *tempus regit actum* e o art. 24 da LINDB em âmbito da execução fiscal, a saber: “Agravado de instrumento. Direito público não especificado. Dívida ativa não tributária. Execução fiscal. Inclusão no Programa de Recuperação Fiscal – Refis 2018. Possibilidade. Hipótese em que a parte executada comprovou o preenchimento dos requisitos previstos no art. 2.º da Lei Municipal n. 4.423/2018, responsável por instituir o Programa de Recuperação Fiscal no Município de Encantado. Crédito fiscal de origem não tributária, constituído em data anterior a 31 de dezembro de 2017, cujo pedido de inclusão foi formulado diretamente ao juízo em que tramita o feito executivo, durante o período de vigência da lei local. Aplicação do princípio do *tempus regit actum*. Art. 24 da LINDB. Decisão reformada para autorizar a inclusão do crédito fiscal no Programa Refis/2018. Agravo de instrumento

atribuído ao escopo da pesquisa para o desenvolvimento do trabalho, concentrado no exame das posições assumidas no CARF.

Pretende-se, a partir desse exame, analisar os fundamentos jurídicos arguidos nas correntes interpretativas mais representativas relacionadas ao tema, com o objetivo de traçar qual seria a posição que consideramos mais adequada.

Registra-se, no entanto, que este trabalho não esgota todas as decisões administrativas e judiciais que tratam do artigo 24 da LINDB em sede de litígios fiscais, concentrando o exame do conteúdo decisório dos principais casos de ágio registrado a partir de transações entre partes independentes ventilados entre o segundo semestre de 2018 e o ano de 2019, no tópico relativo à jurisprudência administrativa.

2.1 Correntes desenvolvidas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Apenas para contextualizar a matéria em litígio eleita para a seleção de acórdãos que foram objeto do escopo da pesquisa, vale esclarecer que, no processo de privatização das empresas públicas brasileiras e, ainda, como forma de estimular a participação de novos investidores no Programa Nacional de Desestatização (“PND”),⁹⁸ o governo editou a Medida Provisória n.º 1.602, de 14 de novembro de 1997, posteriormente convertida na Lei n.º 9.532/1997.

provido” (TJRS, 2.ª Câmara Cível, Agravo de Instrumento 70082343633, Rel. Lúcia de Fátima Cerveira, j. 25.09.2019).

O TJSP também já reconheceu a improcedência de autuação de ICMS lavrada à época em que a jurisprudência caminhava em sentido oposto aos fundamentos do lançamento, sendo o art. 24 da LINDB um dos elementos fundamentais para formar a convicção do julgador: “Juízo de retratação. Pretensão à anulação de auto de infração lavrado em decorrência da suposta ausência de recolhimento de ICMS. Autuação baseada em informações obtidas junto a operadoras/administradoras de cartões de crédito (Operação Cartão Vermelho). Sentença de procedência. Acórdão que negou provimento ao recurso da Fazenda do Estado de São Paulo. Recursos especial e extraordinário interpostos por ela. Retorno dos autos nos termos do art. 1.030, inciso II, do CPC, para eventual adequação ou manutenção do acórdão, tendo em vista o julgamento do RE n.º 601.314/SP. Decisão que seguiu orientação jurisprudencial de então. Impossibilidade de adoção de nova orientação. Inteligência do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Manutenção do acórdão, com determinação” (TJSP, 6.ª Câmara de Direito Público, Foro de Guarulhos, 1.ª Vara da Fazenda Pública, Apelação Cível 0013375-90.2014.8.26.0224, Rel. Reinaldo Miluzzi, j. 27.08.2018; data de registro: 31.08.2018).

⁹⁸ O Programa Nacional de Desestatização (PND) foi instituído na última década do século passado com a publicação da Medida Provisória n.º 155, de 15 de março de 1990.

A Lei n.º 9.532/1997 teve aplicação ampla, não se restringindo apenas às operações realizadas no âmbito do PND e, em paralelo às alterações promovidas na sistemática contábil para o registro de investimentos com ágio, introduziu a dedutibilidade do ágio decorrente de aquisição de participações societárias no conjunto normativo fiscal, com o objetivo de atrair investimentos de capital estrangeiro no Brasil.

Isso porque a Lei n.º 9.532/1997 possibilitou que os investidores recuperassem parte do valor investido na aquisição de empresas, por meio de amortização fiscal do montante pago acima do valor patrimonial e justificado com base nos resultados futuros da empresa adquirida. Para tanto, nos termos do novo regime fiscal, cabia à sociedade investidora cumprir determinadas formalidades legais, incluindo (i) a indicação do fundamento econômico por ocasião da aquisição do investimento; (ii) a confluência do ágio com a empresa operacional que justificou o seu registro por meio de evento societário de incorporação, fusão ou cisão; e (iii) a preparação de documento que fundamente o registro do ágio (*e.g.*, demonstrativo interno ou laudo de avaliação).

De modo geral, a norma de dedutibilidade contida na Lei n.º 9.532/1997 não especificava requisitos legais para o aproveitamento do ágio além das formalidades citadas. Por sua vez, os contribuintes passaram a estruturar suas operações societárias pautadas pela eficiência econômica promovida pelo novo regime fiscal do ágio.

Tais operações, no entanto, passaram a ser questionadas pelas autoridades da Receita Federal do Brasil, que criaram uma série de qualificações em torno dos arranjos societários que levaram ao evento societário de incorporação, fusão ou cisão, exigindo dos contribuintes o preenchimento de particularidades desprovidas de base legal.

A partir de meados de 2007, a questão da legitimidade do ágio no contexto de reorganizações societárias passou a ser enfrentada pelo CARF, que reiteradamente rechaçou a imposição de requisitos de validade promovidas nos lançamentos submetidos a julgamento, sem qualquer previsão correspondente na

legislação sobre o tema (e.g., ilegitimidade do ágio na condução de negócios com uso “empresa veículo” e a exigência de propósito negocial).⁹⁹

Por volta do fim de 2011 e, principalmente, durante o ano de 2012, a discussão se intensificou nas cortes administrativas,¹⁰⁰ sendo proferida uma série de precedentes importantes pelo CARF, consolidando a posição dessa corte sobre o tema¹⁰¹ de forma favorável aos contribuintes, e os casos nesse momento eram na maioria atrelados às privatizações.

Nos anos que sucederam, porém, na mesma linha do que já vinha adotando para esses casos, a jurisprudência majoritária se assentou no sentido de que requisitos arquitetados pela recorrência de lançamentos sem fundamento na legislação não levariam à anulação de uma operação que tenha culminado na amortização fiscal do ágio,¹⁰² valendo-se desse racional para os mais variados arranjos societários examinados pelo Conselho Administrativo.

A *ratio decidendi* extraída da análise das reiteradas decisões sobre o tempo apontava que a validade da dedutibilidade dependeria da presença de três requisitos: (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; e

⁹⁹ A título de exemplo, podem ser citados os seguintes julgados: Caso EMI (Acórdão 108-09.529, de 23.01.2008), Caso Ática (Acórdão 101-97.027, de 13.11.2008) e Caso Vivo (Acórdão 1101-00.354, de 02.09.2010).

¹⁰⁰ A discussão ganhou ainda mais força após a publicação da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que introduziu significativas mudanças da Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976) visando ao alinhamento das práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, impactando as regras de natureza contábil para fins de escrituração do ágio pago na aquisição de investimentos societários.

Isso porque, apesar da plena segregação entre as regras contábeis e as normas tributárias, as significativas mudanças no critério de contabilização do ágio nas operações de fusão e aquisição (ou, na terminologia contábil, nas combinações de negócio) colocaram holofotes sobre o debate, despertando o interesse tanto dos contribuintes, na estruturação de seus arranjos societários, como também do fisco, na atividade de fiscalização.

¹⁰¹ Os casos levados a julgamento envolviam principalmente privatizações, merecendo destaque os seguintes: Caso Telenorte (Acórdão 1301-000.711, de 19.10.2011), Caso Santander (Acórdão 1402-00.802, de 21.10.2011), Caso Cosern (Acórdão 1402-00.993, de 11.04.2012 – cobrança de IRPJ, e Acórdão 1101-000.841, de 06.12.2012 – cobrança de CSLL) e Caso Celpe (Acórdão 1201-00.689, de 08.05.2012).

¹⁰² Dentre os julgados não envolvendo privatizações, os primeiros casos destacados foram: Caso Johnson Controls (Acórdão 1202-000.884, de 03.10.2012), Biosintética (Acórdão 1402-001.310, de 05.12.2012), Columbian Chemical (Acórdão 1102-000.875, de 12.06.2013), Energisa Borborema (Acórdão 1402-001.409, de 10.07.2013, Sul América (Acórdão 1302-001.145, de 06.08.2013), Multiplan (Acórdão 1302-001.150, de 07.08.2013), Dufry (Acórdão 1302-001.182, de 08.10.2013, Usina Moema (Acórdão 1302-001.184, de 08.10.2013) e COSERN (referente à autuação de CSLL, Acórdão 1101-000.841, de 06.12.2012).

(iii) a demonstração da fundamentação econômica do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura.

Consolidou-se, nesse sentido, que, desde que comprovada a legitimidade da operação com base nesses critérios – afastando-se as hipóteses de simulação –, não haveria fundamento jurídico para a manutenção de lançamentos justificados em requisito não previsto em lei.

É bem verdade que o deslinde dos litígios sempre envolveu a análise casuística e os detalhes de cada operação examinada, todavia os contribuintes contavam com boas chances de êxito, sobretudo nas discussões envolvendo ágio decorrente de transações entre partes não relacionadas nos moldes *supra*, chancelados inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) e reiterados nos diversos precedentes sobre o tema.

Por sua vez, a partir das alterações estruturais promovidas no CARF em decorrência da Operação Zelotes¹⁰³ deflagrada em março de 2015, percebeu-se uma guinada jurisprudencial com relação a essa matéria, restando vencidos os contribuintes que estruturaram suas operações de acordo com as orientações contidas nos precedentes julgados à época, sobretudo relativos aos critérios definidos na revisão dos casos pela CSRF. Ou seja, não obstante a ausência de qualquer alteração na legislação do ágio, a normatividade decorrente da nova interpretação conferida pela CSRF em relação aos requisitos para a dedutibilidade do ágio foi modificada, o que não significa que a interpretação original incorria em qualquer ilegalidade.

De fato, como as decisões sobre ágio dependem diretamente dos fatos envolvidos no caso concreto sob julgamento, não se pode alegar que a jurisprudência era integralmente favorável aos contribuintes. Nada obstante, o que se verifica no panorama de decisões finais que versam sobre a matéria é que, após a Zelotes

¹⁰³ A Operação Zelotes foi deflagrada pela Polícia Federal em 26.03.2015, a fim de investigar suposta rede de manipulação de decisões favoráveis a contribuintes, formada por alguns Conselheiros do Tribunal Administrativo, mediante o pagamento de propina. A repercussão negativa na mídia ocasionou a suspensão das atividades do órgão administrativo, retomada no fim de julho do mesmo ano, após mais de quatro meses de suspensão das atividades, sob as novas diretrizes do Decreto n.º 8.441, de 29 de abril de 2015, e da Resposta do Conselho Federal da OAB à Consulta n.º 49.000.2015.004193-7/COP. As alterações estruturais promovidas culminaram em significativa mudança no quadro de conselheiros do órgão administrativo, especialmente.

a relação de decisões favoráveis *versus* desfavoráveis proferidas pela CSRF foi expressivamente minorada, evidenciando relevante guinada na jurisprudência desse órgão sobre o assunto eleito para o debate.

Com a publicação da Lei n.º 13.655, em abril de 2018, os contribuintes passaram a sustentar a aplicação do artigo 24 da LINDB nos casos de ágio em julgamento perante o Conselho Administrativo, para que fosse reconhecida a validade das operações que deram origem à sua dedutibilidade fiscal quando atendidos os critérios definidos na jurisprudência então conhecida, na medida em que se revelava majoritariamente favorável aos contribuintes no passado recente, em especial nos anos de 2011 a 2015.

Nas primeiras vezes em que suscitada a questão em sede de memoriais e sustentação oral, entre junho e julho de 2018, os julgamentos foram convertidos em diligência para que a Procuradoria da Fazenda Nacional se manifestasse sobre o argumento inovador, sem tecer quaisquer considerações em torno da aplicação da LINDB na resolução de litígios fiscais.

O efetivo debate sobre a influência da Lei n.º 13.655 no contencioso tributário foi inaugurado pela 2.ª Turma da CSRF, que recusou, por maioria de votos, a questão de ordem suscitada no julgamento do Processo Administrativo n.º 19515.003515/2007-74,¹⁰⁴ sob o argumento genético de que as normas gerais trazidas pela LINDB não seriam aplicáveis à atividade judicante do Conselho Administrativo (entendimento aqui denominado de “Corrente 01”, que inicia as diferentes posições assumidas pelo CARF em torno da controvérsia).

Com efeito, a CSRF limitou o escopo da Lei n.º 13.655 aos órgãos de controle da Administração Pública, destacando em especial o Tribunal de Contas da União (“TCU”), sob a premissa de que a falta de sinalização no texto legal importaria no afastamento de sua aplicação à atividade judicante administrativa.¹⁰⁵

¹⁰⁴ “Processo administrativo fiscal. Recurso especial. Questão de ordem. Conhecimento. Não se conhece de questão de ordem cujo conteúdo não tem pertinência com o objeto do Recurso Especial, tampouco é aplicável ao Processo Administrativo Fiscal” (Acórdão 9202-006.996, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, j. 21.06.2018).

¹⁰⁵ No mesmo sentido: “Lei n.º 13.655, de 25.04.2018 – LINDB. Aplicabilidade ao contencioso administrativo tributário. Preliminar não conhecida. O art. 24 da Lei n.º 13.655, de 25.04.2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as

Esse entendimento foi fundamentado na justificativa que acompanhou o PLS n.º 349 e na obra que deu origem à alteração legislativa, as quais deixariam clara a natureza essencialmente administrativa dos novos dispositivos, eis que dirigidos aos órgãos de controle da administração pública. Nesse sentido, eventual aplicação no CARF seria restrita às atividades relativas ao funcionamento do órgão administrativo, própria da Secretaria-Executiva (e.g., contratos, convênios e atos congêneres), e não das Turmas Julgadoras.¹⁰⁶

Também o fez a 1.ª Turma da 4.ª Câmara da 1.ª Seção de Julgamento do CARF por ocasião do julgamento do Processo Administrativo n.º 10580.728178/2016-64,¹⁰⁷ dessa vez por unanimidade de votos e sob o argumento de competência, aduzindo que as normas gerais tributárias seriam reservadas à lei complementar, nos termos do artigo 146 da CF/1988 (“Corrente 02”).

autuações objeto do processo” (Acórdão 9202-007.145, Rel. Pedro Paulo Pereira Barbosa, j. 29.08.2018).

¹⁰⁶ Trecho do voto: “Como se pode constatar, os dispositivos ora tratados basearam-se na obra dos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, denominada *Contratações públicas e seu controle*, o que não deixa margem de dúvida acerca da natureza essencialmente administrativa dos novos dispositivos. Tampouco resta dúvida acerca dos destinatários desses dispositivos, que são os administradores públicos e os órgãos de controle da Administração Pública, inclusive do Judiciário. Com efeito, em nenhum momento a lei em tela sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa, como é o caso do CARF. Quando muito, a aplicação desta lei no CARF restringir-se-ia às atividades essencialmente administrativas, afetas à sua Secretaria-Executiva, quanto a eventuais contratos, convênios e atos congêneres, inerentes ao próprio funcionamento do Órgão.

[...] Assim, não há como admitir-se o ato de pinçar dispositivo da Lei n.º 13.655, de 2018, para, interpretando-o absolutamente fora de seu contexto, pretender-se aplica-lo a julgamento em andamento no CARF, já na sua fase final. Muito menos se pode admitir que, reconhecendo-se que a lei em comento é dirigida essencialmente aos órgãos de controle, no afã de aplica-la ao presente julgamento, se transmude a natureza da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para qualifica-la como ‘órgão de controle’, como se o CARF tivesse a mesma atribuição do TCU, da CGU ou do CADE.

Destarte, seja pela absoluta inaplicabilidade da Lei n.º 13.655, de 2018, à atividade judicante do CARF, seja pela fase em que se encontra o julgamento do presente Recurso Especial, não há como sequer conhecer da questão de ordem suscitada”.

¹⁰⁷ “Normas gerais de direito tributário. Matéria reservada à lei complementar. Art. 24 da LINDB. Inaplicabilidade. 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. 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” (Acórdão 1401-002.884, Rel. Livia de Carli Germano, j. 18.09.2018).

Esclarece o voto que a norma constitucional decorre da complexidade do sistema tributário. Pondera que, se todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem competência e capacidade contributiva ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de apenas um deles – no caso, da União – sendo de rigor a edição de “norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar”.

Outrossim, discorre que a aplicação pretendida encontra óbice no artigo 100, parágrafo único, do CTN, seja porque o referido dispositivo legal autoriza que normas complementares provenientes de leis, tratados e convenções internacionais e decretos venham a excluir tão somente a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização monetária, não alcançando a exigência do valor principal, tal qual pleiteado pelo contribuinte, seja, novamente, em razão da limitação de competência para suscitar exceção à regra do CTN via lei ordinária.¹⁰⁸

Finalmente, apesar de não ser esse o fundamento jurídico que embasou a negativa da aplicação do dispositivo da LINDB na decisão em questão, suscita que a norma do artigo 24 se dirige à revisão de ato, processo ou norma da própria Administração, não abrangendo a atividade de lançamento. Pondera, com base no argumento consequencialista, que o contorno pretendido pelo contribuinte que arguiu o cancelamento da autuação fiscal com base na norma da Lei de Introdução acabaria engessando o contencioso tributário administrativo, tolhendo do Conselho Administrativo a evolução técnica e especialização das discussões tributárias características nos litígios fiscais examinadas nessa seara.

Também se afastou, por maioria de votos, a aplicação do artigo 24 da LINDB na seara tributária por ocasião do julgamento do Processo Administrativo n.º

¹⁰⁸ Trecho do voto: “Vale lembrar, também, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) 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. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro”.

13864.720171/201525,¹⁰⁹ pela 1.^a Turma da 3.^a Câmara da 1.^a Seção de Julgamento do CARF, após intensos debates entre os Conselheiros, que divergiram entre si com base em três interpretações distintas.

A primeira, emanada pela relatora do caso, Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, opina pelo cabimento da aplicação da norma da LINDB em sede de revisão de lançamentos pelo CARF, incumbindo à Turma Julgadora verificação cuidadosa e caso a caso da jurisprudência majoritária referida no parágrafo único do dispositivo legal (“Corrente 03”).

Pondera, na sequência, que não há uma definição clara do que seria a jurisprudência majoritária referida na lei, sendo essa questão de essencial verificação para garantir a segurança jurídica perquirida.¹¹⁰ No entanto, não aprofunda seus comentários, uma vez que acata o pleito do contribuinte em questão com base nas razões de mérito.

A segunda, redigida pelo Conselheiro Roberto Silva Junior, nega a aplicação do dispositivo da LINDB ao caso examinado pela reunião de três argumentos¹¹¹ (“Corrente 04”):

- (i) o de *redundância*, sustentando que a proteção da segurança jurídica e da boa-fé do contribuinte já teria sido garantida pelos artigos 100, parágrafo único, 146 e 149, todos do CTN, os quais estabelecem limites à aplicação de novos critérios jurídicos e limites à revisão do lançamento;

¹⁰⁹ “Questão de ordem. Lançamento por homologação. Artigo 24 da LINDB. Aplicabilidade. A LINDB é norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto às suas previsões normativas, cabendo ao CARF aplicá-la nos casos cabíveis. Entretanto, o art. 24 da LINDB não se aplica no caso de revisão de ato de particular, constitutivo do crédito tributário, no contexto do lançamento por homologação, por ser cabível apenas nas hipóteses em que o ato revisado tem natureza administrativa” (Acórdão 1301-003.284, Rel. Amélia Wakako Morishita Yamamoto, j. 14.08.2018).

¹¹⁰ Trecho do voto: “O meu entendimento inicial, é de que há possibilidade de aplicação nos casos julgados pelo CARF, inclusive neste. No entanto, há a necessidade de se verificar efetivamente e caso a caso qual seria a jurisprudência majoritária à que se refere a lei. O que seria a jurisprudência majoritária? Ou seja, questões que num primeiro momento não são tão simples de serem verificadas. Tudo isso, no intuito de se assegurar a segurança jurídica e o direito adquirido” (p. 82).

¹¹¹ Classificação dos argumentos segundo o mapeamento divulgado pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no endereço eletrônico: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>. Acesso em: 2 jan. 2020.

- (ii) o *temporal*, pelo qual se veda a aplicação retroativa de nova interpretação da lei, com fundamento no artigo 2.º da Lei n.º 9.784/1999; e
- (iii) o da *completude*, concluindo pela aplicação residual do artigo 24 da LINDB, restrita aos lançamentos de ofício que decorra diretamente da revisão, por mudança de critério jurídico, de ato que já tenha se completado, apto à produção de efeitos (e.g., concessão de benefício fiscal).

Pondera, ainda, que, mesmo que superados tais óbices, o cancelamento da cobrança pretendido dependeria da evidência de “jurisprudência administrativa majoritária”, cujo conceito carece de definição em lei. Na ausência de conceito legal, assume que só seria preenchido o requisito, se existente cenário de decisões

[...] dominante e pacífico, porque só uma jurisprudência com essas características seria capaz de gerar no contribuinte a certeza de que agindo em conformidade com ela estaria amparado pelo ordenamento jurídico vigente e, portanto, seguro do que não sofreria qualquer sanção.

Finalmente, a terceira, formalizada na declaração de voto pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, vencedor relativamente a esse ponto do julgamento, enfrenta a questão sob diversas perspectivas, as quais serão a seguir abordadas, ponderando a possibilidade de aplicação do artigo 24 da LINDB na seara tributária em algumas situações particulares.

Inicia o voto manifestando sua discordância do entendimento da CSRF no processo supramencionado (acórdão 9202-006.996) e ressalta a validade, vigência e eficácia da LINDB – já com as alterações da Lei n.º 13.655/2018 –, cabendo, no seu entendimento, ao CARF examinar sua compatibilidade a partir de uma análise casuística.¹¹²

¹¹² Nas palavras do Conselheiro: “Trata-se de norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto à sua previsão normativa, cabendo sim ao CARF aplicar o dispositivo em comento, em havendo situação que demande – de forma adequada – a sua aplicação, mormente em razão da menção específica à sua aplicação no âmbito revisional administrativo.

Essa mesma posição, quanto à necessidade de observância da Lei n.º 13.655/2018 pelo CARF foi ressaltada recentemente em entrevista do Prof. Floriano Marques, ao aduzir: ‘Novamente: a LINDB é aplicada, diariamente, pelo juiz. Se alguém achar que existe algum órgão que é imune à aplicação das Leis de Introdução, este alguém está dizendo que algum órgão está imune à

Ressalta, contudo, que o ato administrativo contemplado pelo dispositivo legal estaria restrito ao lançamento de ofício que decorre diretamente da revisão por mudança de critério, tal como na concessão individual de benefícios fiscais ou diferimento de tributo, sem negar sua aplicação na seara tributária e no âmbito do Conselho Administrativo.

Sustenta, nesse sentido, que, embora o ato do contribuinte perfaça a constituição do crédito tributário no lançamento por homologação, este não possui a mesma natureza do ato administrativo de lançamento tributário previsto no artigo 142 do CTN, não estando abrangido, portanto, na regra de revisão prevista no artigo 24 da LINDB.

O Conselheiro se apoia em estudos dos autores que participaram da elaboração do projeto de lei para cancelar sua posição de que a norma alcança “apenas aos atos administrativos, e não a quaisquer atos provados, ainda que relevantes na relação entre Administração Pública e o cidadão contribuinte” (p. 95 do acórdão). Cita, ainda, a definição clássica de ato administrativo de Hely Lopes Meirelles:¹¹³

Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.

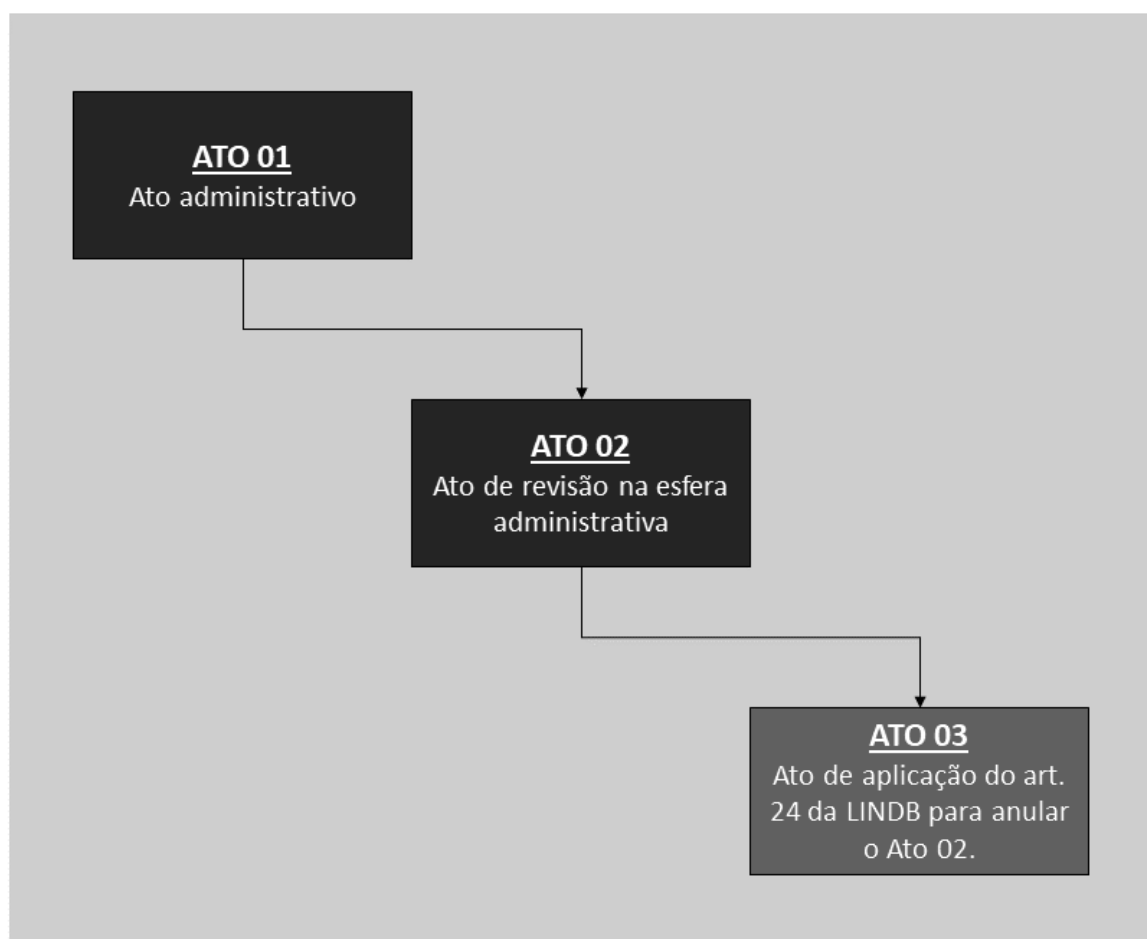
A conclusão quanto à (in)aplicabilidade do artigo 24 da LINDB aos lançamentos por homologação passa também pelo exame dos marcos temporais dos atos envolvidos no processo de revisão trazido pelo dispositivo. O racional contido no voto pode ser assim ilustrado:

aplicação das regras do Direito’ (<https://www.jota.info/tributoseempresas/tributario/lindbfloriano-entrevistacarf06082018>).

Portanto, entendo que a discussão deve girar em torno da verificação se o caso posto sob julgamento é compatível ou não com a aplicação do art. 24 da LINDB. [...]” (p. 93-102).

¹¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 133.

Figura 1: Fluxo de atos sujeitos a revisão segundo o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto



Fonte: a autora.

Para que o contencioso administrativo comporte a aplicação do artigo 24 da LINDB, na lógica presente no voto declarado, portanto, o “ATO 01” deve corresponder ao lançamento tributário. No entanto, alega que no lançamento por homologação o “ATO 01” é ato do particular, não se confundindo com ato administrativo, e conclui, por sua vez, que o lançamento tributário ocorrerá no “ATO 02”, quando da revisão, pela Administração Tributária, do ato declarado pelo particular (contribuinte).

Pondera o Conselheiro que a única forma de encaixar a pretensão arguida pelo contribuinte no recurso examinado no fluxo de atos disposto no artigo 24 da LINDB seria interpretar, por analogia, que o lançamento por homologação equivaleria ao “ATO 01”. Como essa técnica de interpretação resultaria em dispensa

de crédito tributário constituído, sua aplicação igualmente esbarraria em falta de amparo legal.

Concluindo que a referida norma não alcança atos privados relacionados à constituição de crédito tributário, portanto, afasta a aplicação do artigo 24 da LINDB dos lançamentos por homologação. Na mesma linha, constata o Conselheiro que o dispositivo da lei de introdução tampouco seria aplicável aos lançamentos de ofício, eis que as hipóteses de revisão estão dispostas no artigo 149 do CTN, que nada dispõe sobre o cenário de mudança de interpretação (“Corrente 05”).

Por sua vez, finaliza o voto declarando seu entendimento favorável à aplicação do artigo 24 da LINDB em situações específicas de revisão por mudança de interpretação do órgão administrativo que aplica o Direito, como nos casos de ato administrativo que concede benefícios fiscais ou nas obrigações aduaneiras atreladas à classificação fiscal do bem importado.

A Corrente 05 foi retomada pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa no julgamento do Processo Administrativo n.º 16561.720047/2014-81,¹¹⁴ pela 1.ª Turma da CSRF, no qual, apesar de vencido, declarou seu voto rechaçando a aplicação do artigo 24 da LINDB no caso em questão.

Reitera o Conselheiro a sequência dos atos administrativos (objeto da Figura 1) que daria ensejo ao cabimento da aplicação na norma de segurança jurídica insculpida na LINDB, reforçando que “o substantivo ‘revisão’, que inicia o artigo 24 da LINDB introduzido pela Lei n.º 13.655/2018, significa um segundo olhar sobre o que já foi visto”.

Ressalta, nesse ponto, que o pleito do contribuinte não se enquadra na revisão disposta na norma invocada, porquanto o ato cujos efeitos tributários são examinados pelo Conselho Administrativo, além de ser privado – e, portanto, fora do alcance normativo –, não foi objeto de anterior aprovação pela Administração.

Na prática, manifesta o entendimento de que a invocação de interpretação da legislação tributária firmada em jurisprudência não importa em aplicação abstrata

¹¹⁴ “Decretolei 4.657/1942 (LINDB): Art. 24. Inaplicabilidade. O artigo 24 do Decreto-lei n.º 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei n.º 13.655/2018, não se aplica, em tese, aos julgamentos realizados no âmbito do CARF” (Acórdão 9101-003.734, Rel. Cristine Silva Costa, j. 11.09.2018).

visando ao cancelamento de lançamento tributário, posto que a revisão do artigo 24 recai – em sua visão – sobre o ato concreto, isto é, o próprio lançamento tributário, que na oportunidade do julgamento administrativo não teria sido submetido a anterior aprovação.

Ademais, defende que, se houvesse aprovação anterior pela Administração Tributária, sequer seria necessária a regra inserta na LINDB, uma vez que o ato contaria com a eficácia da coisa administrativa definitivamente julgada disposta no artigo 42 do Decreto n.º 70.235/1972 ou, ainda, dos efeitos vinculantes das decisões administrativas amparados pelos artigos 146 e 100, II, do CTN.¹¹⁵

A posição firmada em torno da aplicação do artigo 24 da LINDB que prevaleceu nesse julgamento, no entanto, se aproximou da Corrente 03 e foi defendida pela Conselheira Cristiane Silva Costa, relatora do caso.

A relatora inicia o voto colocando a posição defendida pelas duas partes do processo: a do contribuinte, que defende a subsunção de “atos particulares” à norma de revisão trazida pela LINDB; e a da Procuradoria da Fazenda Nacional, que restringe sua aplicação aos “atos administrativos”.

Aponta que, na ausência de restrição específica imposta pelo legislador, não cabe ao aplicador do Direito fazê-lo. Assim, conclui pela ampla abrangência da norma que menciona a validade do “ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado”, por reger a LINDB todo o Direito brasileiro, incluindo, portanto, o direito tributário.

Superada a questão inicial quanto ao cabimento da norma geral na seara tributária, destaca a necessidade de evidência de jurisprudência majoritária para a aplicação pretendida pelo contribuinte.

¹¹⁵ Trecho do voto: “Contribuintes têm vindo a esta Turma para pleitear que não seja revisto o que sequer foi visto antes. O ato cujos efeitos tributários são examinados neste momento não foi objeto de anterior aprovação pela Administração Tributária. Aliás, se já houvesse sido aprovado, teria a proteção da coisa administrativa definitivamente julgada, nos termos do artigo 42 do Decreto n.º 70.235/1972, ou das decisões administrativas com eficácia vinculante, em consonância com o artigo 146 c/c artigo 100, inciso II, ambos do CTN. Portanto, o artigo 24 da LINDB não diz respeito ao ato de espontânea subsunção à lei realizado pelo contribuinte. Este ato, além de ser privado, não foi precedentemente examinado” (p. 42).

No caso examinado, os fatos geradores versavam sobre a dedutibilidade fiscal do ágio nos períodos de 2009 a 2012. O contribuinte, no ímpeto de sustentar sua posição, levou aos autos oito precedentes favoráveis à tese, todos proferidos nos períodos equivalentes aos fatos questionados:

Quadro 1 – Jurisprudência citada

Período	Acórdãos favoráveis arguidos pelo contribuinte
2009	1101-00.064 – Caso Editora Ática
2010	1101-00.354 – Caso Vivo
2011	1301-000.711 – Caso Tele Norte Leste 1402-000.802 – Caso Santander
2012	1402-000.993 – Caso Cosern 1201-000.689 – Caso Celpe 1402-001.077 – Caso Editora Scipione 1301-000.999 – Caso Celpe 2

Fonte: Acórdão 9101-003.734.

Por sua vez, a relatora do processo sinalizou a existência de outros dois precedentes desfavoráveis sobre a matéria proferidos no mesmo período, a saber: acórdão 1101-00.120 – Caso EPTV, proferido em 2009; e acórdão 103-23.441 – Caso Berneck, proferido em 2008 e, portanto, também de conhecimento do contribuinte no momento de sua opção pela amortização fiscal do ágio; chegando num total de dez precedentes sobre a tese.

Contextualizado o cenário da jurisprudência sobre o tema debatido, conclui que a existência de apenas dez decisões não configura a jurisprudência favorável que dá azo à revisão disposta no artigo 24 da LINDB:¹¹⁶ *a uma*, porque não refletem a posição una do CARF como um todo, pois foram proferidas por quatro das mais de dez Turmas do órgão administrativo; *a duas*, porque o placar de

¹¹⁶ Apesar da conclusão firmada, a Relatora não discorre sobre como se daria a demonstração de “jurisprudência majoritária”, na ausência de critérios objetivos dispostos na lei.

8x2 para os contribuintes revela que nem mesmo as quatro Turmas identificadas possuem entendimento consolidado sobre a questão da dedutibilidade, ressaltando a dificuldade de pacificação diante das peculiaridades fáticas de cada transação analisada.

Consta, ainda, no acórdão 9101-003.734 a declaração de voto dos Conselheiros Luís Flávio Neto e Rafael Vidal Araujo, em sentidos opostos. Confira-se.

O Conselheiro Rafael Vidal Araújo discorre, inicialmente, que não seria possível afastar, em tese, a aplicação da LINDB no exame de disputas fiscais, na medida em que o criticado termo “revisão”, que inicia o comando normativo, pode ser compreendido como “a decisão, monocrática ou colegiada, a ser proferida no âmbito de qualquer uma das três esferas nele mencionadas (administrativa, controladora ou judicial)”.

Por sua vez, na sequência, aduz que a atividade judicante do CARF não comportaria a “revisão” de “norma administrativa” expressa no artigo 24 da LINDB, por não competir a esse órgão administrativo a declaração de invalidade de norma emanada pela Administração.

No tocante à revisão de “ato”, “contrato” ou “processo administrativo”, conclui que não cabe ao Tribunal Administrativo validar atos e contratos realizados por particulares, tampouco se cogitaria que o lançamento tributário configuraria “situação plenamente constituída” a ser revisada no curso do processo administrativo.

Ato contínuo, propõe a inversão do raciocínio para considerar ato administrativo que reconhece um direito do administrado, admitindo nesses casos, em princípio, a revisão disposta na norma da Lei de Introdução. No entanto, quando elenca situações exemplificativas que testariam seu racional, conclui que nem mesmo nessas situações a aplicação seria viável. Nas palavras do Conselheiro:

Invertendo um pouco o raciocínio, considere-se agora outro tipo de ato administrativo, um que vise a reconhecer um direito do administrado (ao contrário do lançamento, que visa a impor uma obrigação ao administrado), e tente-se conformar a aplicação do art. 24 da LINDB ao julgamento do CARF, nesta hipótese, considerando ser este (o ato de reconhecimento do direito) o ato administrativo a ser objeto de “revisão”.

Por exemplo, considere-se a expedição de um ato administrativo que tenha formalmente reconhecido a isenção de determinado contribuinte a certo tributo.

Sabe-se que, em caso de verificação, *a posteriori*, da falta de preenchimento das condições, pelo beneficiário, ou do descumprimento, por ele, dos requisitos previstos na lei ou contrato para a concessão do benefício, o crédito tributário devido pode ser cobrado, consoante as disposições dos arts. 176, 179 e 155, do CTN. Mas estas hipóteses de descumprimento das condições ou requisitos aqui mencionados, e retratadas no CTN, nada têm a ver com a invalidade (nulidade) daquele ato administrativo de concessão do benefício. Aliás, o lançamento de ofício em questão é efetuado, quando o caso, sem que seja declarada a nulidade daquele ato.

Portanto, nesta hipótese, não seria igualmente o CARF a autoridade “revisora” da validade daquele ato concessivo. O CARF, quando muito, estará “revisando” a validade do ato administrativo de lançamento, e não a validade do ato concessivo do benefício, matéria esta que refoge inteiramente à sua competência.

Nem mesmo nas hipóteses em que o reconhecimento do direito do administrado vem inserido no bojo do próprio ato administrativo a ser objeto de “revisão” pelo CARF, dentro de um processo administrativo fiscal, é possível vislumbrar-se a aplicação do art. 24 da LINDB. Explicando: considere-se as hipóteses de reconhecimento do direito do contribuinte à restituição de tributos, e/ou do direito à compensação, que constam ordinariamente em despachos decisórios das unidades administrativas, despachos estes os quais seriam então, eventualmente, “revistos” pelo CARF.

Ora, cediço que nestes processos (restituição/compensação de tributos), toda a parte do despacho decisório, ou mesmo da decisão de primeira instância, em que é reconhecido o direito do contribuinte à restituição ou compensação, simplesmente não é objeto de recurso de ofício. Trata-se de matéria que simplesmente não pode, portanto, ser objeto de apreciação (“revisão”) pelo CARF.

O CARF somente será chamado a “revisar”, se o caso, a parte do despacho decisório em que não foi reconhecido o direito e em que se pode, então, estar a cobrar algum tributo devido. Nesta hipótese, valem aqui as mesmas observações feitas quanto ao lançamento de ofício: ou se conclui que a pretensão de aplicação do art. 24 da LINDB à hipótese seria de todo prejudicial ao administrado, ou, noutro giro, se conclui, como aqui se propugna, que este dispositivo não possui aplicação tampouco a esta hipótese.

Uma vez mais, portanto, salta aos olhos a total inadequação do art. 24 da LINDB também a esta hipótese (ato administrativo de reconhecimento de direito do administrado como o ato a ser objeto de “revisão” pelo CARF).

Na sequência, faz-se um apanhado das posições contrárias que haviam sido manifestadas em julgamentos anteriores – *i.e.*, Correntes 01, 02 e 05.

Finalmente, afasta por completo a aplicação do dispositivo legal no contencioso administrativo fiscal (“Corrente 06”).

Finalmente, traz o acórdão o voto declarado pelo Conselheiro Luís Flávio Neto, que entende pela aplicação do artigo 24 da LINDB no bojo do processo administrativo tributário, aproximando o princípio da confiança positivado no referido comando normativo do princípio *nemo potest venire contra factum proprium* – “norma geral de proibição de comportamentos contraditórios” – que orientava o deslinde de discussões semelhantes antes do regime jurídico instituído pela Lei n.º 13.655 (“Corrente 07”).

Esclarece o Conselheiro que o princípio *nemo potest venire contra factum proprium* foi homenageado em cláusulas gerais das codificações de direito privado, e, citando Arruda Alvim, o artigo 37 da Constituição Federal teria feito um paralelo com esse princípio de substância ética ao dispor que a “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Prossegue afirmando que tanto o direito privado como o administrativo repulsam a perpetração de desvantagens decorrentes de comportamentos contraditórios – cenário configurado a partir dos seguintes pressupostos:

- (i) *Factum proprium*, consubstanciado na conduta de uma das partes da relação jurídica [*i.e.*, no caso, o fisco];
- (ii) Expectativa da parte contrária [*i.e.*, no caso, o contribuinte], cuja confiança é assegurada pelo sistema jurídico;
- (iii) Comportamento contraditório ao *factum proprium*;
- (iv) Possibilidade de dano à parte que teve sua expectativa frustrada.

Identificam-se, na sequência, pelo menos dois julgados do STJ com aplicação emblemática da norma geral de proibição de comportamentos contraditórios: (i) o REsp n.º 47.015/SP,¹¹⁷ em que o Tribunal nega a alegação da

¹¹⁷ “Administrativo e processual civil. Título de propriedade outorgado pelo poder público, através de funcionário de alto escalão. Alegação de nulidade pela própria administração, objetivando prejudicar o adquirente: inadmissibilidade. Alteração no polo ativo da relação processual na fase

Fazenda Pública de vício de nulidade na alienação de imóvel público, décadas depois da operação de compra e venda, e a causa da nulidade teria sido pelo próprio poder público; e (ii) o REsp n.º 141.879/SP,¹¹⁸ em que não permite a anulação da promessa de compra e venda de loteamento de propriedade de um determinado Município sob a alegação de vício de regularização do objeto da transação, que inclusive havia sido loteado pelo próprio ente público.

Cita, ainda, a famigerada decisão do RE n.º 131.741,¹¹⁹ proferida pelo STF, também na década de 1990, na qual a Suprema Corte brasileira condenou o Estado a indenizar os danos causados ao contribuinte em razão de seu comportamento contraditório. O contribuinte havia formalizado consulta ao fisco estadual sobre o momento de apuração e recolhimento do ICMS no ramo de destilaria – se corresponderia à expedição da nota fiscal para entrega futura ou à efetiva saída do álcool etílico carburante. Em um primeiro momento, informou a Secretaria da Fazenda do Estado que seria quando da expedição de nota fiscal, constando da resposta à consulta que a não obediência à orientação ensejaria autuação fiscal. Ocorre que, anos depois, observando que seus concorrentes adotavam procedimento diverso – que resultava em significativa vantagem financeira, dada a inflação que maculava aqueles tempos –, o contribuinte formalizou nova consulta e foi surpreendido com resposta em sentido diverso, o que ocasionou a propositura de ação judicial

recursal: impossibilidade, tendo em vista o princípio da estabilização subjetiva do processo. Ação de indenização por desapropriação indireta. Instituição de parque estadual. Preservação da mata inserta em lote de particular. Direito a indenização pela indisponibilidade do imóvel, e não só da mata. Precedentes do STF e do STJ. Recursos parcialmente providos.

I – Se o suposto equívoco no título de propriedade foi causado pela própria administração, através de funcionário de alto escalão, não há que se alegar o vício com o escopo de prejudicar aquele que, de boa-fé, pagou o preço estipulado para fins de aquisição. Aplicação dos princípios de que *nemo potest venire contra factum proprium* e de que *nemo creditur turpitudinem suam allegans*.

[...] IV – Recursos especiais conhecidos e parcialmente providos” (REsp 47.015/SP, 2.ª Turma, Rel. Min. Adhemar Maciel, j. 16.10.1997, DJ 09.12.1997, p. 64655).

¹¹⁸ “Loteamento. Município. Pretensão de anulação do contrato. Boa-fé. Atos próprios. Tendo o município celebrado contrato de promessa de compra e venda de lote localizado em imóvel de sua propriedade, descabe o pedido de anulação dos atos, se possível a regularização do loteamento que ele mesmo está promovendo. Art. 40 da Lei 6.766/79. A teoria dos atos próprios impede que a administração pública retorne sobre os próprios passos, prejudicando os terceiros que confiaram na regularidade de seu procedimento. Recurso não conhecido” (REsp 141.879/SP, 4.ª Turma, Rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, j. 17.03.1998, DJ 22.06.1998, p. 90).

¹¹⁹ “Tributário. Consulta. Indenização por danos causados. Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque” (RE 131741, 2.ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.04.1996, DJ 24.05.1996, p. 17415, *Ement.* 01829-02/00243).

de indenização pelos danos causados pelo comportamento contraditório da administração. O STF, então, deu provimento ao pleito do contribuinte em questão, com alicerce na proteção à “confiança no fisco” e na “postura de absoluta boa-fé” do contribuinte.

Com isso, conclui pela aplicação do princípio no direito tributário, antes mesmo da vigência da Lei n.º 13.655/2018 e além dos limites previstos no artigo 100 do CTN, destacando seu posicionamento de que, assim como no direito privado, a previsão mais restrita do código não inviabiliza a proteção do que denominou de “norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do fisco”. Confira-se:

Algumas observações são fundamentais quanto aos enunciados prescritivos do art. 100 do CTN.

A norma em questão tem como escopo uma porção limitada de hipóteses, com caráter não exaustivo e com a possibilidade de uma situação subsumir-se a mais de um de seus incisos. Em comum, nos incisos do art. 100 do CTN, o legislador elegeu como critério de discrimen atos administrativos não direcionados especificamente ao contribuinte, mas com potencialidade de criar na coletividade a expectativa de cumprimento da norma tributária de determinada maneira, com a imposição de tributos e acessórios de forma contraditória com seu próprio entendimento.

Importante gama de situações, portanto, está fora do escopo do art. 100 do CTN, o que é um dado muito relevante. Ocorre que, assim como se dá no âmbito do direito privado, em que previsões específicas no Código Civil não impedem a fruição do princípio *nemo potest venire contra factum proprium* às situações não abrangidas por estas, uma série de hipóteses que não estejam sob o escopo do art. 100 do CTN podem gozar, por eficácia direta de princípios jurídicos, da proteção da norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do fisco.

Também é preciso ter claro que o art. 100 do CTN não prescreve um privilégio aos contribuintes. Essa visão poderia transmitir uma falsa ideia de benevolência opcional consentida pelo legislador, ofuscando a norma geral de proibição de comportamentos contraditórios que, conforme se verifica, encontra fundamento de validade imediatamente em princípios como segurança jurídica, boa-fé, proteção da confiança e moralidade pública.

Na verdade, o art. 100 do CTN, ao regular as hipóteses sob o seu escopo, restringe a eficácia normativa dessa norma geral. Esse caráter restritivo é evidenciado por seu parágrafo único, que protege o particular apenas contra a imposição de “penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, mas permite a cobrança do débito principal. Não

fosse a tutela expressa de tais hipóteses pelo legislador, o *venire contra factum proprium* poderia ser diretamente reclamado pelo contribuinte para a discussão inclusive do tributo (principal).

Cita-se, nesse aspecto, o acórdão 9303-01.355,¹²⁰ em que a CSRF reconhece que uma determinada decisão administrativa teria levado o contribuinte em questão à adoção de classificação fiscal para certas mercadorias com alíquotas reduzidas dos tributos devidos no desembaraço aduaneiro, hipótese em que afastou a cobrança com base no princípio do direito civil que norteia seu racional, para o cancelamento da exigência fiscal, combinado com o artigo 100 do CTN, relativamente à extinção das penalidades.

Manifesta que tal situação estaria abrangida pelo artigo 146 do CTN, citando Aliomar Baleeiro quando afirma:

[...] embora o Código não se refira especificamente à hipótese, o art. 146 é inteiramente aplicável, pois, em uma decisão dessa natureza, os critérios jurídicos de julgamento são ainda mais certos e definidos, configurando precedente intransponível, a nortear o comportamento da Fazenda e do contribuinte para o futuro.

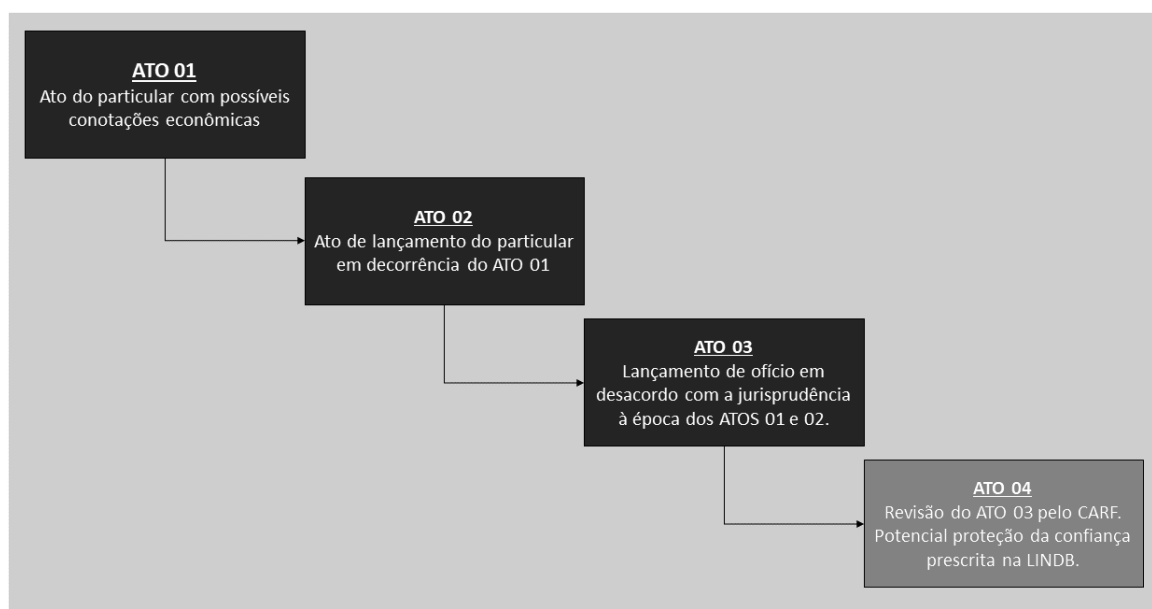
Encerra seu panorama de precedentes conhecidos sobre tema citando a decisão monocrática proferida pelo STF no julgamento do ARE 951.533, relativa à discussão sobre prazo prescricional para a restituição de tributo declarado inconstitucional. No caso examinado, o TRF da 2.^a Região teria aplicado entendimento do STJ no sentido de que o prazo prescricional para se postular a repetição de indébito somente teria início com a declaração de inconstitucionalidade da norma pelo STF ou da resolução do Senado Federal. Ocorre que, com o julgamento do EREsp n.º 435.835/SC, em junho de 2007, a Corte Superior passou a consignar que, independentemente de declaração de inconstitucionalidade, deveria prevalecer, para efeito de fixação do prazo prescricional, a tese conhecida como “cinco mais

¹²⁰ “Classificação fiscal. Contribuinte. Entendimento fixado pela própria fiscalização em outro auto de infração. Incidência do artigo 100, parágrafo único, do CTN. Proibição do *venire contra factum proprium*. Não procede a autuação, com base em errônea classificação fiscal de produto importado pelo contribuinte, quando esta classificação se baseia em entendimento fixado pela própria fiscalização em outra autuação, relativa ao mesmo produto. Incidência do princípio da proibição do *venire contra factum proprium*, que veda que as partes, numa da relação jurídica, adote comportamentos contraditórios. Recurso especial do procurador negado” (CARF, 3.^a Turma da CSRF, Acórdão n.º 930301.355, Sessão de 02.02.2011).

cinco” (*i.e.*, no caso de tributos sujeitos a homologação, cinco anos contados a partir do fato gerador mais cinco anos contados da data da homologação tácita). Nesse sentido, o STJ havia reformado a decisão de origem para aplicar a nova orientação jurisprudencial. O STF, por sua vez, impediu a aplicação do entendimento, com base no princípio da segurança jurídica, na medida em que a referida ação judicial já havia sido ajuizada quando do novo pronunciamento de junho de 2007, sendo de rigor “o resguardo da certeza do direito, da estabilidade das situações jurídicas, da confiança no tráfego jurídico e do acesso à justiça”.

Feita essa análise introdutória, passa a examinar os novos dispositivos da LINDB e sua integração no direito tributário. Exclui, de pronto, o emprego do artigo 22 por expressa disposição legal. No tocante aos demais, considera preocupante negar sua aplicação no contencioso fiscal, destacando as regras previstas nos artigos 23 e 24, sucedâneas dos princípios de segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios. Especialmente no que diz respeito ao artigo 24 – escopo deste trabalho –, considera a seguinte sequência de atos para chancelar a tese defendida pelo contribuinte:

Figura 2 – Fluxo de atos segundo o Conselheiro Luís Flávio Neto



Fonte: a autora.

Assim, sua posição inclinada à aplicação em tese do artigo 24 da LINDB ao caso examinado apoia-se nos três fundamentos a seguir sumarizados:

- Primeiro, a jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que o ato do contribuinte faz as vezes do “ato” requerido pelo artigo 142 do CTN para a constituição do crédito tributário (citando a Súmula n.º 436 do STJ;¹²¹ os acórdãos REsp n.º 1.143.094/SP¹²² e REsp n.º 1.123.557/RS);¹²³

¹²¹ “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco” (Súmula 436, 1.ª Seção, j. 14.04.2010, *DJe* 13.05.2010).

¹²² “Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Artigo 543C do CPC. Tributário. Processo administrativo fiscal. Verificação de divergências entre valores declarados na GFIP e valores recolhidos (pagamento a menor). Tributo sujeito a lançamento por homologação (contribuição previdenciária). Desnecessidade de lançamento de ofício supletivo. Crédito tributário constituído por ato de formalização praticado pelo contribuinte (declaração). Recusa ao fornecimento de certidão negativa de débito (CND) ou de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN). Possibilidade.

[...] 4. Deveras, a relação jurídica tributária inaugura-se com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo certo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade do crédito tributário se perfectibiliza com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, não se condicionando a ato prévio de lançamento administrativo, razão pela qual, em caso de não pagamento ou pagamento parcial do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543C do CPC: REsp 1.123.557/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.11.2009).

[...] 9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008” (REsp 1143094/SP, 1.ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009, *DJe* 1.º.02.2010).

¹²³ “Tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543C do CPC. Tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado e não pago pelo contribuinte. Nascimento do crédito tributário. Certidão positiva com efeitos de negativa de débito. Impossibilidade.

1. A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF constitui o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência, habilitando-a ajuizar a execução fiscal.

2. Consequentemente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário nasce, por força de lei, com o fato gerador, e sua exigibilidade não se condiciona a ato prévio levado a efeito pela autoridade fazendária, perfazendo-se com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, razão pela qual, em caso do não pagamento do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa (Precedentes: AgRg no REsp 1070969/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1.ª Turma, j. 12.05.2009, *DJe* 25.05.2009; REsp 1131051/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2.ª Turma, j. 06.10.2009, *DJe* 19.10.2009; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, 2.ª Turma, j. 06.03.2008, *DJe* 04.03.2009; REsp 1050947/MG, Rel. Min. Castro Meira, 2.ª Turma, j. 13.05.2008, *DJe* 21.05.2008; REsp 603.448/PE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2.ª Turma, j. 07.11.2006, *DJ* 04.12.2006; REsp 651.985/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª Turma, j. 19.04.2005, *DJ* 16.05.2005).

[...] 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008” (REsp 1123557/RS, 1.ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.11.2009, *DJe* 18.12.2009).

- Segundo, a interpretação deve ser sistemática, pois, ao tratar a LINDB de normas de direito público, a aplicação de normas tributárias (inseridas nessa classificação do Direito) deve ser analisada de acordo com os dispositivos dessa natureza na Lei de Introdução;
- Terceiro, a Lei n.º 13.655 aprimorou o regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF. Apesar de as decisões administrativas não terem eficácia perante terceiros, seriam atos potencialmente capazes de criar expectativas legítimas em razão da constância, sobretudo se analisados os precedentes da CSRF, cuja função é justamente a uniformização jurisprudencial. Fundamenta esse entendimento com base nos artigos 100 e 112 do CTN, destacando, ainda, que o Novo Código de Processo Civil – com aplicação subsidiária e supletiva¹²⁴ no processo administrativo – atualiza o tratamento conferido aos precedentes, visando à uniformização e estabilidade da jurisprudência.¹²⁵

Finalmente, apesar de opinar pela possibilidade de aplicação do artigo 24 da LINDB no âmbito do CARF, ressalva a necessidade de verificação da jurisprudência vigente à época dos fatos examinados e, nesse ponto, sugere a concessão de prazo à PFN para que se manifeste com relação ao rol de precedentes indicados pelo contribuinte em seu apelo pela prevalência da boa-fé do contribuinte e na confiança na postura do fisco, a partir do novo comando normativo de aplicação geral vigente.¹²⁶

¹²⁴ “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

¹²⁵ “[...] nada há, nem mesmo a existência de norma especial (pertinente ao processo administrativo) em sentido menos intenso (como as que, no âmbito federal, limitam a vinculação do julgador administrativo a uma lista de precedentes mais tímida), que justifique eventual discrepância entre ‘jurisdição judicial’ e ‘jurisdição administrativa’, afinal de contas, ambas estão (ou deveriam estar) a serviço dos mesmos valores – no caso, segurança e igualdade” (CONRADO, Paulo Cesar; PRIA, Rodrigo Dalla. *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: FiscoSoft 2015. p. 249-255).

¹²⁶ “No caso concreto, compreendo que a norma do art. 24 da LINDB pode ser aplicada se restar caracterizada a existência de jurisprudência administrativa majoritária e convergente com os atos à época em que foram praticados. Tendo em vista que o contribuinte apresentou petição nos autos com uma relação de decisões que supostamente seriam capazes de evidenciar o cumprimento também desse requisito, compreendo necessária a concessão de prazo à PFN para que se manifeste a respeito, em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa” (p. 66).

Seguindo a análise do mapeamento das posições defendidas no CARF sobre a controversa aplicação do artigo 24 da LINDB no âmbito da atividade administrativa judicante, surge no julgamento do Processo Administrativo n.º 16561.720065/2013-82,¹²⁷ 1.ª Turma da 4.ª Câmara da 1.ª Seção de Julgamento, um novo posicionamento contrário à tese, com fundamento na irretroatividade de normas que não são puramente interpretativas (“Corrente 08”).

A posição trazida pelo Conselheiro Daniel Ribeiro Silva reitera os argumentos genético, de competência e de completude tecidos nas Correntes 01, 04 e 06, destacando, ainda, à semelhança do racional da Corrente 05, que o conceito de lançamento previsto no artigo 142 do CTN não se amolda ao procedimento de revisão invocado no dispositivo da Lei de Introdução.

Inova, no entanto, o Conselheiro quando afasta o caráter interpretativo da norma pela imposição de um dever ao julgador que afeta a materialidade do crédito tributário, classificando-a, portanto, como norma de natureza material. Com isso, conclui que, acaso se entendesse pelo cabimento da norma geral de segurança jurídica na resolução de disputas fiscais, sua aplicação seria prospectiva, não aproveitando fatos geradores anteriores à edição da lei.¹²⁸

¹²⁷ “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’” (Acórdão 1401-002.992, Rel. Daniel Ribeiro Silva, j. 20.11.2018).

¹²⁸ Trecho do voto: “Teria o art. 24 natureza puramente interpretativa? Tal indagação é importante para se aferir a possível retroatividade da norma, e a conclusão a que chego é que não. A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Por fim, a decisão proferida no julgamento do Processo Administrativo n.º 10120.720212/2016-70,¹²⁹ pela 1.ª Turma da 2.ª Câmara da 1.ª Seção de Julgamento, traz duas posições antagônicas.

A primeira, favorável à tese suscitada pelos contribuintes, tecida pela relatora do caso, a Conselheira Gisele Barra Bossa, entende pela convergência da norma com os artigos 2.º, parágrafo único, XIII, da Lei n.º 9.784/1999; 100, II, III, e parágrafo único; e 146, ambos do CTN, sob a perspectiva do conceito de “prática reiterada”. Aduz, nesse ponto, que tais normativos imporiam o mesmo tratamento jurídico-tributário para contribuintes em situações equivalentes, sob pena, ainda, de afronta aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva e que a norma de segurança jurídica inserta no artigo 24 da LINDB somente reforça e dá mais eficácia aos dispositivos já vigentes no ordenamento jurídico.

O voto da relatora não relega a aplicação do artigo 100 do CTN que, segundo seu entendimento, deve se sobrepor ao artigo 24 da LINDB, em função do princípio da essencialidade. Nesse sentido, conclui que: (i) nos casos em que há súmula do CARF ou decisões proferidas sob o regime de recurso repetitivo ou se repercussão geral, o próprio lançamento deve ser afastado, com fundamento no inciso II do artigo 100 do CTN; e (ii) nos casos em que há prática reiterada pelas autoridades administrativas, tal como é o caso da jurisprudência majoritária, devem ser afastadas as penalidades cominadas, com fundamento no inciso III do artigo 100 do CTN.

Sobre a evidência da jurisprudência majoritária no item (ii) *supra*, a relatora discorre que a legislação não exige a definitividade das decisões ou a edição de súmula, bastando que o contribuinte sinalize sua boa-fé na consecução de suas

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a recorrente” (p. 26).

¹²⁹ “LINDB. Aplicabilidade do artigo 24. Administração Pública Tributária. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) em nada altera o manuseio do Direito no campo da Administração Pública Tributária, uma vez que as determinações lá contidas já estão materialmente incluídas no Código Tributário Nacional e são concretizadas pela Administração Pública Tributária por vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, muitas delas vinculantes para a RFB” (Acórdão 1201-002.983, Rel. Gisele Barra Bossa, j. 12.06.2019).

atividades com base em interpretação da lei tributária atribuída pelos órgãos administrativo ou judicial.

Acerca da controvérsia sobre o alcance do termo “revisão”, privilegia-se a boa-fé do contribuinte – mesmo nos lançamentos por homologação – exaltando a publicidade da interpretação dos órgãos públicos estampada nas orientações gerais sem adentrar, contudo, na tecnicidade do conceito de lançamento¹³⁰ (“Corrente 09”).

Por conseguinte, conclui-se pela legitimidade da aplicação do artigo 24 da LINDB em matéria tributária, desde que observado o critério da norma especial do artigo 100 do CTN, nos moldes supradescritos.

Nada obstante, prevaleceu nesse caso o voto redigido pelo Conselheiro Nudson Cavalcante Albuquerque, que negou a prevalência do dispositivo da Lei de Introdução com base no argumento institucional de que a Administração Pública Tributária já conta com “vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, algumas delas vinculantes para a RFB”.

O Conselheiro critica a tese, sustentando que não cabe a um único dispositivo legal transmutar o *Civil Law* brasileiro em um *Common Law* e que, na verdade, a formação das decisões emitidas pelo Tribunal Administrativo representa

¹³⁰ Trecho do voto: “[...] 130. É certo que, o objetivo dos novos artigos da LINDB, dentre eles o artigo 24, não foi alterar regras de caráter específico (e.g., CTN ou legislação relativa ao PAF), de modo que estas continuam em vigor, sem qualquer alteração, mas contribuir para dar maior eficácia e aumentar o grau de segurança jurídica na aplicação dessas disposições setoriais. Daí, inclusive, ser irrelevante o fato de a LINDB ter sido instituída por lei ordinária, e não lei complementar. Os efeitos indicados por esta relatoria estão atrelados às próprias disposições do artigo 100, III e parágrafo único, do CTN, combinadas com o artigo 24 da LINDB – dispositivo de caráter geral que tem, justamente, a finalidade de trazer diretrizes interpretativas.

131. Outro aspecto relevante que merece ser superado diz respeito à expressão ‘revisão’ constante do *caput* do artigo 24 da LINDB, considero que o dispositivo também protege em concreto o autolancamento – ‘situação plenamente constituída’. Isso porque o contribuinte agiu segundo as ‘orientações gerais da época’ – os julgados deste E. CARF são interpretações públicas e, por conseguinte, o contribuinte não se baseou nas suas próprias visões privadas sobre o critério jurídico que seria aplicável. Em outros termos, o Estado não pode, com base em nova interpretação, contestar auto lançamento que se limitou a acolher interpretação pública que vigorava.

132. Por fim, com relação à preferência pela aplicação do artigo 100, II, do CTN em detrimento do artigo 100, III, do mesmo dispositivo por potencial especialidade, considero o inciso II (II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa) é aplicável aos casos em que o reconhecimento do valor normativo às interpretações já contem estabilidade de grau máximo, leia-se Súmulas deste E. CARF, decisões proferidas sobre o regime de repetitivo e repercussão geral. Nessas hipóteses, o próprio lançamento deve ser afastado”.

a evolução do tema, não se confundindo com sua pacificação, que somente ocorre por ocasião da edição de súmula. Assim, só haveria violação à orientação geral, se o lançamento contrariasse súmula do próprio Conselho.

Reforça seu entendimento pela análise conjunta do artigo 24 da LINDB com a redação dada pelo artigo 5.º da Lei n.º 9.830/2019 – que a regulamenta –, concluindo que a “decisão que determinar a revisão” seria o próprio lançamento tributário decorrente da revisão do ato fiscalizado e, novamente, a jurisprudência majoritária corresponderia à súmula do CARF vigente no lançamento¹³¹ (“Corrente 10”).

2.2 Quadro-resumo das correntes interpretativas

Feito esse panorama das correntes desenvolvidas no CARF em torno da aplicação do artigo 24 da LINDB no contencioso tributário, conclui-se que, apesar de a maioria das decisões ser contrária à tese pretendida pelos contribuintes, a consolidação do entendimento jurisprudencial fica prejudicada pela heterogeneidade dos argumentos suscitados.

Digno de nota, ainda, que muitos casos foram decididos por maioria de votos, de modo que eventuais alterações na composição das Turmas Julgadoras poderão levar à modificação do cenário jurisprudencial, ainda muito prematuro na evolução do pensamento jurídico sobre o tema das mudanças na LINDB.

Com efeito, o quadro a seguir resume as posições defendidas, as quais servirão de base para fundamentar a posição assumida neste trabalho acadêmico.

¹³¹ Trecho do voto: “Não se pode esperar que um único dispositivo legal transmute o *Civil Law* do Direito brasileiro em um *Common Law*.”

Na espécie, não vejo violação a qualquer orientação geral, simplesmente porque não existem orientações gerais sobre a matéria do litígio. O tema vem sofrendo evoluções, na medida em que os litígios vão sendo solucionados, mas está longe de ser pacificado. A síntese de um momento dessa evolução jurisprudencial não pode ser considerado como orientação geral. Nesse viés, deve ser salientado o conceito de orientação geral trazido pelo § 3.º do artigo 5.º do Decreto n.º 9.830/2019, o qual regulamenta os artigos 20 a 30 da LINDB, *verbis*: [...].

Ao interpretar esse dispositivo, trazendo-o para o presente processo, entendo que a ‘decisão que determinar a revisão’ seria o lançamento tributário e a jurisprudência majoritária seria aquela objeto de súmula do CARF existente na época do lançamento. Até hoje, não existe súmula do CARF no sentido de admitir a transferência do ágio para terceiro”.

Quadro 2 – Correntes interpretativas: aplicação do artigo 24 da LINDB às discussões de ágio externo no CARF (2.º sem./2018 – 1.º sem./2019)

Corrente	Acórdão	Conselheiro redator do voto	Resumo da posição
01	9202-006.996	Maria Helena Cotta Cardozo	Argumento genérico de que as normas da LINDB não seriam aplicáveis à atividade judicante do CARF, sendo eventual aplicação no CARF restrita às atividades relativas ao funcionamento do órgão administrativo, e não das Turmas Julgadoras.
02	1401-002.884	Livia de Carli Germano	As normas gerais tributárias são reservadas à lei complementar (e não lei ordinária), nos termos do artigo 146 da CF/1988, e normas complementares provenientes de leis não poderiam excluir a exigência do valor principal, mas apenas a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização monetária.
03	1301-003.284	Amélia Wakako Morishita Yamamoto	Cabe a aplicação da norma da LINDB em sede de revisão de lançamentos pelo CARF, incumbindo à Turma Julgadora verificação cuidadosa e caso a caso da jurisprudência majoritária referida no parágrafo único do dispositivo legal.
04	1301-003.284	Roberto Silva Junior	Nega a aplicação do dispositivo da LINDB em virtude de argumentos (i) de redundância, dada a proteção da segurança jurídica e boa-fé do contribuinte pelos artigos 100, 146 e 149 do CTN; (ii) temporal, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação de lei, nos termos do artigo 2.º, Lei n.º 9.784/1999; e (iii) de completude, com a aplicação residual do artigo 24 da LINDB, restrita aos lançamentos de ofício que decorra diretamente da revisão, por mudança de critério jurídico, de ato que já tenha se completado.
05	1301-003.284	Carlos Augusto Daniel Neto	Possível a aplicação do artigo 24 da LINDB na seara tributária em certas situações de revisão por mudança de interpretação do órgão administrativo que aplica o Direito. A norma alcançaria apenas os atos administrativos, e não (i) quaisquer atos provados (tais como a constituição do crédito tributário no lançamento por homologação realizado pelo contribuinte), ainda que relevantes na relação entre Administração pública e contribuinte, e (ii) a lançamentos de ofício, dadas as hipóteses dispostas no artigo 149 do CTN, que nada dispõe sobre a mudança de interpretação.

Corrente	Acórdão	Conselheiro redator do voto	Resumo da posição
06	9101-003.734	Rafael Vidal Araújo	Afasta por completo a aplicação do dispositivo legal no contencioso administrativo fiscal, pois não (i) a atividade judicante do CARF não comportaria “revisão” de “norma administrativa”, nem compete a esse órgão a declaração de invalidade de norma da Administração; e (ii) não cabe ao Tribunal Administrativo validar atos e contratos realizados por particulares, nem se cogitaria que o lançamento tributário configuraria “situação plenamente constituída” a ser revisada no curso do processo administrativo.
07	9101-003.734	Luís Flávio Neto	Aplica-se o artigo 24 da LINDB no bojo do processo administrativo tributário, com base na aproximação do princípio da confiança positivado no referido comando normativo do princípio <i>nemo potest venire contra factum proprium</i> , que orientava o deslinde de discussões semelhantes inclusive antes da LINDB.
08	1401-002.992	Daniel Ribeiro Silva	Posicionamento contrário à tese dos contribuintes, com fundamento na irretroatividade de normas que não são puramente interpretativas, afastando o caráter interpretativo da norma pela imposição de um dever ao julgador que afeta a materialidade do crédito tributário, classificando-a, portanto, como norma de natureza material.
09	1201-002.983	Gisele Barra Bossa	Favorável à tese dos contribuintes, entende pela convergência da norma com os artigos 2.º, parágrafo único, XIII, da Lei n.º 9.784/1999; 100, II, III, e parágrafo único; e 146, ambos do CTN, sob a perspectiva do conceito de “prática reiterada”, aplicando-se conceito de boa-fé do contribuinte. Conclui pela aplicação do artigo 100 do CTN (i) nos casos em que há súmula do CARF ou decisões proferidas sob o regime de recurso repetitivo ou se repercussão geral, o próprio lançamento deve ser afastado, com fundamento no inciso II do referido artigo 100; e (ii) nos casos em que há prática reiterada pelas autoridades administrativas, tal como é o caso da jurisprudência majoritária, devem ser afastadas as penalidades cominadas, com fundamento no inciso III do referido artigo.
10	1201-002.983	Nudson Cavalcante Albuquerque	Nega prevalência do dispositivo da LINDB com base no argumento institucional de que a Administração Pública Tributária já conta com “vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, algumas delas vinculantes para a RFB”. Assim, só haveria violação à orientação geral, se o lançamento contrariasse súmula do próprio Conselho.

Fonte: a autora

3. O CONTRAPONTO DAS CORRENTES INTERPRETATIVAS SOBRE A ILEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB PELO CARF

Os tópicos a seguir se propõem a analisar os principais fundamentos jurídicos invocados na construção das correntes interpretativas acerca da aplicação do dispositivo da LINDB pelo CARF, tal qual mapeados no Quadro 2 do *Capítulo 2*.

3.1 Das correntes desfavoráveis à tese

A Corrente 01, como visto, nega a aplicação do artigo 24 da LINDB no contencioso tributário federal com base no argumento genético de que as normas da Lei de Introdução seriam dirigidas aos órgãos de controle da administração pública, de modo que eventual aplicação no CARF seria restrita às atividades relativas ao funcionamento do órgão administrativo desempenhadas pela Secretaria-Executiva (*e.g.*, contratos, convênios e atos congêneres), não alcançando a atividade judicante própria das Turmas Julgadoras.

Como referido nas *considerações introdutórias*, a escolha pela atualização da Lei de Introdução foi motivada, entre outras razões, pelo caráter de “lei das leis” a ela atribuído, para que produzisse efeitos sobre as três esferas destinatárias do texto legal (*i.e.*, administrativa, controladora e judicial) e uniformizasse um padrão de relativização da legalidade em prol da estabilidade das relações para todos os órgãos de direito público – ampliando técnicas mais modernas introduzidas no direito administrativo (mais especificamente, na lei de processo administrativo federal, diga-se de passagem).

O processo administrativo tributário está abrangido pelo sistema jurídico pátrio e, mais ainda, integra a esfera do direito público – destinatária da norma jurídica em debate. Tanto é assim que diversas são as decisões proferidas pelos tribunais administrativos utilizando-se das normas da Lei de Introdução para resolver litígios fiscais. A título de exemplo, citamos o acórdão 3301-004.135¹³² [do CARF], que se

¹³² PIS/PASEP. Declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis n.ºs 2.445/1988 e 2.449/1988. Volta ao estado anterior aos decretos. Lei Complementar n.º 7/70. Para descumprir a vedação

utiliza do artigo 2.º da LINDB para resolver a questão da vigência temporária dos decretos-leis questionados na demanda em questão. Não se vislumbra uma única passagem na decisão questionando a aplicação da norma da Lei de Introdução – que igualmente não se volta ao contencioso administrativo tributário na exposição de motivos que acompanha sua edição.

De fato, o foco atribuído pelos professores Carlos Ari Sunfeld¹³³ e Floriano Peixoto quando da elaboração do anteprojeto era conferir maior eficiência nas contratações com o poder público – sua área de especialidade –, até mesmo diante dos sérios riscos à economia em razão dos escândalos que marcaram aquele período. Todavia, atribuir caráter de exceção à atividade judicante do CARF em virtude da ausência de menção expressa na justificativa que acompanhou a tramitação da lei no processo legislativo parece-nos demasiado subjetivo.

do § 3.º do art. 2.º da Lei de Introdução ao Código Civil, deve a lei revogadora ter perdido a vigência por lei que, expressamente, a modifique ou revogue. Não foi o caso da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis n.ºs 2.445/1988 e 2.449/1988. Os decretos declarados inconstitucionais são nulos, não tendo produzido efeitos, como a revogação que teria operado na Lei Complementar n.º 7/70. A declaração de inconstitucionalidade não revoga lei, esta prerrogativa do Legislativo, mas retira-lhe a eficácia” (Rel. Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, j. 26.10.2017).

¹³³ Quando indagado sobre a discussão que se formou no CARF em torno da não aplicação do artigo 24 da LINDB no contencioso administrativo tributário em razão da ausência de menção a esse órgão nos estudos que serviram de substrato para a edição da Lei n.º 13.655/2018, Carlos Ari Sunfeld se posicionou do seguinte modo: “O artigo aplica o princípio que já está no Código Tributário Nacional (CTN) e na Lei do Processo Administrativo Fiscal [do qual faz parte o CARF], que é o princípio de proibir a retroação de nova interpretação. Ou seja, não se pode aplicar uma nova interpretação a um fato gerador ocorrido antes dessa nova interpretação chegar ao processo tributário. Isso não é novidade da LINDB, já tinha isso na lei e sempre teve. A LINDB trouxe uma novidade especialmente importante como complementação ao que veio na lei do PAF e no CTN: é a definição do que é a mudança de interpretação e em que casos ela ocorre”.

A íntegra da entrevista está disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/sunfeld-lindb-carf-entrevista-19112018>. Acesso em: 15 jan. 2020.

No mesmo sentido, responde o também idealizador da norma, Floriano de Azevedo Marques Neto: “Este entendimento [do CARF] é a coisa mais despropositada que eu já ouvi em relação à Lei. Te digo o porquê: se não se aplica ali, ele se aplica onde? O Carf é um tribunal administrativo. Se essa norma se aplica ao processo administrativo, por que a imunidade?

Salvo engano, o tribunal administrativo não é um órgão estranho à aplicação mandatória da Lei. Ou ele é uma instância administrativa, ou jurisdicional, ou controladora de contas. Não existe possibilidade constitucional de situar o Carf fora disso. A esfera em que ele atua é esta.

E há outro ponto: a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro trata da aplicação da norma por todo o órgão que o faça no exercício de competência estatal. Me surpreende que este argumento tenha sido utilizado para gerar uma imunidade à Lei de Introdução – ou por acaso o Carf não utiliza a regra da Lei de Introdução sobre a vigência? Aplicar a LINDB na contratação ou exoneração de servidor público? Esta é uma interpretação *contra legis*”.

A íntegra da entrevista está disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018>. Acesso em: 15 jan. 2020.

Cite-se, nesse sentido, Ricardo Lobo Torres:¹³⁴¹³⁵

Sem fundamento, entretanto, seria falar em princípios próprios de interpretação do Direito Tributário, superadas que estão as posições em defesa do *in dubio contra fiscum* ou do contrário.

O princípio da unidade é importantíssimo para a interpretação do Direito Tributário, porque significa que o intérprete deve buscar sempre a harmonia, a integração e a sintonia entre as normas e princípios jurídicos. Atua na interpretação da Constituição Tributária, harmonizando os seus diversos subsistemas e compatibilizando-os com outros sistemas constitucionais, bem como na do Direito Tributário de nível ordinário, equilibrando as suas normas e princípios com os dos outros ramos do Direito. O princípio da unidade leva à consideração do Direito Tributário como sistema, mas não sistema global e fechado de normas e valores.

A discussão relaciona-se com questões centrais do direito tributário, como a segurança jurídica e a proteção à boa-fé e da confiança do contribuinte, além de uma série de outros dispositivos já disciplinados na legislação especial tributária, de modo que a nova legislação possui natureza meramente interpretativa (vide maiores comentários quando tratamos da Corrente 07), sendo, pois, plenamente aplicável, integrada ao sistema e com produção de efeitos imediatos.

Além da visão integrada de um sistema uno, é de ressaltar que o próprio dispositivo se dirige de modo expresso às searas “administrativa, controladora e judicial”, abrangendo, assim, todos os órgãos que compõem a administração pública, balizando toda e qualquer forma de controle da atuação administrativa.¹³⁶ Negar sua aplicação no CARF, portanto, equivaleria à recusa de sua existência como órgão administrativo de jurisdição federal¹³⁷ ou, no mínimo, a rejeição arbitrária do sentido preexistente na norma posta.¹³⁸

¹³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário* cit., p. 56.

¹³⁵ Jeferson Teodorovicz, ao escrever sobre a história disciplinar do direito tributário brasileiro, faz uma digressão da evolução da noção de sistema e aponta Ricardo Lobo Torres como expoente carioca que “caminha pelas concepções sistemáticas pós-positivistas, como em Larenz e Canaris, elevando a importância da abertura sistêmica aos valores” (*História disciplinar do direito tributário brasileiro* cit., p. 625).

¹³⁶ CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB. Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas cit., p. 128-131.

¹³⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado* (de acordo com a Lei n. 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 107-108.

¹³⁸ GRAU, Eros Roberto. A interpretação do direito e a interpretação do direito tributário. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à*

As únicas condicionantes para a aplicação do dispositivo são:¹³⁹

- i. Existência de orientação geral lícita decorrente de interpretação do direito;
- ii. Prática de ato, contrato, ajuste, processo ou norma jurídica – com efeitos jurídicos em razão de sua completude – sujeitos a revisão por autoridade administrativa, controladora ou judicial;
- iii. Mudança posterior de entendimento, também lícito, que venha a substituir a orientação originária.

Configurado esse cenário, o objeto do “item iii” não poderá servir de fundamento para a invalidação do “item ii”.

No mais, não há nenhuma exceção de ordem genética, aplicando-se, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judicial, maior rigor na invalidação de atos jurídicos plenamente constituídos, com fundamento na LINDB.

A Corrente 02 também sugere a negativa sob o enfoque do argumento de competência, arrazoando que as normas gerais tributárias possuem reserva constitucional de lei complementar (artigo 146, CF).

Em linha com o fundamento jurídico pelo qual se refuta a corrente anterior, a Lei de Introdução é norma de sobredireito, aplicável a todos os ramos da ciência jurídica, incluindo o direito tributário. Suas disposições tratam de normas gerais de interpretação, as quais se aplicam ao direito tributário no processo de interpretação sistemática.

O artigo 146, III, da Constituição Federal, invocado pelos adeptos dessa corrente, atribui à lei complementar competência para:

[...] 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;

memória de Gilberto Ulhoa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 125.

¹³⁹ ALMEIDA, Fernando Menezes de. Artigo 24: comentários gerais ao dispositivo cit., p. 265.

- 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.

Ocorre que a Lei de Introdução dispõe sobre regras gerais de interpretação, sendo irrelevante, portanto, para fins do artigo 146 da CF, sua natureza de lei ordinária.

Novamente trazendo ao debate a concepção de um sistema uno do direito, inexistem impedimentos da ordem constitucional à repercussão tributária de normas gerais de direito, como é o caso da LINDB.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre a reserva de lei complementar em matéria tributária em recente exame de constitucionalidade (com efeitos vinculantes sob a égide do artigo 988, III, do CPC) da retenção na fonte do imposto de renda, concluindo ser constitucional a disciplina do pagamento por lei ordinária, eis que a retenção de valores pela fonte pagadora não se enquadra no conceito de fato gerador, base de cálculo, contribuinte de tributos (CF, artigo 146, *a*), ou mesmo obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (CF, artigo 146, *b*).¹⁴⁰

¹⁴⁰ “Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Retenção na fonte. Lei ordinária. Constitucionalidade. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade em que se discute a constitucionalidade da retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisões da Justiça do Trabalho, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. 2. A disciplina da retenção de valores pela fonte pagadora não necessita de lei complementar, não se enquadrando no conceito de fato gerador, base de cálculo, contribuinte de tributos (CF, art. 146, *a*), ou mesmo obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (CF, art. 146, *b*). 3. A obrigação do responsável tributário no recolhimento na fonte dos rendimentos tributáveis não se confunde com a obrigação tributária prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional ou no art. 150, § 7.º, da Constituição Federal. 4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pela constitucionalidade da retenção na fonte como técnica de arrecadação de tributos. Precedentes. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. Fixação da seguinte tese: ‘É constitucional a retenção na fonte como técnica de recolhimento de tributos’ (ADI 3141, Tribunal Pleno, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 13.12.2018, DJe-025 divulg. 07.02.2019, public. 08.02.2019).

Trata-se de maior rigor normativo visando à manutenção da ordem do Sistema Tributário Nacional que também dificulta a deliberação arbitrária¹⁴¹ sobre condutas tributárias que venham a impactar – de forma negativa – o contribuinte. Dito isso, normas relativas ao devido processo legal, em prol da legitimação da expectativa do contribuinte e na confiabilidade que guarda nas instituições públicas, parecem não estar inseridas no rol da exigência formal de lei complementar.

Por sua vez, a Corrente 04 reúne três linhas argumentativas para a negativa da tese suscitada pelos contribuintes: *de redundância*, pela qual aduz que a proteção da segurança jurídica e da boa-fé do contribuinte já teria sido assegurada pelo CTN; *temporal*, vedando a aplicação retroativa de nova interpretação da lei, com fundamento no artigo 2.º da Lei n.º 9.784/1999; e *de completude*, sustentando que a aplicação estaria restrita aos lançamentos de ofício que decorra diretamente da revisão, por mudança de critério jurídico, de ato que já tenha se completado, apto à produção de efeitos (*e.g.*, concessão de benefício fiscal).

Primeiramente, esclareça-se que não será tratado aqui o argumento temporal, uma vez que a questão da retroação dos efeitos da norma interpretativa e a correlação com a lei de processo administrativo federal (Lei n.º 9.784/1999) foram examinadas nos parágrafos que sucedem a Corrente 08, evidenciando que não se aplica o conflito mencionado pelo conselheiro.¹⁴²

Passemos, portanto, ao exame dos argumentos de redundância que nortearam o voto denominado de Corrente 04, fazendo-se o devido cotejo com as normas do CTN. Cabe anotar, contudo, que o voto não desenvolve o raciocínio jurídico que prejudicaria a aplicação do dispositivo da LINDB no julgamento do processo pelo CARF, limitando-se a arguir o seu não cabimento por contar o direito tributário com normas semelhantes, com restrições e critérios específicos no CTN.

Para facilitar o exame comparativo das normas, vide o quadro a seguir:

¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁴² “Além disso, no âmbito do processo administrativo federal, o inciso XIII do parágrafo único do art. 2.º da Lei n.º 9.784/1999, embora admitindo a possibilidade de mudança na interpretação da lei, veda expressamente a aplicação retroativa da nova interpretação” (p. 84).

Quadro 3: Comparativo LINDB x CTN

Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (Decreto-lei n.º 4.657/1942)	Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966)
<p>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.</p> <p>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.</p>	<p><i>Sobre a constituição do crédito tributário:</i></p> <p>Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.</p> <p><i>Sobre normas complementares:</i></p> <p>Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:</p> <p>I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;</p> <p>II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;</p> <p>III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;</p> <p>IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.</p> <p>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.</p>

Fonte: Portal da legislação – Planalto.¹⁴³

No tocante ao artigo 146 do CTN, Misabel Abreu Machado Derzi aponta que Souto Maior Borges, fazendo referência a Rubens Gomes de Souza, já assinalava que, se o fisco, mesmo sem erro, adotasse uma conceituação jurídica e depois pretendesse substituí-la, não poderia fazê-lo, sob pena de tornar uma atividade vinculada em discricionária.

A proteção à estabilidade das relações, certeza e segurança jurídica há muito vem norteando as práticas tributárias e as considerações em torno da

¹⁴³ Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 15 jan. 2020.

motivação do dispositivo do CTN e sua interação com o artigo 24 da LINDB constam do *Capítulo 1*.

Está, a nosso ver, em linha com a regra de irretroatividade disposta na LINDB, na medida em que proíbe que se edite outro ato administrativo (tal qual o lançamento tributário) com relação a fato gerador já aperfeiçoado pela notificação do contribuinte.¹⁴⁴

Na hipótese do artigo 146 do CTN, a transposição do racional por trás da “situação plenamente constituída” descrita no *caput* do artigo 24 da LINDB para a lógica do contencioso administrativo fiscal indica que o aperfeiçoamento se dá pela ciência do lançamento. Não se vislumbra, desse modo, nenhuma antinomia entre os comandos legais examinados.

Por sua vez, a previsão contida no artigo 100, parágrafo único, do CTN é genérica, independe de lançamento e afasta apenas a cobrança de juros, encargos e penalidades, remanescendo devido o valor principal do tributo.¹⁴⁵

Inicialmente, conferiu-se a esta regra a noção de equidade, que, nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

Deve-se quase que exclusivamente a Aristóteles a edificação do conceito de equidade. [...] O equitativo e o justo têm a mesma natureza. A diferença está em que o equitativo, sendo justo, não é o justo legal, mas uma retificação da justiça rigorosamente legal.¹⁴⁶

Com a evolução do princípio da segurança jurídica e da confiança legítima, a técnica empregada pelo CTN assumiu uma nova ótica, mais próxima da atual norma da LINDB.

Aliomar Baleeiro afirma que parte da doutrina há muito admitia usos e costumes como fonte do direito tributário, tal que o anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa trazia como normas complementares “as práticas, métodos, processos, usos e costumes de observância reiterada por parte das autoridades administrativas,

¹⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 1214.

¹⁴⁵ Esclareça-se que, em razão da limitação do escopo de análise proposta neste trabalho, os comentários acerca do artigo 100 do CTN estarão limitados ao inciso III, assumindo como “prática” reiterada a jurisprudência predominante, porém sem caráter vinculante.

¹⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário* cit., p. 116.

desde que não sejam contrários à legislação tributária ou à jurisprudência firmada pelo Poder Judiciário” (artigo 109, III).¹⁴⁷

Maria Sylvia Zanella Di Pietro sugere uma espécie de efeito vinculante derivado da prática reiterada de atos com base em interpretação errônea:

[...] se a Administração adotou determinada interpretação como a correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir anular atos anteriores, sob o pretexto de que foram praticados com base em errônea interpretação [...] por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor de interpretações jurídicas variáveis no tempo.¹⁴⁸

Além disso, dado o aspecto da generalidade de sua previsão, salvo em determinadas hipóteses legais, a evidência de “situação plenamente disposta” expressa no artigo 24 da LINDB torna mais desafiadora a atividade do intérprete. Isso porque a mesma pluralidade de significações que pode ocorrer na interpretação de norma jurídica pelo ente judicante sujeito à observância da LINDB pode também se dar na interpretação das diretrizes extraídas da jurisprudência – não vinculante – pelo contribuinte. Ademais, é difícil comprovar que o fato realizado pelo contribuinte foi efetivamente amparado em prática reiterada da Administração.

Por outro lado, deixa o conselheiro de mencionar que a atividade do julgador é orientada pela Lei n.º 9.784/1999, que impõe a vedação à aplicação retroativa de nova interpretação no julgamento de processos administrativos (artigo 2.º, parágrafo único, XIII).

Diante dessa celeuma normativa, Heleno Torres Taveira privilegia a boa-fé do contribuinte e propõe uma solução pautada pelo instituto do direito privado:¹⁴⁹

Somente pode externar confiança quem age conforme a legalidade ou vê-se afetado por modificação inopinada ou incoerente com a funcionalidade sistêmica do ordenamento jurídico.

¹⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 976.

¹⁴⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 95. No mesmo sentido, ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário* cit., p. 443.

¹⁴⁹ O conselheiro Luís Flávio Neto também propõe uma aproximação semelhante com o direito privado, a qual será objeto de estudo na Corrente 07.

Por conseguinte, só há que se falar em “confiança” passível de proteção quando a credulidade do jurisdicionado confirma-se pela estabilidade, previsibilidade ou certeza da situação que julga legítima. Afora isso, a conduta contrária da Administração deve ser objetivamente demonstrada.

Em matéria tributária, por exemplo, a confiança legítima pode evidenciar-se pela prática de interpretação ou aplicação da lei pelo mesmo ou por vários contribuintes e que gera a expectativa de confiança em um agir legítimo e conforme a legalidade; pela coerência entre a forma de interpretação e transparência de informações; bem assim, pela cooperação e diligência do contribuinte nos atos requeridos, sem qualquer omissão ou resistência. Veja-se o caso das “práticas reiteradas da Administração”.

Não poderia a Administração deixar de agir ao seu momento de aplicação do tributo para, anos mais tarde, alegar sua própria ineficiência ou erros de atuação administrativa, como motivo para o exercício de cobrança de multas e juros. Impõe-se a proteção da boa-fé e a garantia contra esses acréscimos incabíveis. Como diz Menezes Cordeiro, a *suppressio*, em relação aos direitos patrimoniais amparados pela boa-fé, significa “a situação de direito que, não tendo sido, em certas circunstâncias, exercido durante um determinado lapso de tempo, não possa mais sê-lo por, de outra forma, se contrariar a boa-fé”. O exercício retardado de algum direito, acentua Menezes Cordeiro, não pode levar a desequilíbrios nas relações jurídicas.¹⁵⁰

O Judiciário, como exposto, conta com alguns julgados sobre a questão da irretroatividade como mecanismo de garantia da segurança jurídica, da confiabilidade e da boa-fé do contribuinte. No CARF, o argumento vem sendo tratado de forma mais recorrente após a vigência do artigo 24 da LINDB, não sendo possível avaliar, ainda, o tratamento que será conferido pelo Tribunal Administrativo.

Finalmente, conforme se verá na análise proposta para a Corrente 05 a seguir, parece ter sido superado o argumento de completude pelo qual se limita a revisão às hipóteses de ofício previstas no artigo 149 do CTN, admitindo a revisão também nos casos de lançamento por homologação.¹⁵¹

¹⁵⁰ TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no direito tributário. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confiancasao-elementares-direito-tributario>. Acesso em: 18 jan. 2020.

¹⁵¹ Ensina Baleeiro que o *caput* do dispositivo é, de fato, taxativo, e se refere às hipóteses em que o lançamento deve ser efetuado por autoridade administrativa, de ofício. No entanto, nos incisos II a IX, trata das hipóteses de substituição do lançamento com base em declaração ou por homologação (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 1224).

Ademais, a completude expressa na redação das “situações plenamente constituídas” parece ter relação com os institutos tutelados pela irretroatividade disposta na Constituição Federal, a saber: “o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (artigo 5.º, XXXVI) – que abrangem situações muito mais amplas que a concessão de benefício fiscal sugerida no voto examinado.¹⁵²

Talvez seja a Corrente 05 a mais divulgada entre os estudiosos do tema. Aborda a negativa sob a perspectiva do ato administrativo de lançamento tributário, afastando, de pronto, a possibilidade de suscitar a aplicação do artigo 24 da LINDB aos lançamentos por homologação, sob o entendimento de que o lançamento decorre de ato de particular e, portanto, não corresponderia ao “ATO 01”, sem o que não caberia a revisão do objeto do “ATO 02”, ambos ilustrados na Figura 1.

Essa corrente interpretativa se fundamenta no artigo 142 do CTN,¹⁵³ que dispõe sobre a constituição do crédito tributário a partir do lançamento, dada a redação que o conceitua como *procedimento administrativo* de competência *privativa* da autoridade administrativa.

Assim, o exame da corrente interpretativa passa pelo estudo do lançamento tributário como ato administrativo.

Primeiramente, cabe esclarecer que, apesar de o texto do artigo 142 do CTN se referir a “lançamento” como “procedimento administrativo”, é assente na doutrina do direito administrativo que o lançamento possui natureza de “ato administrativo” que pode ser precedido ou sucedido por um “procedimento administrativo”.¹⁵⁴

¹⁵² “[...] o princípio da irretroatividade estende-se a todos os Poderes, mas dirige-se, em primeiro lugar, ao Legislativo, àquele dos poderes estatais que cabe primariamente pôr o Direito, que detém a margem maior de discricionariedade para criar, inventar e modelar o Direito. Impede a norma constitucional que novas fórmulas ou enunciados legislativos, como nova lei, apliquem-se retroativamente ao Direito revelado em atos jurídicos pretéritos em geral, em atos administrativos (direitos adquiridos) ou judiciais (coisa julgada), com base naquela outra lei até então vigente e ora superada” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 994).

¹⁵³ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

¹⁵⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969. p. 277; BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, p. 208; FALCÃO, Amílcar. Fato gerador da obrigação tributária, p. 115; CARVALHO, Paulo de Barros.

Das lições de Aliomar Baleeiro o lançamento tributário pode ser assim conceituado:

Podemos dizer que o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.¹⁵⁵

Superada, dessa forma, a primeira barreira para a subsunção do lançamento à norma de revisão do artigo 24 da LINDB, uma vez que esclarecida a questão acerca da natureza jurídica causada pela redação dada ao lançamento tributário insculpido no citado artigo 142 do CTN.

Segue a análise, portanto, sobre a subsunção da espécie de lançamento por homologação, eis que a norma de revisão prescreve a existência de “ato administrativo” e, nessa modalidade de lançamento, a apuração do tributo se dá pelo próprio contribuinte, afastando-se da competência privativa estabelecida no mesmo dispositivo do CTN.

Prossegue Aliomar Baleeiro:

Estando assentado que lançamento é ato jurídico administrativo e não procedimento, cabe-nos pensar em um conceito suficientemente abrangente para abrigar não apenas os efeitos provocados pelo lançamento de ofício, como também aqueles alcançados pelo lançamento por homologação.

[...] A inexistência do pagamento devido a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo a lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo artigo 149 do CTN, e eventual imposição de sanção (auto de infração).¹⁵⁶

Decadência e prescrição. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 53; XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do ato tributário*. Coimbra: Almedina, 1972; BORGES, Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981 *apud* BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 1181.

¹⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 1182.

¹⁵⁶ *Idem*, p. 1185-1186.

Nesse ponto, parece acertada a conclusão do conselheiro com relação à impossibilidade de considerar o lançamento realizado pelo contribuinte como “ato administrativo sujeito a revisão”. Contudo, parece-nos que o fluxo de atos sugerido na Corrente 09, adicionando um “ato” entre a prática do contribuinte e a atividade de revisão, foi mais acertado, pois na hipótese analisada a discordância do fisco e a consequência constituição do crédito tributário se desloca para o lançamento de ofício, objeto do artigo 149 do CTN.

Importante destacar que o conselheiro chega a examinar a possibilidade de aplicação do dispositivo para os lançamentos de ofício, mas conclui que as hipóteses de revisão, nesse caso, estariam limitadas ao rol de situações elencadas no próprio artigo 149 do CTN.

Não pretendemos adotar qualquer consideração precipitada em torno da possibilidade de aplicação do artigo 24 da LINDB pelo CARF sem antes esgotar as nuances de cada corrente interpretativa mapeada. Todavia, consideramos oportuna a reflexão de Estevão Horvath, à luz do direito espanhol, sobre o papel do contribuinte na colaboração do particular com a Administração e o rigor da ampliação das possibilidades de retificação ou autoliquidação na modalidade de lançamento por homologação, porquanto o particular – sem meios pessoais e estruturas especializadas – aplica o direito ao caso concreto, desde o instante em que subsume os fatos por ele realizados à norma tributária para verificar se são impositivos ou não, prossequindo a quantificação do tributo devido, se for esse o caso.¹⁵⁷

A Corrente 06, como visto, afasta por completo a aplicação do dispositivo legal no contencioso administrativo fiscal, pois (i) a atividade judicante do CARF não comportaria “revisão” de “norma administrativa”, nem compete a esse órgão a declaração de invalidade de norma da Administração; e (ii) não cabe ao Tribunal Administrativo validar atos e contratos realizados por particulares, nem se cogitaria que o lançamento tributário configuraria “situação plenamente constituída” a ser revisada no curso do processo administrativo.

¹⁵⁷ HORVATH, Estevão. *La autoliquidación tributaria*. 1990-1991. Tese (Doutoramento) – Universidade Autónoma de Madri, 1990-1991, p. 250-252.

Com relação ao primeiro argumento, esclareça-se que, como referido pelo conselheiro expoente da Corrente 05 na digressão gramatical do texto normativo, a estrutura da sentença permite a concordância nominal do adjetivo (em gênero, número e grau) com o substantivo mais próximo ou com todos eles, de modo que a revisão também alcança o ato administrativo objeto de revisão pelo órgão julgante.

No tocante ao segundo argumento, sugerimos a revisão dos comentários tecidos acerca da Corrente 05, na qual se concluiu que ato revisado pelo Conselho Administrativo não corresponde à prática do contribuinte, e sim ao lançamento de ofício ensejado pela discordância do fisco concernente ao autolancamento promovido pelo particular.

Por meio da Corrente 08 afasta-se a legitimidade de aplicação do dispositivo da LINDB por considerar que a norma de segurança jurídica disposta na Lei de Introdução não seria puramente interpretativa.

Em brevíssima síntese, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva afasta o caráter interpretativo da norma pela imposição de um dever ao julgador, concluindo que, ainda que a norma geral de segurança jurídica fosse aplicável na resolução de disputas fiscais, sua aplicação seria prospectiva, não aproveitando fatos geradores anteriores à edição da lei.

Não podemos concordar com o entendimento manifestado pelo conselheiro, na medida em que, como referido no Capítulo 1, o dispositivo em nada inovou no ordenamento jurídico brasileiro, eis que apenas expressa princípios e normas já sistematizados.

Tercio Sampaio Ferraz Jr., fazendo referência a Carlos Maximiliano, conta-nos que o projeto de Clóvis Beviláqua era precedido de uma Lei de Introdução que estabelecia que a “lei interpretativa se considera da mesma data que a lei interpretada” (artigo 6.º), mas que o Congresso o eliminou com base no parecer do jurista Andrade Figueira.¹⁵⁸

¹⁵⁸ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Leis interpretativas: o propósito do artigo 106 do CTN. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco. *Estudos de direito tributário: em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 850.

Entretanto, afinal, o que é uma lei interpretativa? E qual seu papel, dado que pela segurança jurídica toda lei deveria ser clara e simples? Qual o tratamento conferido pelo CTN?

Sobre o conceito de lei interpretativa, cite-se Vicente Ráo:

A lei interpretativa, entretanto, não contém disposição nova, não cria nem reconhece relações antes inexistentes, apenas declara o sentido fiel da lei anterior e, por isso, o tempo de início de seus efeitos se confunde com o da lei interpretada, ou esclarecida, com a qual passa a confundir-se.¹⁵⁹

Sua função é conferir significação autêntica, pela via legislativa, à norma anterior [interpretada], no processo de construção do direito. Ora, se a norma jurídica é construída a partir da aplicação do direito ao caso concreto, não se satisfazendo no texto normativo em si, é inevitável que a elasticidade semântica por vezes instaure a necessidade de intervenção do legislador para determinar melhor o conteúdo normativo da letra da lei.¹⁶⁰

O CTN determina a aplicação da lei a ato ou fato pretérito, quando for expressamente interpretativa, excluindo-se a aplicação de penalidade dos dispositivos interpretados (artigo 106, I).¹⁶¹

Assume o CTN, nesse sentido, que a lei interpretativa não impõe direito ou obrigação novos – sob pena de esbarrar na regra da irretroatividade imposta pela Constituição Federal –, limitando-se a fixar o sentido da norma preexistente, resguardados a coisa julgada, o direito adquirido ou o ato jurídico perfeito, constituídos nesse hiato entre lei interpretativa e lei interpretada.¹⁶² Difícil, como destaca Misabel Abreu Machado Derzi, a configuração de lei interpretativa, abrindo terreno para a discussão judicial e doutrinária.¹⁶³⁻¹⁶⁴

¹⁵⁹ RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: RT, 2005. p. 4004.

¹⁶⁰ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito* cit., p. 99.

¹⁶¹ “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.”

¹⁶² MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito* cit., p. 64.

¹⁶³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 1031.

¹⁶⁴ Digno de nota que parte da doutrina critica o equívoco de se falar em “declaração do sentido fiel da lei anterior” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Leis interpretativas: o propósito do artigo 106 do CTN* cit., p. 851). Todavia, essa discussão não será objeto de nossa análise, já que não impacta

Com efeito, a aplicação do artigo 106, I, do CTN reveste-se de roupagem excepcional, porquanto qualquer fator modificativo da obrigação tributária esbarraria na regra da irretroatividade da Constituição Federal.

Como assinala Paulo Ayres Barreto, a diretriz do dispositivo da Lei de Introdução deriva do princípio da segurança jurídica, sendo este reforçado pela referida positivação em razão de sua inobservância na aplicação do direito:¹⁶⁵

Assim, as próprias decisões administrativas prévias também orientam a ação dos contribuintes, estando salvaguardadas pelo princípio da Segurança Jurídica. Nesse sentido, a Lei 13.655/2018, ao alterar a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, determinou que a revisão administrativa de atos administrativos tomará em consideração as “orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente construídas” (art. 24) [...].

Rigorosamente, o respeito ao papel de orientação das decisões administrativas anteriores e das expectativas de confiança baseadas em seus critérios interpretativos derivaria diretamente do princípio da Segurança Jurídica, sendo dispensáveis essas disposições legais. Entretanto, tão frequentes são as violações aos direitos derivados ao sobreprincípio constitucional da Segurança Jurídica que o legislador constantemente se vê compelido a reforçá-lo.

Além do reforço à segurança jurídica, vimos no Capítulo 1 que o texto do artigo 24, na verdade, apenas expressa o caráter normativo de decisões e sintetiza normas jurídicas relacionadas ao processo administrativo federal, ao direito tributário, ao direito processual civil (entre outras aplicáveis), alçando um padrão de aplicação uniforme na atuação do poder público em geral.

Em sua recente análise do dispositivo da LINDB sob a perspectiva da segurança jurídica nos planejamentos tributários, Rômulo Cristiano Coutinho da Silva¹⁶⁶ nos traz evidências de que a regra já era inclusive aplicada pelo STF e pelo STJ, antes mesmo da atualização da Lei de Introdução pela Lei n.º 13.655/2018,

a conclusão sobre a corrente ora examinada, por não haver inovação no ordenamento jurídico ou a imposição de direito ou obrigação novos que impactariam a aplicação do artigo 106 do CTN.

¹⁶⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Prefácio. In: SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 19-20.

¹⁶⁶ SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica* cit., p. 252-254.

visto que vinham decidindo pela vedação dos impactos decorrentes de mudança de entendimento na jurisprudência a contribuintes que conduziram seus negócios com base em entendimento anterior, fundamentada na segurança jurídica (ARE n.º 951.533 e REsp n.º 1.596.978).¹⁶⁷⁻¹⁶⁸

¹⁶⁷ “Segundo agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. Repetição ou compensação do indébito de tributo declarado inconstitucional. Prazo prescricional. Termo inicial. Marcos jurídicos para contagem do prazo prescricional. Legislação infraconstitucional. Afronta reflexa. Segurança jurídica. Ausência de inércia. Regra de adaptação. Possibilidade de aplicação. 1. Os marcos jurídicos para a contagem do prazo prescricional do direito do contribuinte estão dispostos no Código Tributário Nacional. A jurisprudência da Corte, há muito, pacificou o entendimento de que a questão envolvendo o termo inicial para a contagem do prazo prescricional para a repetição de indébito referente a tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal é de natureza infraconstitucional, não ensejando a abertura da via extraordinária. 2. Estando um direito sujeito a exercício em determinado prazo, seja mediante requerimento administrativo ou, se necessário, ajuizamento de ação judicial, urge reconhecer-se eficácia à iniciativa tempestiva tomada por seu titular nesse sentido, pois isso é resguardado pela proteção à confiança. 3. Impossibilidade de aplicação retroativa de nova regra de contagem de prazo prescricional às pretensões já ajuizadas e em curso, por força do primado da segurança jurídica. 4. Agravo regimental provido para, conhecendo-se do agravo no recurso extraordinário, dar-se provimento ao apelo extremo, a fim de se restabelecer o acórdão do Tribunal Regional Federal da 2.ª Região” (ARE 951533 AgR-segundo, 2.ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, Rel. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, j. 12.06.2018, *DJe*-227 divulg. 24.10.2018, public. 25.10.2018. Republicação: *DJe*-233 divulg. 31.10.2018, public. 05.11.2018).

¹⁶⁸ “Direito tributário. Interpretação que deve levar em conta o sentido garantístico dos direitos e interesses do contribuinte. Não incidência no IRPF sobre o valor do Abono de Permanência. Orientação da 1.ª Turma do STJ no AgRg no REsp 1.021.817/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, *DJe* 1.º.09.2008. Mutações jurisprudenciais procedidas pela 1.ª Seção do STJ. REsp 1.192.556/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* 06.09.2010. Eficácia impositiva que se inicia somente a partir da mudança de orientação. Princípio da segurança jurídica. Recurso da Fazenda Pública parcialmente provido.

1. A mutação jurisprudencial tributária de que resulta oneração ou agravamento de oneração ao contribuinte somente pode produzir efeitos a partir da sua própria implantação, não alcançando, portanto, fatos geradores pretéritos, consumados sob a égide da diretriz judicante até então vigente; essa orientação se apoia na tradicional e sempre atual garantia individual de proibição da retroatividade de atos oficiais (ou estatais) veiculadores de encargos ou ônus: sem esse limite, a atividade estatal tributária ficaria à solta para estabelecer exigências retro-operantes, desestabilizando o planejamento e a segurança das pessoas.

2. Neste caso, a não incidência do IRPF sobre o Abono de Permanência estava claramente albergada na jurisprudência desta Corte Superior (AgRg no REsp 1.021.817/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, *DJe* 1.º.09.2008), o que somente veio a ser alterado com o julgamento do REsp 1.192.556/PE, sob a sistemática do art. 543-C do CPC, relatado na 1.ª Seção pelo Ministro Mauro Campbell Marques, *DJe* 06.09.2010.

Essa alteração jurisprudencial do STJ não pode surpreender os contribuintes que realizaram fatos geradores anteriores a ela, sendo isso uma regra intransponível da ordem jurídica democrática, como altisonantemente apregoava o Professor Geraldo Ataliba, na sua obra: *República e Constituição*, São Paulo, Malheiros, 2004.

3. Recurso da Fazenda Pública parcialmente provido, para afirmar que incide o IRPF sobre o valor do Abono de Permanência, mas somente a partir de 2010, data do julgamento do REsp 1.192.556/PE, ressalvada a prescrição quinquenal, anotando-se que a decisão repetitiva ainda não transitou em julgado” (REsp 1596978/RJ, 1.ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 07.06.2016, *DJe* 1.º.09.2016).

Assim, dúvidas não há de que o artigo 24 da Lei de Introdução nada mais fez do que catalisar interpretação que já era atribuída pelos próprios tribunais superiores, com base nas normas jurídicas (sobretudo o princípio da segurança jurídica), a todos os órgãos da administração pública.

Finalmente, a Corrente 10 segue a linha de questionamento do papel da jurisprudência e força vinculante dos precedentes, sustentando o regime jurídico de *civil law* que tradicionalmente abarca nosso ordenamento jurídico.

Vários são os fundamentos jurídicos pelos quais se afastará essa corrente interpretativa nas considerações finais sobre a legitimidade da aplicação do artigo 24 da LINDB na solução de controvérsias fiscais pelo CARF.

O primeiro deles é que a vedação à retroatividade insculpida no dispositivo da Lei de Introdução, na verdade, veio da norma inserta na própria lei do processo administrativo federal (Lei n.º 9.784/1999), de aplicação no CARF. Vide quadro com o comparativo dos textos normativos:

Quadro 4: Comparativo LINDB x Lei n.º 9.784/1999

Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (Decreto-lei n.º 4.657/1942)	Lei do processo administrativo federal (Lei n.º 9.784/1999)
<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Art. 2.º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.</p> <p>Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:</p> <p>[...] 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.</p>

Fonte: Portal da legislação – Planalto.¹⁶⁹

¹⁶⁹ Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 15 jan. 2020.

O comparativo *supra* deixa ainda mais claro que a vedação à anulação estabelecida na Lei n.º 13.655/2018 não configura absoluta inovação no ordenamento jurídico pátrio. O que houve foi exatamente o contrário: a LINDB foi atualizada para uniformizar comportamentos das autoridades públicas a partir da legislação esparsa aplicável a determinadas entidades. Foi nesse sentido que incorporou a técnica da Lei n.º 9.784/1999 que abandona a tese de nulidade dos atos administrativos ilegais que perdurou no direito administrativo durante a década de 1990.¹⁷⁰

Outrossim, a restrição empregada não rompe com o regime jurídico de *civil law*, herança romano-germânica que orienta nosso sistema. Nenhuma das duas redações emprega técnica de construção do direito a partir de costumes, princípios gerais ou mesmo da casuística, tal qual no regime próprio de *common law*.

Parece-nos que o intuito da vedação à retroatividade não tem relação com a eficácia dos precedentes no âmbito administrativo, tal qual se verifica no processo judicial, eis que a irretroatividade em questão possui ligação direta com a garantia da segurança jurídica pela legitimação das expectativas construídas pelos administrados na relação de confiabilidade estabelecida com o poder público.

3.2 Das correntes favoráveis à tese

A Corrente 03 inaugura o entendimento divergente, inclinado à aplicação da norma geral de segurança jurídica pelo CARF, destacando, no entanto, a dificuldade de evidência da jurisprudência majoritária contemporânea ao ato questionado e a ausência de regulamentação para sua validação pela Turma Julgadora.

De fato, tanto a lei como o decreto que a regulamenta foram omissos com relação à forma de evidência de que a jurisprudência era, de fato, majoritária, e do vínculo entre as diretrizes então vigentes e o fato¹⁷¹ objeto de questionamento em virtude de mudança de interpretação da lei.

¹⁷⁰ ALMEIDA, Fernando Menezes. Comentários gerais ao dispositivo: comentário ao art. 24 cit., p. 60.

¹⁷¹ A expressão “fato” foi aqui empregada de acordo com a distinção feita por Fabiana Del Padre Tomé: “Nota-se, desde logo, que chamamos de evento o acontecimento do mundo fenomênico, despido de qualquer relato linguístico. O fato, por sua vez, é tomado como enunciado denotativo de uma situação, delimitada no tempo e no espaço” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Artigo publicado em *Derecho tributario* – Tópicos contemporâneos. Traducción Juan Carlos Panez Solórzano.

Nada obstante, não havendo formalidade no tocante à prova, o processo administrativo comporta todos os meios de prova admitidos, em elogio aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material.

Alberto Xavier correlaciona tais princípios ao devido processo legal, consagrado na Constituição Federal, que reconhece que a exigência do exercício do poder público se faça por meio de um procedimento justo, o que implica o direito de conhecer dos fatos e do direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido, que se consubstancia no direito à impugnação ao ato da autoridade administrativa, e o direito de apresentar provas. Para o autor, o caráter amplo do direito de defesa tem dois corolários, o princípio da ampla instrução probatória, “que exige que o direito à prova seja assegurado na máxima extensão possível”, e o princípio da ampla competência decisória, pelo qual “nenhuma questão relevante para a defesa deve ser subtraída aos poderes de cognição e decisão dos órgãos de julgamento”.¹⁷²

Outro ponto que merece destaque, apesar de não ter sido ventilado nas correntes interpretativas mapeadas, diz respeito ao critério temporal da jurisprudência: deve ela estar relacionada ao momento de constituição do crédito tributário ou do fato gerador?

Rômulo Cristiano Coutinho da Silva, citando a doutrina de Paulo de Barros Carvalho sobre *tempo do fato e tempo no fato*, defende – em nossa opinião, acertadamente – que deve se reportar ao tempo no fato, *i.e.*, ao evento constante do ato administrativo passível de revisão, o fato jurídico-tributário.¹⁷³

Também se revela favorável à tese a Corrente 07, sob a perspectiva do princípio da confiança importado do direito privado, sustentando que o dispositivo deve ser compreendido à luz do *nemo potest venire contra factum proprium* e que o ato do contribuinte no lançamento por homologação teria, para a jurisprudência do STJ, natureza de ato administrativo.

Lima: Grijley, 2010. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Artigo-A-Prova-no-Direito-Tributario.pdf>. Acesso em: 1.º jun. 2019).

¹⁷² XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 5-17.

¹⁷³ SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 256.

Redesenha o conselheiro o regime jurídico de proteção à confiança antes e após a introdução da Lei n.º 13.655/2018 no ordenamento jurídico brasileiro, concluindo pela possibilidade de aplicação do dispositivo pelo CARF, inclusive nos lançamentos por homologação, com base em três fundamentos:

- i. Consolidação da jurisprudência pelo STJ, no sentido de que o ato do contribuinte “faria as vezes” do ato de lançamento previsto no artigo 142 do CTN;
- ii. A interpretação sistemática do dispositivo;
- iii. O regime de proteção da confiança na jurisprudência do CARF, antes mesmo da atualização legislativa promovida na LINDB.

Deixaremos de tecer maiores comentários a respeito dos itens ii e iii, seja porque foram demasiados trabalhados à luz da segurança jurídica no decorrer do presente trabalho, seja porque serão a seguir retomados nas *considerações finais*.

Em adição às considerações propostas pelo conselheiro, cite-se que o STF já confirmou a incidência da cláusula *nemo potest venire contra factum proprium* nas relações jurídicas com poder público.¹⁷⁴

No que diz respeito ao item i, consideramos que, apesar de o STJ ter pacificado que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”,¹⁷⁵ não nos parece técnica a premissa de que os atos promovidos pelo contribuinte se equiparariam ao lançamento administrativo objeto do artigo 142.

¹⁷⁴ “Direito constitucional e administrativo. Mandado de segurança. Decisão do Conselho Nacional de Justiça que invalidou critério estabelecido pelo Tribunal de Justiça de Pernambuco para aferição de títulos de especialização em concurso público voltado à outorga de delegações de notas e registros. Denegação da segurança. 1. A criação de critério *ad hoc* de contagem de títulos de pós-graduação, após a abertura da fase de títulos e da apresentação dos certificados pelos candidatos, constitui flagrante violação ao princípio da segurança jurídica e da impessoalidade. 2. Impossibilidade de aplicação retroativa da Resolução n.º 187/2014 do CNJ ao presente concurso, em respeito à modulação dos efeitos efetuada pelo CNJ e aos precedentes desta Corte sobre a matéria. 3. Denegação da segurança, com revogação da liminar anteriormente deferida e prejuízo dos agravos regimentais” (MS 33406, 1.ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 02.02.2016, processo eletrônico DJe-237 divulg. 07.11.2016, public. 08.11.2016)

¹⁷⁵ Súmula n.º 436, 1.ª Seção, j. 14.04.2010, DJe 13.05.2010.

Como abordado na Corrente 05, trata-se de eventos distintos, e a discordância do fisco com relação aos atos inclinados ao lançamento por homologação, promovidos pelo contribuinte, dá azo ao lançamento do ofício previsto no artigo 149 do CTN.

A doutrina é assertiva ao fazer essa distinção, tal como se verifica nos ensinamentos de Estevão Horvath:

[...] o que não significa que a atividade (ainda que materialmente a mesma) realizada pelo contribuinte possa ser considerada, juridicamente, como sendo lançamento. O Fisco procederá ao lançamento sempre que o contribuinte não realizar a atividade que lhe foi imposta legalmente ou não a tiver realizado adequadamente. Aí, se entrará, como é óbvio, de outro tipo de lançamento – direto ou “de ofício” (art. 149, V, do CTN) ou de (na linguagem do Código) imposição de penalidade.¹⁷⁶

Assim, sendo o lançamento de ofício realizado por autoridade administrativa e, portanto, dotado das características próprias de “ato administrativo”, cogente a revisão disposta no artigo 24 da LINDB pelo CARF.

Por fim, a Corrente 09 mantém coerência com o sistema normativo tributário e entende pela pretensa aplicação do artigo 24 para cancelar lançamento tributário nas situações em que a mudança de entendimento contraria súmula do CARF – ou do órgão administrativo, de controle ou judicial em questão, afastando, nos demais casos, apenas as multas, encargos e juros, com base no parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Dentre as posições assumidas nas correntes mapeadas, reputamos esta a mais próxima do nosso entendimento.

Com efeito, apesar dos sólidos fundamentos jurídicos sustentados pela doutrina – e até mesmo pela jurisprudência – em direção à proteção da confiabilidade, da legítima expectativa de estabilidade, da boa-fé do contribuinte (tudo isso apoiado pelo princípio da segurança jurídica), entendemos que as normas devem ser interpretadas de forma sistêmica e a partir da Constituição Federal.

¹⁷⁶ HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e sua imprescritibilidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 597.

Nesse sentido, diante da antonímia entre a norma geral de interpretação da LINDB e a norma geral de direito tributário, pelo critério da especialidade (*lex specialis derogat legiti generali*), deve prevalecer a norma tributária, sem, com isso, declarar a invalidade da norma da Lei de Introdução.

Outrossim, não vislumbramos como atribuir a completude ao ato administrativo sujeito à revisão na hipótese em que o contribuinte não é parte do(s) processo(s) em que expedida(s) as decisões que formaram a orientação geral que justificaria o cancelamento da cobrança.

Nas lições de Estevão Horvath,¹⁷⁷ a decisão judicial vincula as partes. Por lógica, não sendo o contribuinte parte do processo – ou não possuindo a decisão força vinculante –, não há como alegar a existência de direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada que chamaria para si a irretroatividade prevista na Constituição Federal (de hierarquia superior).

¹⁷⁷ “Quando o juiz age, emanando uma decisão judicial, esse ato representa necessariamente um dever-ser, para as partes, para os serventuários do Poder Judiciário e até para a sociedade como um todo. Esse dever-ser nada mais é que um comando determinado que algum ato seja praticado ou que algo não seja feito, comando esse que tem como marca distintiva a contrafactualidade, ou seja, o comando é imposto ainda que o seu destinatário se recuse a comportar-se da maneira determinada ou tente ignorá-lo. A recusa no cumprimento da decisão judicial, por sua vez, gera a imposição de uma sanção (punição) que pode ir desde uma reprimenda até a ordem de prisão. Em muitos casos, tal recusa não atinge fisicamente o seu destinatário, mas determinado bem que está em seu poder e lhe é subtraído em virtude da decisão. Apenas para exemplificar, poder-se-ia mencionar as decisões judiciais que determinam a entrega de um bem para aquele favorecido pela ordem judicial, ainda que com caráter de provisoriedade (medidas liminar ou cautelar)” (HORVATH, Estevão; RODRIGUES, José Roberto Pernomian. Efeitos da modificação de uma decisão judicial em matéria tributária. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 89, p. 43-56, jan./mar. 1998).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Após algumas tentativas de atualização,¹⁷⁸ a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro foi alterada pela Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018, que acrescentou dez novos dispositivos gerais de interpretação ao texto normativo, reunindo normas concisas com boas práticas jurídicas a partir de uma visão contemporânea e pragmática do direito público.

2. A proposta legislativa apoiou-se no Anteprojeto divulgado na obra *Contratações públicas e seu controle*, de autoria dos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, elaborada a partir de pesquisas realizadas em ambiente acadêmico voltadas para a análise de três problemas estruturais experimentados nas últimas décadas: a construção do interesse público, o tratamento da autoridade pública e os papéis dos Poderes e órgãos autônomos.

3. Diante da identificação de uma forte crise desencadeada pela segmentação de tarefas e avaliações superficiais pelos órgãos públicos, enfraquecendo a construção do interesse público, surgiu a ideia da proposição legislativa com normas gerais com diretrizes interpretativas, processuais e de controle, objetivando a maximização da eficiência da atividade administrativa e da segurança jurídica.

4. A escolha pela atualização da LINDB – e não outro meio legislativo – foi motivada pelo: (i) histórico da Lei de Introdução, inserida no ordenamento jurídico no contexto de renovação jurídica dos artigos então dispostos no Código Civil; (ii) imutabilidade do diploma legal, que se encontra desde então enraizada no sistema normativo brasileiro e resistente a grandes modificações; e (iii) alcance nacional, para abarcar autoridades federais, estaduais, distritais e municipais de quaisquer Poderes e órgãos autônomos de controle.

5. Os novos dispositivos balizam o paradoxo da segurança jurídica definido por Schoueri que, de um lado, impõe, em certa medida, rigidez normativa (em

¹⁷⁸ Projeto de Lei do Senado n.º 264/1984, com a proposta de Haroldo Valladão de 1964; e o Projeto de Lei n.º 4.905/1995, elaborado pela Comissão instituída pela Portaria n.º 510/1994 do Ministro da Justiça Alexandre de Paula Dupeyrat Martins.

matéria tributária, pelos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade) e, de outro, a manutenção de diretrizes básicas da ordem econômica e a necessidade de conferir agilidade ao Estado.¹⁷⁹

6. Dentre os novos dispositivos acrescentados na Lei de Introdução, destaca-se o artigo 24, que diz respeito aos processos de invalidação de atos administrativos, impondo que sejam consideradas na atividade de revisão desempenhada pelas esferas administrativa, controladora e judicial, as orientações gerais da época em que tais atos tenham sido praticados – definidas como as interpretações contidas em atos públicos de caráter geral, na jurisprudência majoritária e na prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

7. A regra disposta nesse artigo alinha-se com a nova hermenêutica, pela qual a norma não advém do texto normativo, mas pela atividade de interpretação – justificando a atribuição de caráter normativo aos atos e decisões administrativas, estendendo-lhes, por coerência, a necessária vedação à retroatividade e visando à tutela da posição do particular na estabilidade do regime jurídico.

8. A preocupação com a estabilidade de um ambiente político-econômico sadio e seguro vem sendo demonstrada em outros normativos, tais como a lei de processo administrativo federal (Lei n.º 9.784/1999), com disposições que revelam o fortalecimento da segurança jurídica em relação de legalidade, e o Novo Código de Processo Civil de 2015, que também conferiu o caráter normativo dos precedentes.

9. Ambas as alterações legislativas – LINDB e CPC – têm em comum a preocupação com a segurança jurídica sustentada pela Constituição Federal. A forma mais intuitiva de garantir a segurança jurídica se dá pelo cumprimento fiel das normas jurídicas postas. Todavia, há situações maculadas por ilegalidades, cuja invalidação acaba gerando instabilidade nas relações entre o poder público e seus administrados, abalando a segurança jurídica almejada na imposição do cumprimento da lei.

10. Apesar de o artigo 24 da LINDB ser endereçado a todos os órgãos de direito público, mais especificamente a autoridades administrativas, de controle e judiciais, intensos debates entre fisco e contribuintes sobre a aplicação do dispositivo

179 SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras cit., p. 118.

da Lei de Introdução na resolução de disputas fiscais no âmbito administrativo marcaram as sessões de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a partir do 2.º semestre de 2018.

11. A discussão foi provocada, inicialmente, nos casos envolvendo a dedutibilidade fiscal de ágio externo, em razão da guinada jurisprudencial percebida após a Operação Zelotes e a reestruturação do Tribunal Administrativo, em 2015.

12. Perceberam os contribuintes que, apesar da ausência de qualquer alteração na legislação do ágio, a normatividade decorrente da nova interpretação conferida pela CSRF com relação aos requisitos para a dedutibilidade do ágio foi diametralmente modificada.

13. Assim, Com Lei n.º 13.655/2018, os contribuintes passaram a sustentar a aplicação do artigo 24 da LINDB, para que fosse reconhecida a validade das operações que deram origem à sua dedutibilidade fiscal quando atendidos aos critérios definidos na jurisprudência então conhecida, na medida em que se revelava majoritariamente favorável aos contribuintes nos anos de 2011 a 2015.

14. Com efeito, as Turmas Julgadoras da CSRF, responsáveis por consolidar a jurisprudência administrativa do órgão administrativo, já se pronunciaram pela inaplicabilidade do artigo 24 da LINDB, com base em fundamentos distintos.

15. Verifica-se a mesma tendência nas Turmas ordinárias, apesar de não terem uma jurisprudência consolidada sobre a controvérsia, porém não se pode apontar a consolidação do entendimento jurisprudencial diante da heterogeneidade dos argumentos suscitados. Além disso, a discussão é muito recente, sendo possível observar que muitos casos foram decididos por maioria de votos, de modo que eventuais alterações na composição das Turmas Julgadoras poderão levar à modificação do cenário jurisprudencial.

16. Dentre as dez correntes interpretativas mapeadas sobre o assunto, sete são desfavoráveis e três são favoráveis à aplicação do dispositivo no contencioso administrativo fiscal. De outro lado, no Judiciário – que não foi incluído no escopo da pesquisa proposta neste trabalho – são conhecidas decisões esparsas proferidas pelas varas de primeira instância e alguns julgamentos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos Tribunais de Justiça.

17. A primeira questão que se coloca é se seria legítima a aplicação do dispositivo da LINDB pelo CARF. Entendemos que a resposta a esse questionamento deve ser afirmativa, pois:

- a. Predomina, nos dias atuais, a visão integrada de um sistema uno; é de ressaltar que o próprio dispositivo se dirige de modo expresso às searas “administrativa, controladora e judicial”, abrangendo, assim, todos os órgãos que compõem a administração pública, balizando toda e qualquer forma de controle da atuação administrativa. Negar sua aplicação no CARF, portanto, equivaleria à recusa de sua existência como órgão administrativo de jurisdição federal ou, no mínimo, a rejeição arbitrária do sentido preexistente na norma posta.
- b. Todos os conceitos encontram-se enraizados no ordenamento jurídico, não havendo nada de revolucionário na regra disposta no artigo 24 – ou em qualquer outro dispositivo da LINDB.
- c. A digressão gramatical do texto normativo aponta que a estrutura da sentença permite a concordância nominal do adjetivo (em gênero, número e grau) com o substantivo mais próximo ou com todos eles, de modo que a revisão também alcança o ato administrativo objeto de revisão pelo órgão julgante.
- d. Não há óbices de ordem constitucional, na medida em que a Lei de Introdução dispõe sobre regras gerais de interpretação, sendo irrelevante, portanto, para fins do artigo 146 da CF, sua natureza de lei ordinária.
- e. A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, aplicável ao processo administrativo federal (*i.e.*, CARF), determina em seu artigo 2.º, parágrafo único, XIII, a observação de critérios de “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”, inclusive nos processos fiscais.
- f. Também o CTN, por meio de seu artigo 146, relativo às normas gerais tributárias, proíbe expressamente a revisão onerosa ao contribuinte

do enquadramento tributário, concernente a fato gerador do passado (situação, assim, plenamente constituída), por conta da modificação de critérios jurídicos antes adotados em caráter geral.

- g. O CPC, de aplicação subsidiária e supletiva ao processo administrativo, também dispõe de mecanismos que fortalecem o poder argumentativo dos precedentes, determinando: (i) *aos tribunais* (a) o dever de uniformização da jurisprudência, por meio da edição de súmula, visando à estabilidade, integridade e coerência das decisões [artigo 926]; (b) o dever de publicidade dos precedentes [artigo 927, § 5.º]; e (ii) *aos juízes e tribunais* (a) o dever de fundamentação das decisões, observada a *ratio decidendi* dos precedentes, súmulas e orientações do plenário ou órgão especial aos quais estiverem vinculados; (b) o dever de fundamentação adequada e específica na modificação de enunciado de súmula, jurisprudência pacificada ou tese fixada; e (c) a faculdade de modulação de efeitos na alteração de jurisprudência dos tribunais superiores, respeitados os primados do interesse social e da segurança jurídica.
- h. A proposta não engessa a atividade judicante, fazendo do presente – ou do futuro – verdadeiro refém do passado. A proteção em nada influencia a evolução do pensamento jurídico por meio de nova interpretação do direito, limitando-se a garantir que esta não seja aplicada de forma retroativa a fatos ocorridos em outro contexto decisório emanado pelo poder público.
- i. Não há óbices por incompatibilidade de regime jurídico: a restrição empregada não rompe com o regime jurídico de *civil law*, herança romano-germânica que orienta nosso sistema. Nenhuma das duas redações emprega técnica de construção do direito a partir de costumes, princípios gerais ou mesmo da casuística, tal qual no regime próprio de *common law*.

18. A segunda questão se coloca é qual seria o alcance desse dispositivo, fazendo-se o cotejo entre a norma geral de interpretação da LINDB e as normas gerais de direito tributário dispostas no CTN:

- a. A norma em tela possui natureza de lei interpretativa, pois o artigo 24 da Lei de Introdução nada mais fez do que catalisar interpretação que já era atribuída pelos próprios tribunais superiores, com base nas normas jurídicas (sobretudo o princípio da segurança jurídica), a todos os órgãos da administração pública, sendo, pois, passível de retroação à data da lei interpretada.
- b. O lançamento por homologação não encontra óbice à revisão nos moldes estabelecidos pelo artigo 24 da LINDB, pois: (i) apesar de o texto do artigo 142 do CTN se referir a “lançamento” como “procedimento administrativo”, é assente na doutrina do direito administrativo que o lançamento possui natureza de “ato administrativo”, que pode ser precedido ou sucedido por um “procedimento administrativo”; e (ii) na hipótese analisada a discordância do fisco e a consequência constituição do crédito tributário se desloca para o lançamento de ofício, objeto do artigo 149 do CTN, de modo que o ato a ser revisado é esse lançamento, realizado por autoridade administrativa competente, e não pelo particular em sede de lançamento por homologação. Importante destacar nesse ponto que, apesar de o STJ ter pacificado que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”, não nos parece técnica a premissa de que os atos promovidos pelo contribuinte se equiparariam ao lançamento administrativo objeto do artigo 142.
- c. Assumimos, portanto, correto o fluxo de atos sugerido na Corrente 09 (Figura 2), adicionando um “ato” entre a prática do contribuinte e a atividade de revisão.
- d. Na hipótese do artigo 146 do CTN, a transposição do racional por trás da “situação plenamente constituída” descrita no *caput* do artigo 24 da LINDB para a lógica do contencioso administrativo fiscal indica que o aperfeiçoamento se dá pela ciência do lançamento. Não se vislumbra, desse modo, nenhuma antinomia entre os comandos legais examinados.

- e. Já no que diz respeito ao artigo 100 do CTN, apesar da evolução do princípio da segurança jurídica e da confiança legítima, inclinada a sustentar que a técnica empregada pelo CTN, pautada pela segurança jurídica em verdadeira aproximação com a atual norma da LINDB, encontramos alguns óbices no ordenamento à aplicação da Lei de Introdução visando ao cancelamento integral da cobrança:
- i. A previsão contida no artigo 100, parágrafo único, do CTN é genérica, independe de lançamento e afasta apenas a cobrança de juros, encargos e penalidades, remanescendo devido o valor principal do tributo.
 - ii. Diante da antonímia entre a norma geral de interpretação da LINDB (artigo 24) e a norma geral de direito tributário (artigo 100), pelo critério da especialidade (*lex specialis derogat legiti generali*), deve prevalecer a norma tributária, sem, com isso, declarar a invalidade da norma da Lei de Introdução.
 - iii. Não vislumbramos como atribuir a completude ao ato administrativo sujeito à revisão na hipótese em que o contribuinte não é parte do(s) processo(s) em que expedidas as decisões que formaram a orientação geral que justificaria o cancelamento da cobrança. Da mesma forma, difícil evidenciar que o fato questionado se deu por relação direta com orientação geral vigente à época de sua prática.
- f. De fato, tanto a lei como o decreto que a regulamenta foram omissos com relação à forma de evidência de que a jurisprudência era, de fato, majoritária, e do vínculo entre as diretrizes então vigentes e o fato objeto de questionamento em virtude de mudança de interpretação da lei. Assumimos, assim, que para a configuração de “orientação geral” é essencial que não haja divergência relevante. Outrossim, parece-nos necessário que essa orientação tenha sido confirmada pelo órgão competente para fixar interpretação da lei.

- g. Trazendo esse raciocínio para a questão proposta neste trabalho, consideramos que a jurisprudência somente configuraria “orientação geral”, se confirmada pela instância que baliza o entendimento do tribunal, no caso, a CSRF, mitigando certo grau de subjetividade ou prevalência indevida de entendimento isolado, sucessivamente reiterado pela divisão designada para julgar determinada matéria.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. São Paulo: Landy, 2001.

ALMEIDA, Fernando Menezes de. Artigo 24: comentários gerais ao dispositivo. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro: anotada*. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. II.

ALMEIDA, Fernando Menezes de. Comentários Gerais ao Dispositivo – Comentário ao art. 21. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro: anotada*. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. II.

ALMEIDA, Pericles Ferreira de. Considerações sobre a nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei n.º 13.655/2018). *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 16, n. 64, p. 160-161, out./dez. 2018.

ALVIM, Teresa Arruda. Precedentes e evolução do direito. *In*: ALVIM, Teresa Arruda (org.). *Direito jurisprudencial*. São Paulo: RT, 2012.

ALVIM, Teresa Arruda. *Recurso especial, recurso extraordinário e a nova função dos tribunais superiores: precedentes no direito brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

ANASTASIA, Antônio Augusto Junho. *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Brasília: Senado Federal, 2015.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica e constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, São Paulo, v. 1, 2012.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

ANDRADE, José Maria Arruda. A Constituição brasileira e as considerações teleológicas na hermenêutica constitucional. *In*: SOUZA NETO, Cláudio Pereira

de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (org.). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ANDRADE, José Maria Arruda. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Ensaio sobre a teoria de interpretação das leis*. 3. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1978.

ANEXO à Exposição de Motivos do Ministério da Justiça n.º 547 de 06.12.1994. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1136861&filename=Dossie+-PL+4905/1995. Acesso em: 15 dez. 2019

ARAGÃO, Alexandre S. *Comentário ao art. 21 do PL 349/2015*. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Estudos sobre o Projeto de Lei n.º 349/2015, que inclui, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, disposições para aumentar a segurança jurídica e a eficiência na aplicação do direito público. Brasília-DF: Senado Federal, 2015.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969.

ÁVILA, Humberto. Princípios e regras e a segurança jurídica. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 1, jan./mar. 2006.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro: atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 51-52, 2009.

BAPTISTA, Patrícia. A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública. A proteção das expectativas legítimas dos cidadãos como limite à retroatividade normativa. *Boletim de Direito Administrativo* [recurso eletrônico], São Paulo, v. 24, n. 3, p. 306-324, mar. 2008. Disponível em: http://dspace.xmlui/bitstream/item/7247/geiclC_FRM_0000_pdf.pdf?sequence=1. Acesso em: 6 nov. 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário na jurisprudência administrativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 111, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. Prefácio. In: SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. Princípio republicano e motivação dos atos administrativos em matéria tributária. In: BOTALLO, Eduardo Domingos. *Direito tributário: homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/artigo-trabalhando-logica-ascensao.pdf>. Acesso em: 4 jan. de 2020.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BELLAN, Daniel Vitor; BARBOSA, Felipe Carreira. O artigo 4.º do Decreto-lei n. 4.657/42 e a não surpresa do contribuinte. Comentários ao art. 24, *caput* e parágrafo único da Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro: anotada*. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. II.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BIANCO, João Francisco. Limites da integração no direito tributário. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso B. *Direito tributário atual*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 17.

BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da legalidade no direito tributário. *In*: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso B. *Direito tributário atual*. São Paulo: Dialética, 2003.

BICALHO, Alécia Paolucci Nogueira. Comentários ao art. 24, *caput* e parágrafo único da Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018. *In*: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. II.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995.

BORGES, Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BORGES, Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, 1993.

BUZAID, Alfredo. Uniformização de jurisprudência. *Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul*, v. 34, p. 139, jul. 1985.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2015.

CÂMARA, Bernardo Ribeiro; MANSUR, Igor de Oliveira. Precedentes vinculantes no CPC/2015 como instrumento de efetivação de um processo estrutural. *In*: LUCON, Paulo Henrique dos Santos; FARIA, Juliana Cordeiro de; MARX NETO, Edgard Audomar; REZENDE, Ester Camila Gomes Norato (org.). *Processo civil contemporâneo*: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB. Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, edição especial, p. 128-131, nov. 2018.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2012. v. I e II.

CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco. *Estudos de direito tributário: em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Legalidade e o sobreprincípio da segurança jurídica na revogação de normas tributárias. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Direito financeiro, econômico e tributário: homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. v. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica no novo CARF. In: ROSTAGNO, Alessandro (coord.). *Contencioso administrativo tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo: da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaios e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CONRADO, Paulo Cesar; PRIA, Rodrigo Dalla. *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: FiscoSoft 2015.

COSTA, Alcides Jorge. A doutrina tributária italiana e sua influência no direito tributário brasileiro. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

COSTA, José Augusto Fontoura. *Decidir e julgar: um estudo multidisciplinar sobre a solução de controvérsias na Organização Mundial do Comércio*. 2009. Tese (Titularidade) – FDUSP, São Paulo, 2009.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. Notas sobre os conceitos de jurisprudência, precedente judicial e súmula. *Revista Consultor Jurídico*, 7 jul. 2015.

DALLARI, Adilson Abreu. Art. 25. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Estudos sobre o Projeto de Lei n.º 349/2015, que inclui, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, disposições para aumentar a segurança jurídica e a eficiência na aplicação do direito público. Brasília-DF: Senado Federal, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. Salvador: JusPodvim, 2015.

DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e da defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Mutações jurisprudenciais e as expectativas dos jurisdicionados. A garantia constitucional de acesso à justiça e a irrelevância da inexistência de instrumentos processuais específicos. *Crédito-Prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. São Paulo: Manole, 2005.

DINIZ, Maria Helena. Artigos 20 a 30 da LINDB como novos paradigmas hermenêuticos do direito público voltados à segurança jurídica e eficiência administrativa. *Argumentum* (Unimar), v. 19, p. 305-318, 2018.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 36. ed. 2019.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017. v. 1.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.

DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 1980.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Leis interpretativas: o propósito do artigo 106 do CTN. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco. *Estudos de direito tributário: em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. O Judiciário diante da divisão dos poderes: um princípio em decadência? *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007.

FLUSSER, Vilem. *Língua e realidade*. São Paulo: Annablume, 2004.

GAJARDONI, Fernando da Fonseca. Os precedentes no CPC/2015 e a tendência de uniformização da jurisprudência: estudo de caso, análise de julgado e perspectivas positivas. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 299, p. 271-292, 2020.

GRAU, Eros Roberto. A interpretação do direito e a interpretação do direito tributário. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRAU, Eros Roberto. Interpretação da lei tributária e segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 113, 2011.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. Qual a força argumentativa dos precedentes no direito tributário brasileiro?. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 158, 2019.

HART, Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

HORVATH, Estevão. Direito financeiro *versus* direito tributário. Uma dicotomia desnecessária e contraproducente. *In*: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Direito financeiro, econômico e tributário*. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014. v. 1.

HORVATH, Estevão. Finanças e orçamento. *In*: ALVIM, Eduardo Arruda; LEITE, George Salomão; STRECK, Lenio (org.). *Curso de direito constitucional*. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018. v. 1.

HORVATH, Estevão. *La autoliquidación tributaria*. 1990-1991. Tese (Doutoramento) – Universidade Autónoma de Madri, 1990-1991.

HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e sua imprescritibilidade. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

HORVATH, Estevão. Não confisco e limites à tributação. *In*: PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coord.). *Estudos de direito tributário: em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros; 2014.

HORVATH, Estevão. O equilíbrio orçamentário e o orçamento deficitário. *In*: COÊLHO, Marcos Vinicius Furtado; ALLEMAND, Luiz Claudio; ABRAHAM, Marcus (org.). *Responsabilidade fiscal*. Análise da Lei Complementar 101/2000. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2016. v. 1.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 26.

HORVATH, Estevão; RODRIGUES, José Roberto Pernomian. Efeitos da modificação de uma decisão judicial em matéria tributária. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 89, p. 43-56, jan./mar. 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: RT, 2013.

JUSTIFICAÇÃO ao Projeto de Lei n.º 6.303/2005, apresentado em 30.11.2005 por iniciativa do Deputado Celso Russomano. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F20F04A6FF7BB114273C11249D72740D.proposicoesWebExterno2?codteor=360783&filename=Tramitacao-PL+6303/2005. Acesso em: 14 dez. 2019

JUSTIFICATIVA original do Projeto de Lei do Senado n.º 349/2015, proposto pelo Senador Anastasia.

Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4407647&ts=1567532405298&disposition=inline>. Acesso em: 4 dez. 2019.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español: instituciones*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Norma jurídica y seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 11-13, 1993.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMONGI FRANÇA, R. *Hermenêutica jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1997.

LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito: o século XX*. São Paulo: Martins Fontes, 2010. v. 2.

MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Oxford University Press, 1978. (Clarendon Law Series.)

MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de direito*. Tradução Conrado Hubner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo. Revisão técnica Cláudio Michelin Jr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACHADO, Brandão. Apresentação. In: MORAES, Oswaldo de. *Curso de legislação tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974.

MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007.

MAFFINI, Rafael; HEINEN, Juliano. Análise acerca da aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (na redação dada pela Lei n.º 13.644/2018) no que concerne à interpretação de normas de direito público: operações interpretativas e

princípios gerais do direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 277, n. 3, set./dez. 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de *civil law* e de *common law* e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 172, 2009.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; SUNDFELD, Carlos Ari. Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e de seu controle. *In: SUNDFELD, Carlos Ari (coord.). Contratações públicas e seu controle*. São Paulo: Malheiros, 2013.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MEIRA, Sílvio. *Teixeira de Freitas: o jurisconsulto do Império*. 2. ed. Brasília: Cegraf, 1983

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: da persuasão à vinculação*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. São Paulo: Martin Claret, 2006.

MULLER, Friederich. *Juristische Methodik und Politisches System: Elemente einer Verfassungstheorie II*. Berlim: Duncker & Humblot, 1976.

NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado* (de acordo com a Lei n. 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, 1998.

OLIVEIRA, André Tito da Motta. Comentários ao Projeto de Lei n. 264/84 do Senado e a Proposta de Haroldo Valladão. *In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). Lei de Introdução às*

Normas de Direito Brasileiro: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. I.

PALMA, Juliana B. Comentário ao art. 23 do PL 349/2015. In: PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). *Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática*. Estudos sobre o Projeto de Lei n.º 349/2015, que inclui, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, disposições para aumentar a segurança jurídica e a eficiência na aplicação do direito público. Brasília-DF: Senado Federal, 2015.

PANDOLFO, Rafael. Os precedentes e a nova LINDB: novo patamar de segurança jurídica no processo administrativo tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018.

PARECER CCJ. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5205948&ts=1567532406410&disposition=inline>. Acesso em: 4 dez. 2019.

PATTERSON, Dennis. Law's pragmatism: Law as practice and narrative. In: PATTERSON, Dennis (ed.). *Wittgenstein and legal theory*. Boulder: Westview Press, 1992.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

POSNER, Richard. A abordagem econômica do Direito. *Problemas da filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

POSNER, Richard. *A economia da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

POSNER, Richard. Perspectivas filosóficas e econômicas. *Para além do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 5. ed. Rio de Janeiro: RT, 1999.

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: RT, 2005.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. ajustada ao novo código Civil. São Paulo: Saraiva, 2004.

REUNIÃO Ordinária n.º 1337/2017, realizada em 19.09.2017, p. 86. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=11&nuSessao=1337/17>. Acesso em: 15 jan. 2020.

RIVAS DE SIMONE, Diego Caldas. *Segurança jurídica e tributação: da certeza do direito à proteção da confiança legítima do contribuinte*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre extensão e limites do poder de tributar. *In: ROTHMANN, Gerd Willi (org.). Estudos tributários: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 207-221.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Mercantil Industrial Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 8, p. 65-82, 1972.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: FGV Direito SP/RT, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz; SANTIN, Lina; ALHO NETO, João; CYPRIANO, Gabriel Franchito. LINDB: objetivando os princípios estruturantes do direito. *Conjur*, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-28/neffgv-lindb-objetivando-principios-estruturantes-direito>. Acesso em: 9 out. 2018.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. *In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. The self-restraining State: power and accountability in new democracies*. Boulder: Lynne Rienner Publisher, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. *In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP Editora, 2008.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. *Working Paper*, FGV Rio Direito, 2008. Mimeografado.

SCHWIND, Rafael Wallbach. Estudos preliminares. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro*: anotada. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. I.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo para céticos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SUNFELD, Carlos Ari. Uma lei geral inovadora para o direito público. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/controle-publico/uma-lei-geral-inovadora-para-o-direito-publico-01112017/amp>. Acesso em: 30 abr. 2018.

SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. 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: Sociedade Brasileira de Direito Público; Malheiros, 2013.

TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. *Novo CPC: fundamentos e sistematização*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Artigo publicado em *Derecho tributario – Tópicos contemporâneos*. Tradución Juan Carlos Panes Solórzano. Lima: Grijley, 2010. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Artigo-A-Prova-no-Direito-Tributario.pdf>. Acesso em: 1.º jun. 2019.

TOMÉ, Fabiana del Padre. O sistema autopoietico do direito e suas implicações em relação à segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, Cadernos de Direito Tributário, São Paulo, n. 104, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no direito tributário. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boafefe-confiancasao-elementares-direito-tributario>. Acesso em: 18 jan. 2020.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: RT, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. *In*: SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 59, p. 95-112, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VALLADÃO, Haroldo. Lei geral de aplicação das normas jurídicas. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 60, p. 121-131, 1965.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do ato tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.