Capítulo 50

Segurança Jurídica e o Artigo da 24 da Lei de Introdução das Normas de Direito Brasileiro (LINDB): Inovação ou Reafirmação de Regras já Existentes?

Valter de Souza Lobato[1]
Tiago Conde Teixeira[2]

1. INTRODUÇÃO

Honrados em participar desta justa homenagem ao brilhante Sacha Calmon Navarro Coêlho, tributarista, constitucionalista, jurista de extraordinário reconhecimento e que demonstra para o país em sua coluna jornalística devoção à causa Pública. O Professor Sacha foi o responsável, ao lado de notáveis juristas, pela construção da Escola de Direito Tributário da Casa de Afonso Pena e sempre demonstrou um apurado senso de justiça e comprometimento com o Estado Democrático de Direito.

Nesse mister, considerando as inúmeras manifestações e esforços do Professor Sacha Calmon pela efetivação das garantias constitucionais do contribuinte e pela segurança jurídica, trataremos aqui do artigo 24 da Lei n° 13.655, de 25 de abril de 2018, diploma legislativo que incluiu nove artigos na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n° 4.657/1942 – LINDB), com o objetivo maior de conferir segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público geral.

2. MOTIVAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Um dos grandes problemas da Administração Tributária é a interpretação administrativa com relação aos procedimentos de aplicação dos tributos,

---

1 Sócio Conselheiro do Escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados. Professor. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário. Mestre e Doutor em Direito pela UFMG.

2 Sócio do escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados. Professor Universitário. Mestre em Direito Público pela Universidade de Coimbra – Portugal. Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Faculdade de Direito da UnB. Membro da Comissão Especial de Reforma Tributária da Ordem dos Advogados do Brasil/DF. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT.

que abre novas perspectivas na averiguação de valor que revestem as autuações. Estabelecido tal premissa, surge uma necessidade ululante de regular essa atividade administrativa e os recursos contra o seu exercício ilegal, a fim de harmonizar os interesses da Fazenda e dos obrigados tributários. [3]

Dessa forma, os critérios adotados pela administração tributária e seus órgãos julgadores possuem notável importância na medida que gerencia um sistema altamente complexo e ainda provê ao Poder Judiciário fundamentos técnicos para suas decisões.

Exatamente pelos motivos expostos, a motivação dos atos administrativos, aí incluídos os atos de natureza tributária, é dever que deflui do texto constitucional, por previsão do art. 93, X, da CF/1988[4], sendo confirmado pelos princípios que regem o direito público, em seus aspectos material (art. 37 da CF/1988[5]) e processual/procedimental (art. 5º, LV, da CF/1988[6]). Assim, em termos gerais, a fundamentação ou motivação dos atos administrativos deve ser entendida como a exposição das razões ou motivos que justifiquem determinada decisão em face de um parâmetro principiológico ou valorativo que o justifique. Nesse sentido, leciona Marcus Lívio Gomes:

> *Em linguagem comum, fundamentação pode ser entendida como uma exposição anunciadora das razões ou motivos de uma decisão ou, conforme o caso, como a recondução da decisão adotada a um parâmetro valorativo que a justifique. (...) o dever de motivação expressa obriga o órgão da Fazenda a indicar as razões de fato e de direito que o levaram a praticar tal ato, exteriorizando claramente o procedimento interno de formação de vontade decisória.*[7]

Cuida-se, por um lado, de dever formal de exteriorizar ou dar publicidade ao procedimento de tomada de decisões, pelo qual se possibilita ao sujeito

---

3 GOMES, Marcus Lívio. A interpretação da legislação tributária, - Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65.

4 *"Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:*
(..)
X as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros"

5 *"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: (...)"*

6 *"Art.* 5º 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:
(...)
LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"

7 GOMES, Marcus Lívio. A interpretação da legislação tributária, - Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 32.

a quem é direcionado o ato ou comando administrativo tomar conhecimento das razões de fato e de direito adotadas pelo agente público. Por outro lado, em seu aspecto material, a motivação expressa o dever do agente público de integrar o ato praticado em um sistema jurídico de referência, que lhe sirva de parâmetro, com o qual se verifique relação de coerência e legitimidade.

Disso decorre que a atividade administrativa não estaria adstrita tão somente à subordinação à lei ou à legalidade imediata, mas também ao sistema de princípios e valores constitucionais expressos ou implícitos que informam o ordenamento jurídico em que determinado ato ou decisão estão inseridos, do que são exemplos a proibição à arbitrariedade, sujeição à lei, igualdade, segurança jurídica, efetividade da prestação jurisdicional, boa-fé, contraditório e ampla defesa, etc.

Assim, o dever de fundamentação ou motivação dos atos e decisões administrativas de natureza tributária está expresso também em legislação infraconstitucional de regência, como se observa em especial dos arts. 2º, VII e 50, ambos da Lei nº 9.784/1999[8], que regulamenta o Processo Administrativo Federal – incluída a atividade administrativa de lançamento. Referidos artigos estipulam o dever de fundamentação dos atos em procedimento administrativo fiscal, pela necessidade de obediência aos princípios administrativos (legalidade, motivação, proporcionalidade, etc.), assim como pela necessidade expressa de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão.

Nessa toada, necessário ainda recorrer ao Código de Processo Civil, que possuiu aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo tributário[9] e deve orientar o julgador administrativo não apenas em relação a matéria procedimental não abordada em legislação específica, mas também no cumprimento do dever de motivação e fundamentação das decisões. Nesse sentido:

> *A política para a processualidade estabelecida pelo NCPC deve ser observada para além do Poder Judiciário. Por disposição expressa, as normas estabelecidas no Novo Código de Processo Civil aplicam-se em caráter supletivo e subsidiário aos processos*

---

8 *"Art. 2º* A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.
Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)
VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;
Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
(...)
§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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

eleitoral, trabalhista e administrativo, o que equivale dizer que o diploma processual deve servis de parâmetro de integração para adequar o exercício da jurisdição nas diferentes esferas de competência.

Aplicação supletiva das normas do NCPC ao processo administrativo implica em reconhecer a vigência das regras daquele diploma sobre situações não disciplinadas expressamente nas legislações específicas. Subsidiária remete à utilização do Código de Ritos em conjunto com disposições já constantes nas normas processuais. [10]

A propósito, veja-se que o NCPC, ao tratar do dever de fundamentação das decisões, estipula em seu art. 489, §1º, rol de condutas não exaustivas que disciplinam e densificam os aspectos formais e materiais do princípio da motivação ou fundamentação. Aí se incluem os deveres de (i) informar qual a relação entre o ato normativo com a causa em questão decidida; (ii), externar o motivo de incidência de conceitos jurídicos ao caso concreto; (iii) enfrentamento de todos os argumentos ou razões capazes de infirmar a conclusão adotada; e (iv) identificar os fundamentos determinantes para aplicação de determinado precedente ao caso em questão; etc.

Todas essas recomendações se fazem aplicáveis ao processo de tomada de decisão administrativa não apenas em razão de disposição do *Códex* processual, mas pelo fato de elucidarem princípios e valores constitucionais atinentes aos pressupostos de interpretação e aplicação do direito público (publicidade, moralidade, eficiência, legalidade, etc.), assim como à preservação dos interesses e direitos dos sujeitos abrangidos pelo ato administrativo (ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, etc.).

Assim, o NCPC procurou dar atenção às questões da segurança jurídica[11] e da homogeneidade da aplicação da legislação pátria. Não é necessária análise profunda para que se note o quão heterogêneo é o quadro de decisões proferidas pelas instâncias ordinárias de jurisdição (administrativa ou judicial) do país , o que é extremamente nocivo ao princípio da segurança, visto que não há previsibilidade em relação ao que será decidido.

Na tentativa de promover a homogeneização do referido quadro, o Código atribui papel significativo à figura dos precedentes, apresentando disposições que zelam pela uniformidade e pela vinculação das decisões de

---

[10] GOLÇALVES, Carla de Lourdes; PINHEIRO, Hendrick. Impactos do NCPC/15 no processo administrativo fiscal. IBET, 2017, p. 192. Disponível em: < https://www.ibet.com.br/impactos-ncpc15-no-processo-administrativo-fiscal-por-carla-de-lourdes-goncalves-e-hendrick-pinheiro/ >

[11] Especialmente no campo tributário, a temática da segurança jurídica ganha especial relevo, pois visa evitar a realização de atos arbitrários por parte do Fisco. Nesse sentido ver: CARVALHO, Paulo Barros. *O* Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: *Revista de direito tributário* / Revista da A.P.G. v. 61/3, 1994 e ÁVILA, Humberto. *O postulado do legislador coerente e a não-cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do Direito Tributário. 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007. Pag. 308-309.

instituições de hierarquia inferior à jurisprudência das de hierarquia mais elevada. Ilustram muito bem esse esforço os artigos:

> *"Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. [...]*
>
> *Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:*
> *I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;*
> *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. [...]"*

Assim, é possível perceber uma predileção do NCPC pela figura do precedente, dado que este instituto permite a resolução não só do problema das diversas decisões conflitantes dentro do ordenamento, mas também atribui celeridade e segurança jurídica ao jurisdicionado[12].

Não por acaso os novos dispositivos da LINDB materializam os princípios e normas atinentes ao direito administrativo (eficiência, legalidade, interesse público), sem olvidar dos princípios basilares de proteção ao administrado ou alvo da norma (contraditório, ampla defesa, segurança jurídica etc.).

É nesse contexto que a aplicação dos novos dispositivos da LINDB ao processo administrativo fiscal deverá ocorrer, mediante recurso às disposições também da Constituição Federal e do Código de Processo Civil, o que se faz necessário não para tratar de questões procedimentais – muitas vezes já especificadas em legislação administrativa – mas sim para integração do exercício da jurisdição nas diversas esferas de competência, promovendo assim a correta aplicação do direito público em geral.

3. O INSTITUTO DO PRECEDENTE

A aplicação de precedentes pelos órgaos julgadores é uma prática nativa das nações que funcionam sob o regime do *common law*[13], cuja origem encon-

---

12 Nesse sentido defendem Alexandre Máximo e Bruna Morais: "Não restam dúvidas de que o sistema de precedentes judiciais adotado pela Lei 13.105/2015 veio para aprimorar o sistema, trazendo segurança jurídica, celeridade processual, uniformização das decisões para casos análogos e estabilidade, por meio de suas decisões íntegras e coerentes" (OLIVEIRA, Alexandre Máximo e MORAIS, Bruna. A aplicação vinculante dos precedentes judiciais no novo código de processo civil. *Revista Jurisvox*. n. 16, vol.2, dez. 2015. p. 107-119.)

13 A vinculação entre decisões, com base nos precedentes judiciais, é de essencial importância nos Estados Unidos. Gustavo Santana Nogueira explicita: "A partir do momento em que a *common law* segue a

tra-se na Inglaterra, e consiste na análise e consideração de decisões passadas quando vão decidir sobre determinado caso concreto no presente[14].

Sobre o tema, Misabel Derzi explica que não há como dizer que somente nos países da *Common Law*[15] os órgãos julgadores efetivamente criam normas, pois nos demais sistemas o precedente faz parte do ordenamento, sendo utilizado também como razão de decidir pelos julgadores.[16]

Assim, a ilustre professora da Casa de Afonso Pena segue argumentando que o julgador não se encontra subjugado à lei em sentido estrito, pois, na verdade, sua função é proceder a escolha de uma das alternativas que a norma possibilita.[17] Para ela, o julgador, ao descartar as demais interpretações, acaba

---

linha do *judge made law*,se não houvesse a vinculação aos precedentes o sistema ruiria. Considerando que a regra é feita em cada caso concreto, é absolutamente fundamental que haja uma vinculação aos precedentes. É não só uma fonte do direito, mas sim uma questão de sobrevivência para manter o sistema seguro e coeso. " (NOGUEIRA, Gustavo Santana. *Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro*. 2.ed. Salvador: JusPODIVM, 2015. p.40-41.)

14 "A doutrina que estuda o respeito ao precedente judicial é chamada *stare decisis*, contração da expressão *stare decisis et non quieta movere*, correspondendo à determinação de se manter a decisão e não se molestar o que foi decidido. Dela decorre a ideia segundo a qual o juiz ou tribunal deverá observar e seguir os precedentes que resolveram problema semelhante (*treat like cases alike*). Verticalmente, os juízes e tribunais inferiores deverão seguir as decisões dos tribunais superiores. Horizontalmente, a própria corte deverá observar os seus precedentes" (FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de Precedentes Judiciais Obrigatórios e a Flexibilidade do Direito no Novo Código De Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 66, pp. 509 - 533. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1726/1641> Acesso em: 10/11/2018.)

15 Ressalta-se que no *Commom Law* há uma supremacia de normas, a decisão formadora do precedente tem que se dar em observância à moldura constitucional: "[...] nem todas as noções do direito inglês foram acolhidas pelo ordenamento jurídico estadunidense. Durante a colonização inglesa, os Estados Unidos internalizaram as ideias primordiais do common law inglês, como aquele direito construído jurisprudencial e historicamente, mas a existência de uma Constituição escrita diferenciou a forma como a tradição legal se estabeleceu no país. Nos Estados Unidos, não se adotou o princípio da supremacia do Parlamento (que já era mitigada na própria Inglaterra), mas sim a Constituição como base e norte do ordenamento jurídico. Os três poderes estavam (ou melhor, estão, até os presentes dias) adstritos à Constituição, como a manifestação da vontade do povo estadunidense e dos valores caros a este. Assim, toda a legislação advinda do Legislativo, os atos do Executivo e as decisões Judiciais – como posteriormente reconhecido pelo Judge Marshall no caso Marbury v. Madison – deveriam observar e respeitar a Constituição do povo. " ROSA, Viviane Lemes da. UFPA. O Sistema de Precedentes Brasileiro. Dissertação de pós-graduação. Orientador prof. dr. Eduardo Talamini. p. 23-24. Curitiba, 2016. Disponível em: http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/42715/R%20-%20D%20-%20VIVIANE%20LEMES%20DA%20ROSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y Acesso em 26/03/2018

16 "Está o juiz limitado pelas normas e pelas seleções pesadas e sopesadas pelo legislador, pelos precedentes judiciais, pelos costumes. Tanto o legislador altera a matéria selecionada como o juiz, dentro das fronteiras impostas pelas leis, e dentro da evolução do aparato conceitual formado, constitui o Direito". (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 33).

17 "Os sentidos possíveis, as lacunas, os tipos abertos são vistos como autorizações ou pressuposições do próprio legislador, tudo dentro dos enunciados linguísticos das leis, o que leva a uma acepção de *senten-*

por criar uma norma judicial, específica, que será repetida para o mesmo grupo de casos, instituto a que se dá o nome de precedente.

O órgão julgador, então, cria expectativas normativas para solução de conflitos, e essa capacidade de criar regras traduz um verdadeiro Poder do Estado, não mera autoridade que faz ser aplicada a lei[18]. A força dada ao precedente, além de buscar dar celeridade aos processos, visa também criar a previsibilidade[19] para terceiros que possuam lides semelhantes[20].

Tem-se, portanto, que toda decisão judicial ou administrativa deve ser uma aplicação *e* criação do direito, mesmo limitada em grande medida à motivação por norma pré-constituída na lei. De modo que, nesse sistema de precedentes, uma vez fixada, pelo julgador, a inteligência da lei que fundamenta certa norma jurídica, afirmando quais as interpretações possíveis para aquele diploma legal, surge o dever de aplicá-la em casos idênticos, assegurado o princípio da isonomia e da uniformidade jurisprudencial[21].

No mesmo sentido, Thomas Bustamante defende que o precedente desempenha função relevante no campo do direito, o qual deve ser entendido como "prática social que obedece a certa ordem e se produz à luz de um sistema moral com pretensão de universalidade e um alto grau de racionalidade – mas racionalidade procedimental, não fundacionista". [22]

O autor continua sua tese argumentando que não se pode perder de vista a existência de certa hierarquia entre os precedentes de cortes inferiores e superiores. Ou seja, para ele, existiria uma dimensão vertical do precedente judicial, sendo devida obediência aos precedentes de tribunais superiores, uma vez que estas últimas detêm o poder de reformar todas as decisões que sejam contrárias a seus precedentes.[23]

ça como uma criação, ou seja, como escolha entre alternativas possíveis, sem rompimento irreversível com a ideia de sentença vinculada à lei" DERZI. *Modificações da jurisprudência*..., op.cit., p. 106.

18 DERZI. *Modificações da jurisprudência*..., op.cit., p. 53.

19 Nesse sentido afirma Humberto Ávila que no campo tributário essa previsibilidade é traduzida pela segurança jurídica, sintetizada como: "a possibilidade de alguém prever, concretamente, as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos. Para o contribuinte, a segurança jurídica significa a possibilidade de saber, antecipadamente, aquilo que vai, de fato, ocorrer. É, enfim, a capacidade de antecipar uma situação de fato ou prever efetivamente uma situação" (ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 112-113.)

20 DERZI. *Modificações da jurisprudência*..., op.cit., p. 55

21 É importante ressaltar, contudo, que "[...] um precedente pode ser formado, considerado e operacionalizado de diferentes formas por cada ordenamento. Essas diferenciações decorrem das diversas características e origens de cada sistema jurídico [...]" ROSA, Viviane Lemes da. UFPA. O Sistema de Precedentes Brasileiro...*Op cit.*

22 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 122-123.

23 BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 309.

É nesse contexto, que o Novo Código de Processo Civil vem dar cada vez mais força[24] às decisões do de órgãos colegiados que tem a função precípuo de orientar instancias superiores.

Entretanto, a aplicação de precedentes não deve ser uma prática cega. Cada lide constitui um caso único e possui suas particularidades sendo, portanto, imprescindível que a aplicação das teses formuladas seja sempre feita com cautela, observando-se as diferenças existentes entre as duas situações postas, regulando-se a partir daí com qual intensidade será feita a vinculação decisional[25].

Nesse contexto, é essencial diferenciar, dentro do precedente, o *obiter dictum* e a *ratio decidendi*. Isso porque, enquanto essa corresponde aos fundamentos definitivos utilizados pelo julgador para decidir a demanda, aquele consiste nos aspectos marginais ao argumento geral, observações ao caso concreto em si que não se incorporam à tese que será aplicada em casos futuros[26].

Desse modo, a fração de um precedente que deve ser observada e analisada para fins de efeito vinculativo é a sua parte essencial, a *ratio decidendi*[27], não apresentando força de vinculação a parte periférica da decisão, o *obiter dictum*[28].

São igualmente de significativa importância para esclarecimento semântico os dispositivos de superação que existem entre os precedentes. Ora, se Direito e sociedade transformam-se mutuamente num processo constante e incessável, é natural e certo que em algum momento a vinculação da resolução de lides no presente em relação ao pretérito passará a apresentar incompatibilidades e a exigir atualizações teórico-jurisprudenciais[29]. É aqui

---

24 "A força do precedente é demonstrada com clareza no caso de seu afastamento, mas pode também ser reconhecida no caso em que o precedente é seguido. O fato de [o ato de] seguir o precedente não ser normalmente combinado com uma argumentação substancial – enquanto o ato que dele desvia é – demonstra que os precedentes tem uma força jurídica própria." (ALEXY, Robert, e DREIER, Ralf. *Precedent in the Federal Republic of Germany*, 1997, apud BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 310.)

25 "Mas nem mesmo na Inglaterra, berço do common *law*, toda decisão terá efeito vinculante. Quando se vai analisar a aplicabilidade de um precedente a um litígio presente, é indispensável observar sua força (*authority*), a qual pode ser obrigatória (*binding ou constraining*) ou meramente persuasiva (*persuasive ou advisory*)" (FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de Precedentes Judiciais Obrigatórios e a Flexibilidade do Direito no Novo Código De Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 66, pp. 509 - 533. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1726/1641> Acesso em: 10/11/2018.)

26 Tucci. José Rogério Cruz. *Precedente judicial como fonte de Direito.* São Paulo: RT.2004. p. 175

27 Nesse sentido, Bustamante aduz que "Precedentes judiciais são, como enunciados legislativos, textos dotados de autoridade que carecem de interpretação. É trabalho do aplicador do Direito extrair a *ratio decidendi* – o elemento vinculante – do caso a ser utilizado como paradigma". (BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 259.)

28 Nesse sentido ver: DIDIER, Fredie Jr. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume 2. 7ª Edição. Salvador: 2012. p 385-389

29 LEGALE, Siddharta. Superprecedentes. *Revista Direito GV*, v. 12, n. 3, pp. 810-845. São Paulo, 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1808-24322016000300810&lng=pt&nrm=iso> Acesso em: 10/11/2018.

que entram em cena os conceitos de *overruling, overriding, transformation, distinguishing, e signaling.*

O *distinguishing* surge quando, ao se comparar as *rationes decidendi* de um caso atual e de outro do passado, em relação ao qual pretende-se promover subordinação, são constatadas divergências. Ou seja, trata-se de uma análise pelo juiz em busca de como irá promover uma adaptação entre os casos e se isso será feito de maneira restritiva ou supletiva[30].

Em contrapartida, a overruling[31] consiste na supressão da aplicação[32] de um precedente[33] pela superação daquele entendimento, a qual, segundo Roberto Miglio[34], deve ser demonstrada a partir de minuciosamente exposição das razões pelas quais a *ratio decidendi* do precedente anterior não mais devem ser

---

30 "Assim, percebendo o magistrado que há distinção entre o caso em análise e aquele que ensejou o precedente, pode restringi-lo, dando uma interpretação restritiva, por entender que as peculiaridades do caso concreto impedem a aplicação da tese jurídica consagrada no precedente, julgando o caso concreto livremente. Há, nessa hipótese, *restrictive distinguishing.* De igual modo, mesmo percebendo que no caso concreto há peculiaridades em relação aos casos anteriores, pode o magistrado estender à hipótese sub judice a mesma solução conferida aos casos anteriores, por lhe entender aplicável. Há, nessa hipótese, *ampliative distinghishing*." (LOURENÇO, Haroldo. *Precedente Judicial como Fonte do Direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC***.** Temas Atuais de Processo Civil, v. 1, n. 6, dez. 2011. Disponível em: <http://www.temasatuaisprocessocivil.com.br/edicoes-anteriores/53-v1-n-6-dezembro-de-2011-/166-precedente-judicial-como-fonte-do-direito-algumas-consideracoes-sob-a-oticado-novo-cpc> Acesso em: 10/11/2018.)

31 Ainda merecem destaque as figuras da *signaling* e da *transformation*, por fim, as quais podem ser considerados meios-termos entre o *distinguishing* e a *overruling.* A primeira consiste na sinalização de futura *overruling*: o juiz ainda realiza a vinculação a precedente, contudo deixa a ressalva de que há necessidade de atualizações na decisão paradigma invocada. Por outro lado, na transformation, o juízo não realiza o overrruling, nem o distinguishing do caso sob julgamento, mais uma transformação ou a reconfiguração do precedente sem revogá-lo. (MIESSA, Élisson. Nova realidade: teoria dos precedentes e sua incidência no processo do trabalho**.** *Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região*, Curitiba, PR, v. 5, n. 49, p. 9-57, abr. 2016. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/handle/1939/87597> Acesso em: 10/11/2018) e (MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 343)

32 Perceba que aquelas decisões em que há a ressalva de ponto de vista não podem ser consideradas nem *overruling* nem signaling*,* porquanto não possuam força do colegiado: "(...) algumas expectativas normativas são comandos que recomendam observação nos casos futuros iguais, mas não obrigam, nem tampouco vinculam a todos, com proibição de desvio. Nessa categoria, encontram-se as decisões de primeira instância e dos tribunais inferiores, que não têm competência para estabelecer, em caráter final, uma expectativa legítima obrigatória." (DERZI. *Modificações da jurisprudência*..., op.cit., p. 248.).

33 Os dispositivos da *overruling* e da *overriding*, por sua vez, consistem na supressão da aplicação de precedentes judiciais- supressão total no caso da primeira e parcial no caso da segunda. São atos, portanto, submetidos a critérios mais rígidos de fundamentação. É necessário que sejam comprovados, por parte de quem decide, que há boa-fé e necessidade na mudança de paradigma realizada, o que é completamente razoável, uma vez que modificações de seguimento de precedentes feitas de maneira desenfreada extinguiriam a segurança e a previsibilidade do sistema jurídico, o que seria caótico. (DIDIER, Fredie Jr. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume 2. 7ª Edição. Salvador: 2012. p 405-408)

34 MIGLIO, Roberto. A importância do precedente administrativo na resolução de conflitos pelo Fisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG,* n.68, jan/jun. 2016, Belo Horizonte. p. 657-684.

aplicadas. Inclusive, ressalta-se que a superação de um entendimento se apoia na fidelidade do intérprete às normas em sentido estrito, bem como pode ser considerado um resultado esperado do direito, dada as constantes alterações que a legislação, os costumes e os princípios sofrem com o passar dos anos[35].

Ademais, é possível, conforme destaca Bustamente, ao analisar o ordenamento dos Estados Unidos[36], Inglaterra[37] e Alemanha[38], que o *overruling* possua efeitos prospectivos, como forma de proteger aqueles jurisdicionados que se pautaram no antigo precedente.

Fogaça faz uma observação de considerável pertinência, ao afirmar que "súmula", "decisão judicial" e "jurisprudência" são frequentemente empregadas, de maneira errônea, como sinônimos de "precedente judicial", por exemplo. Os precedentes são, de fato, decisões, porém apresentam relevância transcendente ao caso concreto e tratam sobre questão de direito, não se limitando a fazer simples referência à norma legal ou a meramente invocar um precedente. Decisões que não apresentam esses atributos não podem ser consideradas precedentes[39].

Do mesmo modo, não há necessariamente identidade semântica entre "jurisprudência" e "precedente", existindo uma diferença de caráter quantitativo entre os dois termos: para uma decisão-precedente constituir jurisprudência, ela deve se repetir mais vezes, configurando constância e

---

35 Roberto Miglio cita Wesley Smith para demonstrar que o juízo, embora deva observar os precedentes, deve, primeiramente, amparar-se na correta interpretação legal: "A judge is therefore bound to apply the law, not another judge's determination of it, to declare the true principle, not a corruption of it founded upon error; to find and expound the genuine of the realm, not someone else's opinion as to what that custom might be. (…) The law, unchanging and unchangeable in essential content, is formally independent of its judicial expression." (WESLEY-SMITH, Peter. *Theories of adjudication and the status of stare decisis.* In: GOLDSTEIN, L. (org.) Precedent in Law. Oxford, Clarendon. p. 79. Apud MIGLIO, Roberto. A importância do precedente administrativo na resolução de conflitos pelo Fisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG,* n.68, jan/jun. 2016, Belo Horizonte. p. 657-684.)

36 No sistema americano, é utilizado o instituto do *prospective overruling* em que o juiz prevê a superação do precedente como marco temporal para a aplicação da nova orientação. Ainda, para decisões de maior impacto, permite-se a *prospective prospective overruling* que ocorre com o estabelecimento de uma data futura para aplicação da regra judicial inovadora. (BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 419-421)

37 Bustamente, analisando uma decisão da *House of Lords* que afirmava a necessidade de rigidez e segurança jurídica na mudança de jurisprudência, destaca: "Esse pronunciamento, embora não tenha aplicado a técnica do *prospective overruling* no caso em tela, fixou o princípio de que ele é plenamente compatível com o direito do Reino Unido" (BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 431)

38 Na Alemanha, a técnica do *prospective overruling* não é tão disseminada nos principais Tribunais, mas, conforme destaca Bustamente, tal fato não implica em dizer que o jurisdicionado ficará abandonado na virada de jurisprudência: "Embora não haja uma doutrina clara da Corte Constitucional acerca do tema, o fato é que em casos isolados os princípios da proteção da confiança e da boa-fé são considerados suficientes para conferir uma proteção - ainda que em casos individuais – à mudança de orientação jurisprudencial no Direito Alemão". (BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 434-436)

39 FOGAÇA, Mateus Vargas. *Op cit.*

uniformidade. Com relação às súmulas, por fim, a diferença de significado reside no fato de que essas são resumos de teses componentes da jurisprudência específica sobre determinada matéria, sobre a qual ocorreu notável discussão pretérita.

4. DA UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E A EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES NA LINDB

A par das questões acerca dos efeitos da LINDB sobre a motivação fiscal, outra questão a ser abordada refere-se à gestão e aplicação dos precedentes ou jurisprudência administrativa, com o fim de se alcançar segurança jurídica e unicidade de critérios nas decisões administrativas. A matéria está veiculada no art. 24 da LINDB, que determina ao administrador, quando proceder à revisão quanto à validade de ato, contrato, ajuste ou norma, à observância da orientação jurisprudencial vigente à época da produção do referido ato. Confira-se:

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

O art. 24 da LINDB pode ser considerado a pedra de toque da novel legislação, pois anuncia o dever de uniformidade e unicidade da jurisprudência, garantindo segurança ao sujeito abrangido pela decisão, por meio da manutenção das relações jurídicas já perfectibilizadas e vedação de invalidação de atos pretéritos fundados em entendimento ou precedente pretérito.

Não obstante a resistência do CARF em reconhecer a aplicação do aludido art. 24 ao Processo Administrativo Fiscal (PAF) – conforme se verá mais adiante – a legislação específica de regência já prevê a necessidade de uniformização da jurisprudência e a unicidade de critérios a serem adotados pela Administração. Veja-se que o CPC/2015, de aplicação subsidiária ao PAF, possui previsão em seus arts. 926 e 927 para que os tribunais e juízes de primeira instância mantenham jurisprudência íntegra, estável e coerente, orientação que deve ser seguida também no âmbito administrativo, inclusive para orientar a aplicação do referido art. 24 da LINDB. Nesse sentido:

> *Por disposição expressa do art. 927 do NCPC, a observância dos precedentes é obrigatória aos juízes de primeira instância e aos tribunais, que devem considerar para a formação da motivação - construção das razões que o levaram a decidir - entendimentos consagrados em decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados de súmula vinculante, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou resolução de demandas repetitivas em recurso extraordinário ou especial, enunciados de Súmulas do STF em matéria constitucional e do STJ em matéria infraconstitucional, além de orientações do plenário e órgão especial a que estiverem vinculados.*
>
> *As referidas normas limitam de maneira significativa o processo de construção de sentido conduzido pelos julgadores, atrelando-os a determinado entendimento fixado como dominante pelos tribunais superiores.*
>
> *Com esta medida, busca-se homogeneizar as soluções possíveis no sistema para casos semelhantes. Diante da subsidiariedade e supletividade "cogente" das normas processuais civis em relação ao processo administrativo tributário, defende-se que a disposição do art. 927 do NCPC também deve orientar a atividade dos julgadores administrativos, que estão adstritos a observar os entendimentos reconhecidos pelo sistema como dominantes e aplica-los na solução dos conflitos administrativos.*[40]

O NCPC estabelece ampla diretriz que deve ser invocada para evitar arbítrios do administrador/julgador quando da aplicação ou afastamento de determinado entendimento ou precedente pretérito, que constitua o posicionamento do órgão judicante sobre determinada matéria. Doutra sorte, haveria severos prejuízos tanto à atividade administrativa, oscilante e levada aos dissabores de casuísmos, assim do exercício de sua função, como aos direitos do administrado, que pautado no entendimento anterior já firmado pelo Poder Público, é surpreendido com alteração abrupta de jurisprudência.

Com efeito, a proibição da arbitrariedade é corolário do princípio da segurança jurídica e estabilidade, e se coloca lado a lado com diversos outros princípios norteadores da atuação da Administração Pública, tais como a proteção da confiança, boa-fé, proibição de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), entre outros.[41] A propósito do tema, Professora Misabel Derzi leciona sobre a necessidade de estabilidade sistêmica do ordenamento jurídico, para atendimento das expectativas legítimas e proteção da confiança, o que requer a valorização dos precedentes e a validação de jurisprudência já consolidada. Confira-se:

> *Dentro da extrema mobilidade do mundo e da alta complexidade das sociedades de risco contemporâneas, o sistema jurídico se presta a fornecer estabilidade, se presta a acolher as expectativas legitimamente criadas e, portanto, a proteger a confiança. Se assim não for, a ordem jurídica confundir-se-á com os elementos do ambiente, sociais, econômicos,*

---

40 GOLÇANVES; PINHEIRO. op.cit., p. 194

41 GOMES, op. cit., p. 44.

> *morais... enfim, fundir-se-á com os demais sistemas e desaparecerá como instrumento que possibilita a vida, o convívio e a tomada de decisões assentadas em um mínimo de confiança. Por isso mesmo, alguns filósofos contemporâneos realçam o fato de que, embora o sistema jurídico seja hermenêutica e cognitivamente aberto, ele somente opera fechado, e se reproduz a partir de si mesmo. O conhecimento jurídico somente é possível a partir desse fechamento e exatamente em razão dele, como que LUHMANN.*
> *(...)*
> *Sustentamos, nesta tese, postas determinadas condições objetivas, e nas hipóteses de modificação de uma jurisprudência consolidada, a inafastabilidade da irretroatividade das decisões judiciais, a aplicabilidade da proteção e da boa fé, sob pena de destruir a força dos precedentes e de não se conseguir criar a mínima expectativa normativa. Afinal, é o Estado- juiz irresponsável em face da expectativa normativa por ele gerada?*[42]

Sob a ótica do direito tributário, Ricardo Lobo Torres explica o princípio da proteção da confiança do contribuinte como uma ideia próxima do princípio da boa-fé, que, em linhas gerais, significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade.

> *O princípio da proteção da confiança do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingressa no direito administrativo e no direito tributário. (...) Em linhas gerais, significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição de analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte, e em deveres da Administração, como sejam: irreversibilidade do lançamento por erro de direito ou de valoração do fato, inalterabilidade do critério jurídico de lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargos, do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas.* [43]

No mesmo sentido, dispõe Marcus Lívio Gomes:

> *A segurança jurídica incide na estrutura e na dinâmica de funcionamento do Direito como justiça procedimental, enquanto a igualdade forma a parte da justiça material. É um princípio que se refere aos órgãos que criam as normas e os procedimentos e à dinâmica da interpretação e aplicação do ordenamento jurídico, o que explica sua natureza controladora.*
> *(...)*
> *O princípio da segurança jurídica, dotado de eficácia normativa, vincula a Administração e os tribunais. Reveste um conteúdo material de exigência de previsibilidade, certeza*

---

42 DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário. 1ª Edição. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 316

43 Cf. RICARDO LOBO TORRES. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Rio de Janeiro: Renovar, 2055. V. II p. 570-571.

> *e calculabilidade por parte dos cidadãos quanto aos efeitos jurídicos de seus atos que gera uma expectativa a mais precisa possível de seus direitos e deveres - segurança objetiva.*
>
> *Não obstante, essa previsibilidade só terá sentido enquanto se refletir na vontade subjetiva do obrigado tributário, o que se coaduna com a ideia de proteção da confiança ou expectativa do ordenamento - segurança subjetiva.*[44]

Ademais, na seara administrativa o art. 62 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), em compasso com a sistemática prevista nos arts. 926 e 927 do CPC/2015, já possui previsão para que julgadores administrativos observem precedentes ou jurisprudência judicial consolidada, com eficácia vinculante, firmada pelos tribunais superiores em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo.

Nesse sentido, tendo em vista a aplicação subsidiária do NCPC ao PAF, assim como em razão da necessária unicidade e coerência nas decisões e jurisprudência administrativa, para proteção da confiança do administrado, a nova lógica *Códex* processual para observância e manutenção dos precedentes, já internalizada no aludido art. 62 do RICARF, deve ser observada também na esfera administrativa.

> *Esta postura colabora com a promoção da estabilidade, unidade, mas principalmente, da coerência entre as soluções de conflitos produzidos na Administração Pública e no Poder Judiciário. Trata-se de interiorizar, no processo administrativo tributário, a nova lógica de precedentes trazida pelo Novo Código de Processo Civil.*
> *A aplicação desta nova sistemática de uniformização de entendimentos visa evitar rompimentos coma expectativa legítima dos contribuintes, tais como, tomando como base a experiência do processo administrativo tributário federal as flutuações da jurisprudência do CARF em relação a caracterização de simulação/fraude (estabilidade), os diferentes entendimentos entre câmaras sobre desmutualização (unidade), ou a diferença entre o entendimento do judiciário e do órgão administrativo sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (coerência).*[45]

Em verdade, esse parece ser o objetivo maior do art. 24 da LINDB: estabelecer a regra geral de eficácia vinculante dos atos/decisões e normas administrativas (incluídas decisões em precedentes), com vistas a garantir a segurança jurídica e proteção do administrado em relação à interpretação e aplicação de determinada lei ou norma.

Vale destacar que o artigo 24 da LINDB não estipula a imutabilidade das decisões administrativas; antes, determina que sejam proferidas em observância às *orientações gerais da época* em que externado o ato, o processo ou

---

44 GOMES, op. cit., p. 41-42.

45 GONÇALVES; PINHEIRO, op. cit., pp. 195-196.

a norma administrativa anterior, assim como previne que eventual alteração de entendimento ou orientação implique a invalidação de situação pretérita plenamente constituída.

Nessa toada, tal qual ocorre em relação à observância dos precedentes judiciais, firmados em sede de repercussão geral e recursos repetitivos (art. 62 do RICARF), entende-se que a aplicação de determinado precedente administrativo deverá se dar conforme as balizas objetivas fixadas pelo art. 489, § 1º, V e VI, do CPC/2015, cuja aplicação subsidiária ao PAF poderá aquiescer a decisão do administrador aos parâmetros de interpretação e aplicação do direito público.

Portanto, em leitura às orientações do referido art. 24 da LINDB e balizados nas orientações constantes do art. 489, § 1º, V e VI, do CPC/2015, assim como na teoria dos precedentes, entende-se que o administrador, ao proferir decisão em processo administrativo, deverá observar a jurisprudência ou orientação majoritária sobre o tema, podendo assim optar por (i) aplicar determinado precedente, mediante identificação dos fundamentos determinantes e demonstração de sua adequação ao caso concreto; *ou* (ii) negar aplicação de precedente invocado pela parte, ao que será necessário demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou ainda a superação do entendimento anteriormente adotado.

Quanto à observância de ***orientação geral*** do órgão administrativo, isto é, da interpretação ou especificação ***contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária***, tal como preconizado no art. 24 da LINDB, têm-se que a aplicação de determinado precedente ao caso concreto considerado requer a identificação de seus fundamentos determinantes, isto é, da sua *ratio decidendi,* para então se promover a aplicação dos referidos fundamentos no caso concreto.

É que, em se tratando de orientação geral firmada em precedente, necessário identificar as razões de decidir que constituam o elemento essencial do julgado, dotado de eficácia vinculante, capaz de ser reproduzido em decisões posteriores. Necessário pontuar que a *ratio decidendi* somente terá valor ou eficácia vinculante como "precedente" caso exprima regra de aplicação universal e objetiva em caso concreto futuro, mediante processo de subsunção.[46]

Assim, reconhecida a *ratio decidendi* da orientação jurisprudencial majoritária ou precedente invocado pela parte, deverá o julgador administrativo promover sua aplicação, demonstrando assim *"que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos"* (art. 489, § 1º, V, do CPC/2015).

Noutro plano, acaso o administrador busque negar aplicação de precedente invocado, deverá *demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento*

---

[46] BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Teoria do precedente judicial : a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. – São Paulo : Noeses, 2012, p. 468.

ou a superação de entendimento (art. 489, § 1º, VI, do CPC/2015). Assim, primeiramente sobre a distinção entre o precedente invocado pela parte e o caso posto em julgamento, trata-se de técnica que permite demonstrar que a *ratio decidendi* ou a orientação jurisprudencial invocada não se amolda ou subsome aos fatos postos à análise. Nesse sentido:

> *Distinguir é o que permite que um precedente continue sendo respeitado mas deixe de ser aplicado em certo caso. "Distinguir entre casos é primordialmente uma questão de demonstrar as diferenças factuais entre eles - de demonstrar que a ratio de um precedente não se aplica ao caso em apreço. " Nesse sentido, distinguir é argumentar que o caso atual não partilha de uma identidade relevante com o precedente. Na distinção (distinguishing) se reconhece plenamente a autoridade (da ratio) de determinado precedente, mas se argumenta que não se trata de um precedente aplicável. Se trata, por excelência, de um argumento de isonomia. "Ao contrário do que ocorreu na superação [...], o ato de distinguir dois casos não interfere com a ratio do caso anterior, que é considerada apenas "irrelevante" para o novo caso, em razão de alguma diferença factual. Nesse sentido, em um sentido estrito do termo, a distinção não é uma forma de desrespeito (departure) ao precedente.*[47]

Por fim, sobre o conteúdo do art. 24 da LINBD, nota-se regra específica dirigida ao administrador nas hipóteses em que haja alteração ou superação posterior da orientação geral ou jurisprudência administrativa: é vedado que, com base na mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

> *Sobre a possibilidade de mudança de entendimento jurisprudencial acerca de mesma norma ou parâmetro legislativo, é de se evidenciar lição de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, segundo os quais o direito é modificado quando o julgador em processo administrativo ou judicial atribui novo sentido a norma anterior, que permita superar o anterior:*

O direito pode ser modificado por meio de atos administrativos e judiciais que, sem produzirem novo enunciado linguístico, atribuem à lei antiga sentido diverso, inovando o seu objeto, a norma que ela significa. Assim, sem que o Poder Legislativo tenha editado lei nova, norma nova pode aflorar dela[48].

Trata-se de hipótese específica em que o julgador competente para analisar decisão ou precedente pretérito, entende pela superação ou ab-rogação de precedente anteriormente aplicado a uma situação concreta (*overruling*), que poderia, em tese, ser aplicada ao caso analisado. Sobre o tema leciona Bustamante:

---

47 GLEZER, op. cit., p. 11.

48 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

> *O que diferencia o overruling e o torna especialmente relevante é que ele não se refere a um simples problema de aplicação do precedente judicial 0 não se contenta com a não-ocorrência de suas consequências no caso concreto -, mas vai bem além disso, já que representa uma ab-rogação da própria norma adscrita aceita como precedente. O overruling apresenta-se como o resultado de um discurso de justificação em que resulta infirmada a própria validade da regra antes visualizada como correta. Por isso, as razões que o justificam devem ser ainda mais fortes que as que seriam suficientes para o distinguish (seja a interpretação restritiva ou a redução teleológica do precedente judicial).*[49]

Assim, resta apenas pontuar que, conforme previsão do art. 24 da LINDB, é justamente nas hipóteses de mudança posterior ou superação de orientação geram firmada em jurisprudência administrativa (*overruling*), será possível afirmar a validade das situações plenamente constituídas na vigência da jurisprudência ou entendimento anterior, como garantia de segurança jurídica e proteção da confiança do administrado, que pautou suas operações e atividades em obediência à orientação da autoridade administrativa.

Em suma, a orientação prevista no art. 24 da LINDB não é, de fato, inovadora, porquanto apenas densifica orientações gerais já firmadas no âmbito da legislação correlata, mais especificamente no NCPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo. Ou seja, embora se tenha positivado comando normativo do art. 24 da LINDB, direcionado ao administrador para que proceda à motivação e à fundamentação de suas decisões de modo coerente e coeso com manifestação anteriores e sempre em atenção à segurança jurídica, tal procedimento já encontra guarida na legislação, seja por meio de construção principiológica, seja mediante aplicação subsidiária do NCPC.

5. DA AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO NA LINDB

Por outro lado, é antiga a orientação legal que proíbe aplicação reatroativa de entendimentos jurisprudenciais, principalmente quando se revelarem mais gravosos para os contribuintes. Tal vedação é consagrada de forma taxativa pelo artigo 2° da Lei n° 9.784/1999 (Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federa), que sujeita a Administração Pública à observância da Segurança Jurídica e ainda proíbe aplicação retroativa de nova interpretação:

> *"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*
> *Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

[49] BUSTAMANTE, op. cit., p. 388.

...

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."

Nessa linha, as disposições de interpretação da norma administrativa (jurisprudência) autolimitam a própria administração pública, na medida que esta exterioriza o seu critério e cria uma orientação para a conduta do contribuinte. Isso impossibilitará o órgão julgador administrativo adotar um novo critério quando o contribuinte tiver se baseado na orientação emanada do órgão julgador administrativo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

Ademais, o Código Tributário Nacional ainda tutela no seu artigo 100, parágrafo único, o princípio da segurança jurídica. Isso porque o mencionado artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo em caso de inovação nas normas complementares das leis, estando incluídas dentre elas as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

Sob o aspecto temporal, os atos administrativos, aqui incluídas as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa – independente do caráter normativo – devem respeitar o princípio da irretroatividade das normas tendo em vista a inteligência da lei aplicada ao caso concreto, que se cristalizou por meio da coisa julgada ou de decisão reiterada da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não temos dúvida em afirmar que o artigo 100 do Código Tributário Nacional ainda é muito tímido porque permanece sendo devido a cobrança do tributo em caso de mudança na interpretação da legislação federal. Entretanto, trata-se de importante comando legal prestigiando o princípio da irretroatividade.

De outro lado, o artigo 144 do Código Tributário Nacional é amplo e prestigia o princípio da irretroatividade ao determinar que o lançamento deve reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada.

Como já realçamos, a jurisprudência tem papel relevante e norteador para concretização das leis. Dessa forma, parece-nos, portanto, inteiramente aplicável a *jurisprudência majoritária* vigente à data dos fatos imponíveis, a favor do contribuinte. Limongi França[50], em 1970, em um curso de preparação à magistratura e ao ministério público já destacava que a jurisprudência pacífica adquire verdadeiro caráter de preceito geral.

Observe que a expressão jurisprudência majoritária apenas implica em afirmar que aceitação deve ser comum (abranger o consenso daqueles aos quais

---

[50] FRANÇA, Rubens Limongi. **Da Jurisprudência como Direito Positivo**. *In* Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1971. Disponível em: <www.revistas.usp.br>. Acesso em 13/11/2018.

é dirigida) e a acolhida deve ser reiterada (que venha sendo reiterada por um tempo considerável). Assim, se a jurisprudência é a concretização da lei, o lançamento fiscal reporta-se à data da ocorrência do fato gerador sob pena de grave violação ao princípio da segurança jurídica.

Outro artigo que densifica o princípio da segurança jurídica e o princípio da irretroatividade administrativa é o artigo 146 do Código Tributário Nacional. O artigo em comento reforça a imutabilidade do lançamento e tem relação direta com previsibilidade e a segurança jurídica. Alerta Misabel Derzi que o ideal, por razões de segurança e equidade, é uma aplicação ampla do comando normativo estabelecido no artigo 146 (e não apenas quando já efetuado o lançamento). [51]

A professora mineira, citando Tipke, destaca ser um erro muito grave limitar o princípio da irretroatividade às leis. Leciona Misabel Derzi:

> *"Como já realçamos, o princípio da irretroatividade (do Direito) não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer para a Administração e os Tribunais. O que significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo a desviarem da prática até então utilizada, e na qual o contribuinte tinha confiado. Exatamente por tais razões, o CTN atenua os efeitos bruscos da mudança de critérios por parte da Administração, quer no artigo 146, quer no artigo 100, ao estabelecer a observância dos atos normativos das autoridades administrativas, das decisões de seus órgãos e das práticas administrativas reiteradas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."*[52]

Nessa toada, o parágrafo único do artigo 100 do CTN exclui a possibilidade da imposição das penalidades se o contribuinte vinha se orientado pela jurisprudência dominante que depois foi alterada. O artigo 146 do CTN vai muito além e determina que se já tiver havido notificação do sujeito passivo, a Administração não poderá efetuar um novo lançamento.

Como já observamos acima, a expressão lei deve ter um alcance amplo, para também significar a inteligência da lei em determinado momento, atraindo assim os atos que a ela se conformam. Exatamente nesse sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal ao determinar a aplicação do entendimento jurisprudencial que era acolhido pela 1ª Seção do STJ no momento do ajuizamento do uma ação de repetição de indébito, tendo como marco inicial da prescrição a data da declaração de inconstitucionalidade pelo STF no controle concentrado ou da edição da resolução do Senado Federal:

---

51 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1214.

52 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1214

Segundo agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. Repetição ou compensação do indébito de tributo declarado inconstitucional. Prazo prescricional. Termo inicial. Marcos jurígenos para contagem do prazo prescricional. Legislação infraconstitucional. Afronta reflexa. Segurança jurídica. Ausência de inércia. Regra de adaptação. Possibilidade de aplicação. 1. Os marcos jurígenos 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 2ª Região. (ARE 951533 AgR-segundo, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 12/06/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-227 DIVULG 24-10-2018 PUBLIC 25-10-2018 REPUBLICAÇÃO: DJe-233 DIVULG 31-10-2018 PUBLIC 05-11-2018)

Assim, nada existe de novo na Lei n° 13.655/2018, mas apenas uma reafirmação do princípio da segurança jurídica, do artigo 2° da Lei n° 9.784/1999 (Lei do Processo Administrativo Federal) e dos artigos 100, 144 e 146 do Código Tributário Nacional.

6. DA NATUREZA DA LINDB E OS OBSTÁCULOS À SUA APLICAÇÃO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Em que pese a previsão expressa na LINDB, incluídos pela Lei nº 13.655/2018, no sentido de sua aplicabilidade à toda atividade administrativa, judicial e controladora, caso se esteja diante de criação, interpretação e aplicação de normas atinentes ao direito público, anota-se que determinação de observância aos referidos dispositivos – em especial o art. 24 da LINDB – têm encontrado resistência no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Em julgamento do PAF 19515.003515/2007-74, pela 2ª Turma da Câmara Superior do CARF, a Conselheira Relatora Maria Helena Cotta Cardozo entendeu que a Lei nº 13.655/2018 não teria aplicabilidade à atividade judicante do Conselho, visto ser norma da aplicabilidade essencialmente administrativa. Para embasar sua conclusão, argumentou que os dispositivos adicionados à LINDB advieram de obra de dois professores Administrativistas, Carlos Ari

Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, denominada "Contratações Públicas e Seu Controle". A Relatora defendeu, ainda, que a norma não poderia ser aplicada em julgamento já na sua fase final. Confira-se excerto do voto da i. conselheira relatora:

> *A lei em tela tratou da inclusão, no Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ¬ LINDB), dos artigos 20 a 30, tendentes a conferir segurança jurídica à área administrativa do Estado Brasileiro, com ênfase nos controles externo e interno. (...)*
> *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 nº 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 Recuros Fiscais, para qualificá-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 nº 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.*

Na mesma linha, outra questão relevante que vem sendo objeto de debate no Conselho refere-se à possibilidade de aplicação do art. 24 da LINDB (eficácia vinculante dos precedentes) ao rito específico do contencioso fiscal (leia-se CARF). A propósito do julgamento do Processo nº 13864.720171/2015-25, a 3ª Câmara do CARF se posicionou pela não aplicabilidade do art. 24 da LINDB no contexto de lançamento por homologação, por entender que, apesar de ele ser aplicável ao CARF, somente seria cabível nas hipóteses em que o ato revisado tenha natureza administrativa, e não particular, consoante excerto de ementa abaixo:

> *QUESTÃO DE ORDEM. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ARTIGO 24 DA LINDB. APLICABILIDADE. A LINDB é norma cálida, 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.*

No mesmo sentido, merece destaque o posicionamento Rodrigo de Macedo e Burgos, Procurador da Fazenda Nacional, no periódico Valor Econômico[53], em que faz interpretação do art. 24 da LINDB com foco específico em casos de lançamento fiscal. Para o Procurador, o artigo da LINDB não se adapta do caso do crédito tributário, visto que qualquer tentativa de realizar a subsunção dos atos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) ao texto legal, de maneira coerente e respeitando as demais normas do ordenamento, levaria a situações absurdas, contrassensos e inclusive inconstitucionalidades.

Dentre os argumentos defendidos pelo Procurador, destacam-se: (i) o art. 24 da LINDB não elevou implicitamente a jurisprudência majoritária ao status de decisão normativa, visto que tal depende de publicação para entrar em vigor; (ii) norma geral (LINDB) não se sobrepõe à norma especial (caso de anistia e multas fiscais, por exemplo, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição); e (iii) o art. 24 não seria um caso de modulação de efeitos no caso de alteração de jurisprudência, como no art. 927, § 3º do Código de Processo Civil. Em conclusão, o PGFN defende que o art. 24 da LINDB não vincula a autoridade administrativa à jurisprudência pretérita.

Sobre o tema, cita-se relatório em pesquisa realizada pela Fundação Getúlio Vargas (São Paulo) intitulada "Nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB): objetivando os princípios estruturantes do direito", que gerou colóquio com o mesmo nome. Em relatório[54] da pesquisa, Eurico Marcos Diniz de Santi, na linha do já exposta no presente artigo, afirma que a LINDB não teve por objetivo inovar, mas sim reafirmar os princípios estruturantes do Estado de Direito, pelo que teria aplicabilidade imediata. Confira-se excerto do relatório que externa posicionamento do autor:

> *Eurico Marcos Diniz de Santi (FGV Direito SP) demonstra como os princípios estruturantes do Direito, e mais especificamente, do Direito Tributário - legalidade, irretroatividade, igualdade, transparência e segurança jurídica -, previstos na EC 18/1965, Código Tributário Nacional e Constituição Federal foram distorcidos com a prática jurídica4. Entende que a nova LINDB surge para reiterar a necessidade da devida aplicação de tais princípios pelas autoridades tributárias, órgãos administrativos e judiciais, nas esferas federal, estaduais e municipais. Ademais, argumenta no sentido de que a LINDB é norma de aplicação imediata, inclusive aos atos e processos em curso: os*

---

53 Disponível em: https://www.valor.com.br/legislacao/5887025/o-artigo-24-da-lindb-e-o-carf (acesso: 09/10/2018, 18h)

54 Disponível em: < https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-pesquisa-nef-fgv.pdf > (acesso: 10/10/2018, 10h).

princípios sistematizados já são vigentes desde a edição da Emenda 18 e estão conectados com a ideia de Estado de Direito os princípios estruturantes do direito

A despeito das críticas em relação à abrangência de conceitos elencados na LINDB e sua aplicabilidade ou adequação às especificidades do Processo Administrativo Fiscal (PAF), Tércio Sampaio Ferraz Júnior, no mesmo colóquio, afirmou que a Lei de Introdução é essencialmente interpretativa e, de certa forma expletiva e redundante, ao dispor sobre princípios e valores já vigentes no ordenamento. Nesse sentir, o autor, ao dispor sobre o processo decisório, afirma que a Lei de Introdução é propositalmente abrangente, como que tábua para lidar com a nova realidade decisória que requer o julgador administrativo atue tendo em vista as consequências práticas de sua decisão, de forma justificada e motivada. Confira-se excerto que expõe o posicionamento do autor:

> *No processo de tomada de decisão, tem-se, de um lado, a motivação e, de outro, convicção. A motivação, princípio retomado pela lei em diversos pontos, é passível a ser reduzida a alguma forma de lógica. Contudo, o mesmo não se aplica à convicção, ponto em que a LINDB não consegue tratar. O que a tradição jurídica vem decidindo é que na tomada de decisão, o que conta é o dispositivo, e os novos artigos da lei dizem que a motivação vincula quase quanto o dispositivo. Dessa forma, adentramos em antiga discussão do direito anglo-saxônico quanto ao cerne da motivação - ratio legis ou ratio decidendi. Em seguida, questiona o que, na motivação, constituiria a ratio decidendi.*
>
> *Em seguida, **Ferraz Júnior** realiza análise acerca da natureza jurídica da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. A questão está em saber se podem ser consideradas como normas expletivas", responsáveis por fornecer maior expressão ao que já deveria ser aplicado, ou se também possuem caráter de normas das normas, com certo grau de interpretação.*
>
> *O art. 28 da nova LINDB, em seu ponto de vista, é mais do que uma lei interpretativa: cria uma responsabilidade. Conforme ensina, a tradição do direito legalista é de reforçar a responsabilidade condicional, que consiste em uma forma de se lidar com a angústia decisória. Mas é sobre a responsabilidade finalista que trata a nova lei, ainda que no Poder Judiciário não apresente a força que possui no Poder Legislativo, por exemplo.*
>
> *Nessa perspectiva, cita artigo de Niklas Luhmann, relativo à teoria da argumentação. Seu cerne é a alteração palpável dos processos decisórios, que se deslocam de um olhar para o passado tendo em vista o futuro para um olhar do futuro tendo em vista o presente, realidade da qual decorre a preocupação da Nova Lei de Introdução com a responsabilização e consequências práticas da decisão dos agentes públicos. Na visão do sociólogo alemão citado por **Ferraz Júnior** , o apelo à generalidade e indeterminação - algo evidente no plano constitucional dos direito fundamentais - é a melhor forma de lidar com a nova realidade decisória. Assim, a generalidade da nova LINDB pode ser a "tábua de salvação". Contudo, generalidade cria imponderabilidade, e a questão será como lidar com esta*

Nesse contexto, ao expor opinião sobre o tema e promover análise das decisões administrativas do CARF, o jurista Carlos Ari Sundfeld[55] – cujos estudos e doutrina inspiraram a elaboração do Projeto de Lei nº 7.448/2017 que originou a nova Lei nº 13.655/2018 – afirmou que as manifestações do Conselho no sentido de negar vigência à LINDB à atividade judicante do CARF são tecnicamente incorretas. O autor é firme no sentido de que a Lei de Introdução, por suas características intrínsecas, sempre foi marcada por sua amplitude, não havendo dúvida de que a regra deve incidir *"sobre as leis tributárias, leis funcionais, leis sobre serviços públicos, leis previdenciárias, enfim, quaisquer leis"*, justamente por se tratar de uma Lei de Introdução, ou seja, uma lei de *sobre direito.*

O autor sustenta ainda que, por se tratar de norma geral de interpretação e aplicação do Direito, nunca houve incerteza quanto ao seu caráter vinculante e necessidade de observância imediata, inclusive por parte dos julgadores administrativo-tributários. Além disso, não faria sentido que normas gerais de interpretação e aplicação de Direito vincule a atividade judicante do judiciário, mas não a judicante administrativa.

Assim é que, segundo o autor, a aplicabilidade dos novos artigos ao direito público em geral é confirmada pelo teor dos dispositivos, que de pronto enumeram "*nas esferas administrativa, controladora e judicial (...)".* Em suma, o autor defende que *"a lei está a regular a criação e a aplicação de normas de direito público de competência primária da administração, sujeita à atuação secundária do controle externo e do Judiciário."* Nesse contexto, é certo que o CARF, ao promover a aplicação e interpretação da legislação administrativa tributária, constitui sujeito destinatário das disposições da Lei nº 13.655/2018.

Assim, patente seria a inconsistência caso o poder judiciário fosse o único adstrito à observância dos preceitos da Lei de Introdução, quando a interpretação e aplicação da legislação tributária de competência primária da administração, estando o Conselho Administrativo isento da observância da LINDB – o que, segundo o CARF, se daria apenas em relação aos novos arts. 20 a 30, introduzidos pela Lei nº 13.655/2015.

Ademais, merece destaque, também, a relevante posição de Floriano de Azevedo Marques, professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e um dos redatores do anteprojeto que levou à alteração da LINDB, consoante entrevista sobre o tema veiculada pelo JOTA[56]. Segundo Professor do Largo São Francisco, a posição do CARF de não aplicar dispositivo da LINDB

---

55 https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018

56 Presente em: https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018 (acesso: 09/10/2018, 19h)

(consoante citado no presente parecer) "é a coisa mais despropositada que já ouviu em relação à Lei".

Quando questionado quanto à aplicação do art. 24 da LINDB em casos do CARF, em que se requer a aplicação da orientação prevalecente à época, o Professor destacou que é exatamente essa a intenção da nova redação da Lei de Introdução. O Professor ressaltou, ainda, que "*se alguém achar que é imune à aplicação das Leis de Instrução, este alguém está dizendo que algum órgão está imune à aplicação das regras do Direito".*

7. CONCLUSÃO

Diante de toda o exposto, conclui-se que as alterações promovidas na LINDB com a inclusão do artigo 24, embora substantivas, porquanto positivam o dever formal dirigido ao administrador público, para que proceda à motivação de suas decisões conformes critérios específicos, tem por objetivo densificar e materializar princípios e valores já insculpidos na legislação de regência.

A despeito da controvérsia acerca da aplicabilidade dos preceitos normativos estabelecidos no artigo 24 da Lei n° 13.655/2018 às decisões administrativas, não se pode considerar que os contribuintes estejam desassistidos frente as inúmeras oscilações de jurisprudência, uma vez que o princípio da segurança jurídica subjaz à norma em comento.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ÁVILA, Humberto. *O postulado do legislador coerente e a não-cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do Direito Tributário. 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007.

____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

CARVALHO, Paulo Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: *Revista de direito tributário* / Revista da A.P.G. v. 61/3, 1994

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais. - competência dos Tribunais Superiores para fixa-la - questões conexas. In* FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio *et all* (orgs.). *Efeito ex nunc e as decisões do STF.* São Paulo: Manole, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER, Fredie Jr. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume 2. 7ª Edição. Salvador: 2012.

FOGAÇA, Mateus Vargas. *Sistema de Precedentes Judiciais Obrigatórios e a Flexibilidade do Direito no Novo Código De Processo Civil*. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 66, pp. 509 - 533. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1726/1641> Acesso em: 10/11/2018.

FRANÇA, Rubens Limongi. *Da Jurisprudência como Direito Positivo*. *In* Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1971. Disponível em: <www.revistas.usp.br>. Acesso em 13/11/2018.

GOLÇALVES, Carla de Lourdes; PINHEIRO, Hendrick. *Impactos do NCPC/15 no processo administrativo fiscal*. IBET, 2017, p. 192. Disponível em: < https://www.ibet.com.br/impactos-ncpc15-no-processo-administrativo--fiscal-por-carla-de-lourdes-goncalves-e-hendrick-pinheiro/ >

GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da legislação tributária, - Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

LEGALE, Siddharta. *Superprecedentes. Revista Direito GV*, v. 12, n. 3, pp. 810-845. São Paulo, 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1808-24322016000300810&lng=pt&nrm=iso> Acesso em: 10/11/2018.

LOURENÇO, Haroldo. *Precedente Judicial como Fonte do Direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC*. Temas Atuais de Processo Civil, v. 1, n. 6, dez. 2011. Disponível em: <http://www.temasatuaisprocessocivil.com.br/edicoes-anteriores/53-v1-n-6-dezembrode-2011-/166-precedente-judicial-como-fonte-do-direito-algumas--consideracoes-sob-a-oticado-novo-cpc> Acesso em: 10/11/2018.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. V. II. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MIESSA, Élisson. Nova realidade: teoria dos precedentes e sua incidência no processo do trabalho. *Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região*, Curitiba, PR, v. 5, n. 49, p. 9-57, abr. 2016. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/handle/1939/87597> Acesso em: 10/11/2018

MIGLIO, Roberto. *A importância do precedente administrativo na resolução de conflitos pelo Fisco*. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, n.68, jan/jun. 2016, Belo Horizonte.

NOGUEIRA, Gustavo Santana. *Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro*. 2.ed. Salvador: JusPODIVM, 2015.

OLIVEIRA, Alexandre Máximo e MORAIS, Bruna. *A aplicação vinculante dos precedentes judiciais no novo código de processo civil*. Revista Jurisvox. n. 16, vol.2, dez. 2015.

SHAPIRO, Scott J. *Legality.* Cambridge, Massachussetts, London, England, The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

RICARDO LOBO TORRES. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 2055. V. II p. 570-571.

ROSA, Viviane Lemes da. UFPA. *O Sistema de Precedentes Brasileiro. Dissertação de pós-graduação*. Orientador prof. dr. Eduardo Talamini. p. 23-24. Curitiba, 2016. Disponível em: http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/42715/R%20-%20D%20-%20VIVIANE%20LEMES%20DA%20ROSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y Acesso em 26/03/2018

Tucci. José Rogério Cruz. *Precedente judicial como fonte de Direito.* São Paulo: RT.2004.

VELOSO, ANDREI PITTEN. *Mudança retroativa de jurisprudência e segurança jurídica: as repercussões das inovações da LINDB nas decisões relativas a operações de planejamento tributário*. *In* Carta Forense. São Paulo. 2018.

https://www.valor.com.br/legislacao/5887025/o-artigo-24-da-lindb-e-o-carf (acesso: 09/10/2018, 18h)

https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-pesquisa-nef-fgv.pdf > (acesso: 10/10/2018, 10h).

https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reforma-da-10082018

https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018 (acesso: 09/10/2018, 19h)