

A APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB AOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E O ENTENDIMENTO DO CARF

*THE APPLICABILITY OF THE ARTICLE 24 OF THE INTRODUCTORY RULES OF
BRAZILIAN LAW ON TAXES SUBJECT TO ASSESSMENT THROUGH CONFIRMATION
BY THE TAX AUTHORITIES AND THE CARF UNDERSTANDING*

MARCELO MARQUES JÚNIOR

Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (2018).
Extensão em Planejamento Tributário pela Academia Tributária (2017). Graduação em Direito pelo Centro
Universitário Assunção – UNIFAI (2015). Atualmente, é Secretário da Comissão de Direito Tributário da
OAB / SP, da Seccional de Santo André e advogado.
marcelomarquesjunior@gmail.com

FABIO PEREIRA DA SILVA

Mestre e Doutorando em Controladoria e Contabilidade (PPGCC) pela FEA/USP. Especialista em Direito
Tributário pela Fundação Getúlio Vargas e em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana
Mackenzie. Pós-Graduado em Business Management com ênfase em finanças na UCSD University of
California, San Diego (2011). Graduação em Direito pela Universidade Paulista (2001) e graduação em
Ciências Contábeis pela Faculdade Trevisan (2011). Sócio da Weigand e Silva Sociedade de Advogados.
fabio@direitocontabilidade.com.br

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Constitucional; Administrativo

RESUMO: Este artigo propõe-se a analisar as alterações na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, realizadas pela Lei 13.655/2018, especificamente se o artigo 24, que trata sobre a revisão de atos administrativos concretizados, possui aplicabilidade aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Para tanto, fez-se uma análise da alteração em espeque, com base no princípio da Segurança Jurídica para, então, estudá-la à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

ABSTRACT: This article proposes to analyze the changes in the Law of Introduction to the Study of Brazilian Law, carried out by Law 13,655/2018, especially if the article 24, which treats about the needs of observing the jurisprudence for the review of administrative acts, has applicability to the taxes subject to assessment by homologation. For that, it has done an analysis about that change, basing on the legal certainty principle. Then, it is studied in the light of the Superior Court

Ao final, a despeito das controvérsias que a análise do texto legal trouxe à tona, constatou-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem rechaçando a aplicação do artigo 24 no processo administrativo fiscal, especialmente nos casos envolvendo tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

PALAVRAS-CHAVE: Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB – Autolancamento – Lançamento por homologação – Jurisprudência majoritária – Segurança jurídica.

of Justice jurisprudence. In the end, in spite of the controversies that the analysis of the legal text brought to light, it was found that the Administrative Tax Appeals Council (CARF) is rejecting the application of the article 24 in the administrative fiscal process, especially on cases involving taxes subject to assessment by homologation.

KEYWORDS: Law of Introduction to the Study of Brazilian Law – LINDB – Taxes subject to assessment by homologation – Assessment by homologation – Majoritarian jurisprudence – Legal certainty.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O princípio da segurança jurídica e a alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). 3. Análise do conteúdo do artigo 24 da LINDB. 4. Lançamento tributário por homologação e o entendimento dos Tribunais Superiores sobre a declaração instrumental/autolancamento realizada pelos contribuintes. 5. A aplicação do artigo 24 da LINDB nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. 6. Da posição do CARF acerca da aplicabilidade do artigo 24. 7. Conclusão. 8. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A Lei 13.655/2018, que modificou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB),¹ inovou o sistema jurídico vigente, com destaque para disposições relacionadas à segurança jurídica e à eficiência na criação e aplicação do direito público.

A proposição original do projeto de lei é de lavra dos juristas Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto e foi apresentada ao Senado por iniciativa do Senador Antonio Anastasia, por meio do Projeto de Lei 7.448, de 2017² (349/15 no Senado Federal).

Consta da exposição de motivos do Projeto de Lei que o avanço na produção da legislação administrativa tem como consequência deletéria o retrocesso na garantia da segurança jurídica, causando imprevisibilidade aos jurisdicionados. Há menção expressa no

1. BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei 4.657, de 04.09.1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: *DOU*, 09.09.1942, retificado em 08.10.1942, 17.06.1943. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De14657compilado.htm]. Acesso em: 24.11.2019.
2. BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei 7.448/2017*. Inclui no Decreto-Lei 4.657, de 04.09.1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Brasília, 19.04.2017.

sentido de que o objetivo da proposta de alterações na LINDB é “elear os níveis de segurança jurídica e de eficiência na criação e aplicação do direito público”.

Entre essas diversas mudanças, grande parte das discussões está direcionada ao artigo 24, que assim dispõe:

“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.”³

Indiscutivelmente, referido dispositivo legal tem como desiderato cumprir o objetivo principal mencionado na exposição de motivos do Projeto de Lei, qual seja, elevar os níveis de segurança jurídica dos jurisdicionados. Efetivamente, o artigo 24 da LINDB almeja impedir (ou ao menos dificultar) a revisão da validade de atos anteriormente praticados, visto que iniciativas nesse sentido devem ter por base as orientações gerais que o justificaram à época.

Não é tranquila, contudo, a interpretação da doutrina sobre o alcance do artigo 24 da LINDB, cujo reflexo já se faz sentir em julgamentos emanados pelo CARF. Há, inclusive, quem desafie a conclusão no sentido de que referido dispositivo legal torna o ambiente jurídico brasileiro mais seguro.

Ainda mais controversa é sua adequação aos casos envolvendo os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, considerando as discussões sobre o papel de protagonista que é conferido aos contribuintes na concepção do ato que, em tese, seria de exclusividade da autoridade fiscal.

Dentro desse contexto, é de fundamental importância aprofundar a análise – sem pretensão de esgotar o tema – do conteúdo do artigo 24 da LINDB e, em recorte mais preciso, sua aplicação aos casos envolvendo os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Adicionalmente, por representar contribuição relevante para a Academia e os operadores do direito, será avaliada a posição adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no deslinde temporal transcorrido entre a publicação da lei e dezembro de 2019.

3. BRASIL. Presidência da República. *Lei 13.655, de 25.04.2018*. Inclui no Decreto-Lei 4.657, de 04.09.1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Brasília: DOU, 26.04.2018.

2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A ALTERAÇÃO DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB)

Segundo Floriano de Azevedo Marques Neto,⁴ um dos idealizadores da Lei 13.655/2018, o propósito da novel legislação é garantir a preservação dos atos e contratos firmados no passado, evitando-se que sejam desconsiderados pela Administração Pública *a posteriori*, conferindo, assim, maior racionalidade à aplicação do direito e a prevalência da boa-fé nas relações das quais a administração é parte. Por esse motivo, chega a denominá-la como “Lei da Segurança para a Inovação Pública”.

Todavia, em que pese o interesse em intensificar a previsibilidade das relações jurídicas, não é seguro dizer que o objetivo almejado tenha sido atingido para fins tributários, muito embora seja imprescindível ressaltar que ainda não decorreu lapso temporal suficiente para que a aplicação – em especial do artigo 24 – tenha se estabilizado, seja por falta de consenso da doutrina, seja em razão da inexistência de debates em tribunais judiciais e administrativos em número suficiente.

Nesse sentido, Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁵ indica que a nova LINDB resulta em “normas expletivas”, responsáveis por fornecer maior expressão às regras que já deveriam ser aplicadas e possuem, também, caráter de “normas das normas”, com certo grau de interpretação.

Por sua vez, Humberto Ávila⁶ complementa o escólio de Tércio Sampaio para frisar que, além de “expletivas”, possuem conteúdo restritivo, considerando que, uma vez positivado o conteúdo da norma-princípio, situações que não se amoldem na definição infraconstitucional poderão simplesmente ser excluídas da guarida da segurança jurídica.

Seguindo essa linha de raciocínio, Humberto Ávila conclui que o sistema jurídico pátrio não carecia do referido dispositivo legal, mormente considerando a proteção constitucional vigente. Bastaria, portanto, a produção de efeitos da “segurança jurídica” para que os direitos expressos na LINDB fossem garantidos e, não só esses, todos aqueles que se fundassem em desrespeito à calculabilidade, à confiabilidade e à cognoscibilidade do direito.

4. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; DE FREITAS, Rafael Vêras. A nova LINDB e o direito à previsibilidade das mudanças interpretativas. *Consultor Jurídico*, 01.06.2018. Disponível em: [www.conjur.com.br/2018-jun-01/opiniao-lindb-direito-previsibilidade-mudancas-interpretativas]. Acesso em: 24.11.2019.

5. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SANTIN, Lina; ALHO NETO, João; CYPRIANO, Gabriel Franchito. LINDB: objetivando os princípios estruturantes do Direito. *Consultor Jurídico*, 28.09.2018. Disponível em: [www.conjur.com.br/2018-set-28/neffgv-lindb-objetivando-principios-estruturantes-direito]. Acesso em: 24.01.2019.

6. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes. *Interpretação da Segurança Jurídica no Direito Tributário*. Vídeo (177 min). São Paulo: NEF; FGV, 05.11. 2018. Disponível em: [www.youtube.com/watch?v=R5vMCDJhx0M]. Acesso em: 11.02.2019.

Conseqüentemente, não é pacífica a posição doutrinária sobre o avanço – em termos de segurança jurídica – das alterações incluídas na LINDB, o que torna ainda mais polêmico o assunto e oportuno o debate sobre seu alcance.

3. ANÁLISE DO CONTEÚDO DO ARTIGO 24 DA LINDB

O artigo 24 da LINDB disciplina a revisão de validade⁷ de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, cuja produção já se houver completado. Visando cumprir esse desiderato, determina que tal revisão será baseada nas orientações gerais da época, assim entendidas como as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária.

Inequivocamente, o referido dispositivo legal visa garantir um grau mínimo de calculabilidade aos jurisdicionados, mediante a exigência de requisitos que norteiam as revisões de atos, contratos, ajustes, processos ou norma administrativa, cuja produção já se houver completado, prestigiando a segurança jurídica nas relações entre particular e administração pública.

Diante da aridez do texto legal, salutar o desmembramento do artigo 24, permitindo uma análise mais precisa de sua abrangência, ainda que sem ambição de esgotar o tema.

Inicialmente, constata-se que a referida norma trata da “revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial”. Cediço que, ao se referir à “revisão”, o legislador delimitou o campo de atuação da lei, que tem aplicabilidade às relações jurídicas já entabuladas, excluindo eventos futuros.

Da mesma forma, o dispositivo legal refere-se a “atos administrativos”, denotando que as relações entre particulares estão fora do âmbito da lei, ou seja, o artigo 24 compreende os atos produzidos pelos entes públicos e suas respectivas autoridades administrativas. Contudo, é imperioso advertir que os atos administrativos também podem ser concretizados por terceiros, mormente quando atuarem em nome da administração pública.

Mencionando essa hipótese, Celso Antônio Bandeira de Melo aduz que tais atos se consubstanciam em uma “declaração do Estado, ou de quem lhe faça as vezes, no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei, a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgãos jurisdicionais”.⁸

Seguindo a análise, o *caput* do artigo 24 dispõe que sua aplicação está restrita aos casos em que a *produção do ato administrativo estiver completa*. Entretanto, não é claro, nem é

7. Importante notar que a LINDB não previu qualquer análise quanto às esferas da eficácia e da existência, apenas quando à validade.

8. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 16.

intuitivo, se o legislador almejou se referir ao próprio ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa ou aos seus efeitos.

Indo ao plano concreto, é oportuno ilustrar a diferença entre as duas situações. Caso a norma legal abarque a “produção de efeitos”, poderíamos fazer analogia com um “filme”, ou seja, incluiria não apenas a produção, como, igualmente, a consequência do ato (e.g., lançamento e o pagamento do tributo); ao seu turno, caso restrita a “produção”, a aplicação da norma exigirá mera consumação do ato (e.g., lançamento tributário), independentemente de seus efeitos, o que nos permite comparar a situação, alegoricamente, com uma “foto”.

Assim, considerando que a Lei 13.655/2018 tem como desígnio prestigiar a segurança jurídica nas relações entre particulares e o poder público, bem como sopesando o fato de a lei não ter sido clara ao indicar se o vocábulo *produção* abrange os efeitos da norma, a conclusão mais apropriada é de que o legislador se referiu tão somente à produção do ato administrativo propriamente dito, sem exigir seus efeitos para que seja reconhecida sua completude.

Importa notar que o artigo 24 é uma norma que tem por objetivo garantir a aplicação do princípio da segurança jurídica, de modo que ao intérprete não é dado restringir seu alcance, sob pena de ferir o mandamento constitucional, mormente no caso em análise, em que o legislador silenciou sobre a extensão de sua aplicabilidade. Nessa linha, desejando que o artigo 24 compreendesse a produção de efeitos e não apenas a produção do ato propriamente dito, então o legislador deveria incluir, no texto legal, previsão expressa nesse sentido.

O raciocínio empreendido nos leva a concluir que, ao mencionar “produção completa”, o legislador se refere à condicionante de existência do que se está a revisar, independentemente de seus efeitos terem ou não se esgotado.⁹

Oportuno aludir que a conclusão anterior é reforçada pelo próprio § 1º do artigo 5º do Decreto 9.830/2019, que regulamentou a Lei 13.655/2018 e, ainda, pelo trecho final do *caput* do artigo 24, que indica que é “vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas”.

Melhor dizendo: em se assumindo o posicionamento de que a *produção completa* se referiu tão somente ao ato administrativo em si, a expressão *plenamente constituídas*, tal

9. Em sentido diverso votou o Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, no julgamento do Recurso Especial no Processo Administrativo 106000.720035/2014-67. Confira-se: “Salta aos olhos a total inadequação do art. 24 da LINDB a esta hipótese (lançamento de ofício como sendo o ato administrativo a ser objeto de ‘revisão’ pelo CARF). Dito de outra forma, simplesmente não há como conformar o dispositivo a esta hipótese, a proposição simplesmente não faz sentido algum. Isto sem olvidar ainda que o lançamento de ofício, de qualquer sorte, e por certo, não constitui ‘plenamente’ (aqui entendido como ‘definitivamente’) situação alguma” (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Especial no Processo Administrativo 10600.720035/2014-67*. Relator: Gerson Macedo Guerra, j. 11.09.2018, Órgão Julgador: Primeira Turma, DJe 20.02.2019).

qual indicado pelo trecho final do *caput* do artigo 24, face à necessária coerência do texto legal, deve ser entendida da mesma forma, ou seja, pela constituição completa do ato administrativo, independentemente da produção de seus efeitos.

Assim, chega-se à conclusão de que o trecho referenciado anteriormente determina que a jurisprudência majoritária aplicável para a revisão de ato, contrato, ajustes ou normas administrativas, nos termos do artigo 24 da LINDB, é aquela vigente quando de sua realização, independentemente da produção de seus efeitos.

Seguindo, vê-se que a revisão em estudo “*levará em conta as orientações gerais da época*”, considerando-a como “*as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público*”.

Nesse ponto, é salutar reproduzir comentário de Humberto Ávila,¹⁰ por meio do qual mencionou que o artigo indica que a revisão dos atos administrativos “levará em conta” tais orientações, sem, no entanto, precisar para qual finalidade. Logo, indaga se o “levará em conta” poderia se referir à aplicação do artigo 100 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996),¹¹ ou se faria referência ao próprio lançamento tributário, pensando-se, então, no artigo 144 do mesmo diploma legal.

Pressupondo-se que as “levará em conta” para fins de análise de sua validade, como expressamente previsto pelo artigo, a conclusão a que se chega é a de que a estrita observância das orientações gerais da época é necessária em eventual revisão do ato.

Acrescente-se que o referido trecho possui papel importante no contexto da Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil/2015), uma vez que apresenta íntima relação com o instituto de uniformização de jurisprudência.¹²

Esse cenário, cotejado com uma análise histórica das alterações do arcabouço legislativo processual brasileiro, evidencia que nosso sistema jurídico vem, paulatinamente, atribuindo maior importância à jurisprudência, oferecendo a ela contornos normativos, indicando regras de conduta vinculantes que devem ser observadas pelos jurisdicionados.

Sobre o tema, Juliana Furtado Costa Araujo – analisando as novidades do Código de Processo Civil de 2015 – adverte que “estamos diante da positivação de mecanismos que

10. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes. *Interpretação da Segurança Jurídica no Direito Tributário*. Vídeo (177 min). São Paulo: NEF; FGV, 05.11.2018. Disponível em: [www.youtube.com/watch?v=R5vMCDJhx0M]. Acesso em: 11.02.2019.

11. BRASIL. Presidência da República. *Lei 5.172/1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27.10.1966, retificado em 31.10.1966. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm]. Acesso em: 24.11.2019.

12. BRASIL. Presidência da República. *Lei 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília: DOU, 17.03.2015. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm]. Acesso em: 24.11.2019.

tornam obrigatória a observância às decisões judiciais que revestirem a condição de um precedente, sendo reforçada sua força normativa”.¹³

No mesmo trabalho, a autora exemplifica a alteração de diretrizes que acabam por aproximar o atual sistema jurídico brasileiro ao *common law*, indicando como exemplos a Emenda Constitucional 45/2001, bem como a promulgação dos artigos 543-A, 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, que, em conjunto, oferecem maior efetividade normativa às decisões judiciais e, como consequência, tornam nosso sistema jurídico, senão semelhante, mais próximo aos sistemas dos países anglo-saxônicos.

Evidente, pois, que tais alterações processuais buscam, em última análise, resguardar a segurança das relações jurídicas,¹⁴ a fim de atribuir a elas a devida previsibilidade das consequências das condutas praticadas pelos cidadãos, com base nos entendimentos firmados em sede de revisão pelo Poder Judiciário.

Sabe-se, apesar disso, que no Brasil não são raras as hipóteses em que a jurisprudência é alterada em total detrimento da previsibilidade das ações dos jurisdicionados. São diversas as razões dessa volatilidade, entre as quais, a título de exemplificação, a existência de dois tribunais superiores que analisam os casos levados ao Poder Judiciário sob prismas diferentes, o da legalidade (Superior Tribunal de Justiça) e o da constitucionalidade (Supremo Tribunal Federal);¹⁵ o lapso temporal entre julgamentos de processos cujo objeto é similar; e, conforme indicado por Susy Gomes Hoffmann e Marcelo Guerra, em evento da Fundação Getúlio Vargas, organizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais,¹⁶ muitas vezes a mudança dos julgadores tem como consequência a alteração de entendimentos antes consolidados.

13. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O Precedente no Novo Código de Processo Civil e suas Implicações Tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado (Coord.). *O Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo: FiscoSoft, 2015. p. 102.
14. Sobre o tema, tratando da Segurança Jurídica como norma-princípio, Humberto Ávila indica que “o emprego da expressão ‘segurança jurídica’ denota, pois, um juízo prescritivo a respeito daquilo que deve ser buscado de acordo com determinado ordenamento jurídico. A expressão ‘a eficácia das decisões judiciais deve ser garantida’ ilustra esse sentido” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 127).
15. Exemplo recente é a discussão sobre a possibilidade de inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS na base de cálculo das Contribuições PIS e COFINS em que, num primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça entendeu legal a inclusão, com repercussão geral (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.144.469/PR*, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator para Acórdão: Ministro Mauro Campbell Marques, j. 10.08.2016, Órgão Julgador: Primeira Turma, *DJe* 02.12.2016), contudo, quando levada a discussão ao Supremo Tribunal Federal, entendeu-se tal medida como inconstitucional (id. *Recurso Extraordinário 574.706/RG*, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, j. 15.03.2017, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, *DJe* 15.03.2017).
16. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes. *Interpretação da Segurança Jurídica no Direito Tributário*. Vídeo (331 min). São Paulo: NEF; FGV, 06.11.2018. Disponível em: [<https://direitosp.fgv.br/evento/interpretacao-seguranca-juridica-direito-tributario>]. Acesso em: 11.02.2019.

O cenário não é diferente, por exemplo, quando o escrutínio é realizado nos julgados emanados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que a modificação de entendimento segue linha semelhante.

É justamente essa imprevisibilidade do direito que o artigo 24 na LINDB objetiva corrigir, tendo por objetivo preservar os atos ou contratos administrativos firmados no passado, face ao receio de que, com base em alteração de entendimentos judiciais e administrativos posteriores, sejam eles desconsiderados em detrimento da segurança jurídica.

Entretanto, é prudente fazer a ressalva de que o termo *jurisprudência majoritária* não encontra respaldo em qualquer instituto processual em vigência. Pelo contrário, acaba por acrescentar à discussão mais uma controvérsia: o que seria *jurisprudência majoritária* para os fins propostos pelo artigo 24?

Em breve análise histórica, nota-se que no CPC/74, com a inserção do artigo 557, passou-se a considerar a possibilidade de julgamento monocrático nos órgãos colegiados quando constatada “*jurisprudência dominante* do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior”.¹⁷

Em 2015, com a entrada em vigor do atual Código de Processo Civil, foram incluídos novos dispositivos, que, mais uma vez, elevaram a força normativa da jurisprudência, em especial a dos tribunais superiores. No entanto, nenhum deles utilizou-se do termo *Jurisprudência Majoritária*.

Diga-se que, para os fins do atual CPC, nos termos do artigo 927 e 928, considera-se *vinculante* a jurisprudência que emana de casos decididos *em julgamentos repetitivos*.

Visto isso, prudente a constatação de que o texto do artigo 24 da LINDB peca ao aludir à expressão *jurisprudência majoritária*,¹⁸ visto que acabou por mencionar um instituto impreciso. Melhor seria se a presente norma tivesse se alinhado com o sistema processual vigente a fim de determinar o respeito à *jurisprudência dominante*, por exemplo.

Em não se tendo feito tal equalização de termos, restará necessária a delimitação do termo *jurisprudência majoritária*,¹⁹ negligenciado inclusive pelo Decreto 9.830/2019.

17. BRASIL. Presidência da República. *Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Institui o Código de Processo Civil. Brasília: DOU, 17.01.1973; 27.07.2006. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impressao.htm]. Acesso em: 24.11.2019.

18. Segundo Arruda Alvim, jurisprudência pode ser conceituada como o comportamento reiterado e os entendimentos consolidados que acabam por servir como um norte para o Poder Judiciário (SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes. *Interpretação da Segurança Jurídica no Direito Tributário*. Vídeo (331 min). São Paulo: NEF; FGV, 06.11.2018. p. 1492. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/evento/interpretacao-seguranca-juridica-direito-tributario]. Acesso em: 11.02.2019).

19. Segundo Fernando Facury Scaff, em evento realizado na Fundação Getúlio Vargas, a jurisprudência pode ser dividida em quatro definições: silente, oscilante, divergente e majoritária, definida como aplicáveis para os fins do artigo 24 da LINDB, as últimas, que são aquelas que possuem maioria de entendimento e refletem uma posição forte, consolidada, em diversas câmaras, seções, turmas etc. (Ibid.).

Nesse momento, é seguro admitir que o termo se refere a um conjunto de decisões não unânimes. Não há, contudo, como se aferir qual o percentual de dissidência jurisprudencial que seria pertinente para concluir ser um determinado entendimento jurisprudencial majoritário ou não.

Nessa linha, ainda que se diga que é majoritário o entendimento que prevaleça sobre outro divergente, não há meios para aferir esse enquadramento, o que torna a aplicação da lei imprecisa.

Desse modo, por segurança e, inclusive, em respeito ao ordenamento vigente, na medida em que o sistema processual em vigor não permite auferir, no plano concreto, quando um entendimento jurisprudencial é majoritário, resta-nos, por analogia e coerência sistêmica, a aplicação dos artigos 927 e seguintes do Código de Processo Civil, que tratam da jurisprudência tida como vinculante.

4. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR HOMOLOGAÇÃO E O ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A DECLARAÇÃO INSTRUMENTAL/AUTOLANÇAMENTO REALIZADA PELOS CONTRIBUINTE

Consoante o texto legal do artigo 24 da LINDB, apenas estão compreendidos na referida norma a análise da validade dos atos, contratos, ajustes, processos ou das normas administrativas, sendo que, para os fins do presente trabalho, é necessário debruçar-se na análise do enquadramento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação na delimitação legal de “atos administrativos”, de modo a concluir sobre a aplicabilidade do novel dispositivo legal nesse contexto.

Nessa senda, sabe-se que, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, conforme prevê o artigo 150 do Código Tributário Nacional, o pagamento do tributo é realizado previamente e a despeito de qualquer atividade prévia do poder público. Compete, portanto, ao contribuinte declarar (dever instrumental) quanto deve e, ato contínuo, realizar o pagamento do montante apurado.

Em razão dessa previsão, boa parte da doutrina brasileira, entre ela a de Luís Eduardo Schoueri,²⁰ os trata como “tributos sem lançamento”.²¹ Segundo o autor, “a exigibilidade surge em momento anterior àquilo que o referido Código denominou de ‘lançamento por

20. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 648.

21. Nesse mesmo sentido, Estevão Horvath indica: “extrai-se daí que a existência de lançamento por homologação desmente a tese de imprescindibilidade do lançamento tributário para que o tributo possa ser exigido e pago. [...] Ora, se o pagamento do tributo – ainda que a título de ‘antecipação’ – pode dar-se sem a manifestação do Fisco, isto é, sem que tenha sido emitido ato de lançamento (aqui consubstanciado pela ‘homologação’ da atividade do obrigado, expressa ou tácita) isso significa que esse último não é imprescindível” (HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e sua Imprescindibilidade*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latim, 2008. p. 598).

homologação”. Seguindo seu raciocínio, o contribuinte, ao não cumprir com a determinação emanada pela lei, sujeita-se às penas de multa e acréscimos moratórios. Segundo o autor, do lado do Fisco, há a expectativa legítima de encontrar o tributo recolhido na forma e no prazo previstos em lei.

Em linha semelhante, Hugo de Brito Machado²² defende que o lançamento por homologação tem como característica essencial a atribuição ao contribuinte do dever de quitar antecipadamente os tributos, o que compreende a apuração do montante devido, independentemente de qualquer manifestação prévia da autoridade administrativa.

Luciano Amaro indica que a mera apresentação de declaração (ato do contribuinte) não configura lançamento.²³ Prossegue utilizando como exemplo o lançamento por declaração, para demonstrar que a declaração não pode ser tida como lançamento, mas meio para que a autoridade administrativa realize o lançamento devido.

Alberto Xavier²⁴ arremata indicando que as referidas obrigações nada mais são do que dever tributário acessório, que é atribuído por lei ao contribuinte para mero efeito de fiscalização ou controle da legalidade dos pagamentos efetuados, equiparando-os, inclusive, com o registro de documentos em livros comerciais do contribuinte.

Em suma, seguindo o entendimento anteriormente alinhavado, a declaração realizada pelo contribuinte se reveste de característica de mero dever instrumental, atinente à obrigação de antecipar o tributo sujeito à referida sistemática, não possuindo, consequentemente, qualquer conteúdo que importe em reconhecimento de lançamento tributário, ato exclusivo da autoridade administrativa, consoante expressamente o disposto no artigo 142 do CTN.

Contudo, em que pese o escólio majoritário da doutrina, deve se ponderar que esse não é o entendimento que tem prevalecido em parte significativa das decisões emanadas pelos tribunais brasileiros. Na verdade, nossos Tribunais vêm aplicando a interpretação no sentido de ser dispensável o ato administrativo de lançamento quando o contribuinte efetua a declaração, porém descumpre a obrigação relativa ao recolhimento. Nesse caso, segundo essa posição jurisprudencial dominante, ao Fisco restaria, estando correta a declaração, executar o montante indicado pelo contribuinte, a despeito da inexistência de ato administrativo próprio de lançamento tributário.

22. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 183.

23. AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 374-390.

24. O autor ainda indica que “trata-se apenas de simples operações mentais, que constituem, quando muito, um pressuposto de fato da conduta do devedor, mas que não constituem um ato jurídico autônomo, a que sejam imputáveis efeitos jurídicos próprios – e isto seja qual for a posição que se adote quanto à natureza do pagamento” (XAVIER, Alberto. O Conceito de Autolancamento e a Recente Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latim, 2008. p. 573).

Em tempo notar que essa posição é referendada pelos tribunais superiores, cujo entendimento tampouco é recente. No Supremo Tribunal Federal, há julgamentos longevos que manifestam expressamente a tese de que o lançamento pela autoridade administrativa é dispensável, a fim de considerar as declarações dos contribuintes como suficientes para a inscrição em dívida ativa.

Nesse sentido, no julgamento do RE 84.995/SP²⁵ a Suprema Corte entendeu que, “na espécie, houve declaração do contribuinte, pelo que dispensável era o processo administrativo”, concluindo, por isso, que o “lançamento” não seria nulo. A indicada decisão foi seguida por inúmeras outras emanadas pelo mesmo tribunal.²⁶

No Superior Tribunal de Justiça, o entendimento adotado converge com a tese em análise.²⁷ Inclusive, a Corte possui três julgados sob o manto dos recursos repetitivos, em que foi analisada a natureza das declarações realizadas pelos contribuintes nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No primeiro julgado (Tema 61 – Recurso Especial 962.379/RS), o STJ, analisando a abrangência da denúncia espontânea, determinou que a Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), ou qualquer outra da mesma natureza, desde que prevista em lei, é “modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco”.²⁸

25. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 84.995/SP*. Relator: Ministro Bilac Pinto, j. 25.03.1977, Órgão Julgador: Primeira Turma, *DJe* 25.04.1977.

26. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 87.241/SP*. Relator: Ministro Soares Muñoz, j. 14.11.1978, Órgão Julgador: Primeira Turma, *DJe* 11.12.1978; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 87.241/SP*. Relator: Ministro Soares Muñoz, j. 14.11.1978, Órgão Julgador: Primeira Turma, *DJe* 11.12.1978; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 113.798/SP*. Relator: Ministro Djaci Falcão, j. 08.09.1987, Órgão Julgador: Segunda Turma, *DJe* 18.12.1987.

27. Exemplo disso é o julgamento do Resp 71.959-SP, assim ementado: “Processual civil e tributário. Embargos à execução. Débito declarado e não pago (auto-lançamento). Desnecessidade de prévio exame da autoridade tributária, de homologação formal ou da notificação do contribuinte. A jurisprudência deste STJ é pacífica, no sentido de que, ‘no lançamento por homologação, o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, apura o tributo devido e recolhe o montante correspondente, sem qualquer interferência da Fazenda Pública, cujo prazo para conferir a exatidão desse procedimento inicia na data da antecipação do pagamento’. Do mesmo modo, ‘em se tratando de débito declarado e não pago, não tem lugar à homologação formal, sendo o mesmo exigível independentemente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo’” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 71.959/SP*. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, j. 07.05.1998, Órgão Julgador: Primeira Turma, *DJe* 11.06.1998).

28. “Tributário. Tributo declarado pelo contribuinte e pago com atraso. Denúncia espontânea. Não caracterização. Súmula 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, ‘O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo’. É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por

Nesse julgamento, o Tribunal consolidou o entendimento no sentido de que, se o crédito foi “previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido”.

Antes mesmo do julgado indicado, a Súmula 360/STJ (citada na ementa do REsp 962.379/RS) já prescrevia que “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Em tempo notar que, nos termos do parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional, não se considera a denúncia espontânea quando apresentada “após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”. Como consequência, quando o STJ estabelece o argumento interpretativo de que não se caracteriza a denúncia espontânea nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em verdade está equiparando o ato do contribuinte ao ato administrativo tendente ao lançamento, motivo pelo qual o artigo 138 do CTN seria aplicável ao caso.

Em 11 de março de 2009, praticamente um ano após o julgamento do Recurso Especial 962.379/RS (Tema 61), o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião da análise sobre responsabilidade dos sócios (Tema 96 – Recurso Especial 1.101.728/SP), debruçou-se novamente sobre a temática relacionada ao lançamento por homologação, oportunidade em que reafirmou o entendimento de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco”.²⁹

Desse julgamento derivou a Súmula 436, dispondo que “a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido. 2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 962.379/RS*. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, j. 22.10.2018, Órgão Julgador: Primeira Seção, DJe 28.10.2008).

29. “Tributário. Recurso especial. Execução fiscal. Tributo declarado pelo contribuinte. Constituição do crédito tributário. Procedimento administrativo. Dispensa. Responsabilidade do sócio. Tributo não pago pela sociedade. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que ‘a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco’ (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.2008)” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.101.728/SP*. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, j. 11.03.2009, Órgão Julgador: Primeira Seção, DJ 21.03.2010).

Oportuno, ainda, indicar que tal entendimento foi reiterado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.120.295/SP (Tema 383), cujo objeto tratou sobre início do prazo prescricional em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, decidindo-se que, nesses casos, o prazo prescricional quinquenal, tipicamente contado a partir do lançamento tributário, nos termos do artigo 173 do CTN, contar-se-ia “da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros)”.³⁰

Diante desse cenário, é seguro assumir que prevalece o entendimento jurisprudencial no sentido de que a declaração realizada pelo contribuinte nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação reveste-se da qualidade do próprio lançamento, atribuindo, portanto, caráter de ato administrativo à ação praticada pelo particular, contrariando frontalmente o próprio sistema jurídico que atribui exclusividade à administração pública para realização desses atos.

Esse entendimento, ao cabo, equipara um dever instrumento (“autolancamento”) do contribuinte ao próprio lançamento, o que não encontra respaldo na legislação vigente, mormente considerando que o artigo 142 do CTN expressamente dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”.

Assim, considerando que o crédito tributário é constituído por meio do lançamento e que esse é de competência privativa da autoridade administrativa, a única conclusão possível, embora contrária ao artigo 142 do CTN e à doutrina majoritária, é a de que, na visão dos tribunais superiores, a declaração é um ato de lançamento e, nessa condição, reveste-se de ato administrativo praticado por terceiro.³¹

Em conclusão, ainda que discordando da interpretação oferecida pelo STJ, resta-nos assumir que, em razão dos julgamentos em sede de recursos repetitivos, atualmente prevalece o entendimento jurisprudencial de que o autolancamento é um ato administrativo praticado por terceiro e, nessa condição, o artigo 24 da LINDB seria aplicável à hipótese, conforme análise mais acurada adiante.

5. A APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Em que pese o entendimento doutrinário indicado, tendo em vista o caráter vinculante dos posicionamentos dos tribunais superiores, em especial do STJ, entendendo que

30. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.120.295/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux, j. 12.05.2010, Órgão Julgador: Primeira Seção, DJ 21.05.2010.

31. Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello, ato administrativo é a “declaração do Estado, ou de quem lhe faça as vezes, no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgãos jurisdicionais” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 16).

a declaração instrumental dos tributos sujeitos ao lançamento tributário por homologação enquadra-se na categoria de ato administrativo praticado por terceiro, decorre a conclusão favorável à aplicabilidade do artigo 24 da LINDB.

Conseqüentemente, quando o contribuinte pratica o ato, levando em conta as orientações gerais da época, cria a expectativa legítima de que aquela ação não será objeto de revisão, desconsiderando tais orientações em razão da proteção concedida pelo artigo 24 da LINDB. Muito embora o diploma legal refira-se à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, na medida em que a jurisprudência consolidou o entendimento de que o “autolancamento” é ato administrativo praticado por terceiro, então, por decorrência lógica, o artigo 24 é perfeitamente aplicável à espécie.

Indispensável repisar que, segundo entendemos, a posição da jurisprudência vai de encontro com o artigo 142 do CTN e, conseqüentemente, carece de fundamentação legal. Seria contraproducente, porém, caminhar aos braços com essa interpretação, ignorando jurisprudência consolidada em sentido oposto, com único intuito de apresentar análise normativa, deixando de lado os fatos empíricos e pragmáticos acerca da aplicação do artigo 24 da LINDB.

Considerando essa conjuntura, no presente tópico, adotar-se-á como premissa a posição consolidada da jurisprudência, cujo entendimento é em sentido inverso da doutrina, atribuindo ao “autolancamento” característica de ato administrativo, para os fins pretendidos pelo artigo 142 do CTN.

Aliás, caso prevalecesse a posição majoritária da doutrina, com a qual concordamos, e que diverge frontalmente da posição adotada pelo STJ, então adentrariamos em um terreno perigoso, no qual o hermeneuta poderia chegar a uma conclusão absolutamente contraditória, *vis-à-vis* o princípio da segurança jurídica: na medida em que o artigo 24 menciona exclusivamente “ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”, caso o ato do contribuinte no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação não se subsumisse a essas hipóteses, então o intérprete poderia concluir que, nesses casos, a expectativa legítima do contribuinte não estaria protegida, em claro confronto ao princípio da segurança jurídica.

Obviamente essa conclusão não prevalece diante de uma interpretação mais harmônica e acurada do nosso ordenamento jurídico. É que uma lei infraconstitucional não pode limitar, e tampouco contrariar, o princípio da segurança jurídica, considerado pela doutrina como um sobreprincípio constitucional.

Nessa linha, Humberto Ávila ensina que “o emprego da expressão ‘segurança jurídica’ denota, pois, um juízo prescritivo a respeito daquilo que deve ser buscado de acordo com determinado ordenamento jurídico” e arremata afirmando que “a expressão ‘a eficácia das decisões judiciais deve ser garantida’ ilustra esse sentido”.³²

32. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 127.

Em sendo assim, a segurança jurídica deve ser protegida independentemente de estarmos diante de atos administrativos ou atos particulares, dado que a Constituição Federal garante a proteção da expectativa legítima dos jurisdicionados. Adicionalmente, é necessário mencionar que o artigo 24 da LINDB tem, por escopo, proteger o jurisdicionado da revisão de atos praticados pelo Poder Público, o que não importa dizer que atos praticados pelos particulares careçam de qualquer proteção.

Captando o risco de interpretações equivocadas, Humberto Ávila,³³ considerado um dos maiores especialistas sobre o tema, afirma que o artigo 24, ao contrário de trazer proteção adicional aos jurisdicionados, limita a aplicação do princípio da segurança jurídica, justamente pelo risco de inculcar no intérprete a noção – equivocada – de que sua aplicação é restrita aos tributos que não estão sujeitos ao lançamento por homologação – que atualmente são poucos –, excluindo todas as demais hipóteses da proteção visada pelo legislador.

Dessa forma, ou bem aceitamos que o chamado “autolancamento” é ato administrativo praticado por terceiro, em linha com a posição emanada pelo STJ, e, nessa qualidade, subsome-se ao texto do artigo 24, ou bem entendemos que o artigo 24 carece de qualquer relevância, na medida em que a expectativa legítima dos jurisdicionados sempre estará sob o manto da proteção do princípio da segurança jurídica, independentemente da nossa posição sobre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Fora desse cenário não encontramos solução que não confronte o princípio da segurança jurídica.

Consequentemente, independentemente da corrente a que nos alinhamos sobre a interpretação acerca dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a verdade é que aos contribuintes resta o princípio da segurança jurídica previsto na Constituição Federal, como meio de prestigiar a sua confiança e calculabilidade, ante as atividades estatais.

Tais perspectivas são apresentadas por Humberto Ávila em sua obra *Segurança Jurídica*, prescrevendo a aplicação da “Segurança Jurídica” tanto em perspectiva dinâmica e intertemporal (“imutabilidade x confiabilidade”) quanto com vista ao futuro (“previsibilidade x calculabilidade”).

Sob a primeira perspectiva, o autor indica que “a segurança jurídica envolve a busca do ideal de imutabilidade de determinadas normas” podendo compreendê-la como “exigência de ‘estabilidade na mudança’”; por outra ótica, quanto à calculabilidade, ensina que “a segurança jurídica prescreve a total capacidade de antecipar as consequências jurídicas da conduta” e, dessa forma, “garante o direito de o particular, com exatidão, conhecer, hoje, o Direito de amanhã, antecipando o conteúdo da decisão futura que irá qualificar juridicamente o ato hoje praticado”.³⁴

33. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes. *Interpretação da Segurança Jurídica no Direito Tributário*. Vídeo (331 min). São Paulo: NEF; FGV, 06.11.2018. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/evento/interpretacao-seguranca-juridica-direito-tributario]. Acesso em: 11.02.2019.

34. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 142-143.

Por sua vez, Heleno Taveira Torres³⁵ indica que “a segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, pode ser compreendida como princípio-garantia constitucional que pretende proteger direitos decorrentes da confiança legítima na criação ou aplicação de normas tributárias”.

Em resumo, ambos os autores aceitam ser a segurança jurídica um princípio-garantia constitucional e, nessa linha, carece de legislação infraconstitucional determinando sua aplicação. De toda sorte, considerando a posição do STJ, podemos assumir que, pragmaticamente, o entendimento prevalece no sentido de que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se revestem de características de ato administrativo e, nessa linha, subsomem-se ao artigo 24 da LINDB.

6. DA POSIÇÃO DO CARF ACERCA DA APLICABILIDADE DO ARTIGO 24

Objetivando avaliar a aplicação prática do artigo 24 da LINDB, no presente tópico indicaremos a posição que o CARF vem adotando sobre o tema no período compreendido entre a produção dos efeitos da lei (26 de abril de 2018), considerando a *vacatio legis* prevista no texto legal, até dezembro de 2019.

Para levantamento da base a ser pesquisada, foi utilizado o sítio eletrônico do CARF, na seção de consulta de jurisprudência. Por meio da utilização das expressões *artigo + 24 + LINDB* e *artigo + 24 + 13.655*, foram identificados 19 julgamentos da 1ª Turma; 24 julgamentos da 2ª Turma, bem como o julgamento do Processo Administrativo 19515.003515/2007-74 (Acórdão 9202-006.996), pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, totalizando 55 decisões envolvendo o tema em análise.

Dos acórdãos analisados, não se localizou qualquer precedente em que o CARF proferiu posicionamento favorável à aplicação do artigo 24 da LINDB, muito embora a 2ª Câmara da 1ª Turma tenha debatido amplamente o tema, sendo o caso decidido, não raras vezes, por voto de qualidade.

Entre eles, é oportuno citar o trecho do julgamento de lavra da Julgadora Gisele Barra Bossa (Acórdão 1201-002.983), considerando a LINDB como princípio norteador interpretativo do sistema jurídico, indicando que:

“Em síntese, considero que a LINDB: (i) é aplicável em matéria tributária; (ii) a norma geral constante do artigo 24 da LINDB, em linha com os citados dispositivos da legislação tributária proíbe, a retroação de nova orientação; (iii) sua função é contribuir de modo importante para eficácia das disposições particulares, especialmente o artigo 100, III, do CTN. Com efeito, não cabe no presente processo a aplicação de qualquer penalidade – multas em geral.”³⁶

35. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012.

36. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 1201-002.983*. Processo 10120.720212/2016-70. Relatora: Gisele Barra Bossa, j. 12.06.2019, Publicação: 15.07.2019.

Por sua vez, a Julgadora Amélia Wakako Morishita Yamamoto Bossa (Acórdão 1301-003.656), igualmente concordou com a aplicabilidade do referido dispositivo legal, fazendo a ressalva de que se deveria apenas investigar do que se trataria o termo *jurisprudência majoritária*, controvérsia levantada no início desse estudo:

“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.

No caso em discussão, sem se verificar o entendimento majoritário à época dos fatos, o meu entendimento é de que o ágio constituído, originado nas formas colocadas seria plenamente válido, outros que por outras razões, comprovações de valor não seriam passíveis de serem aceitos. Dessa forma, num primeiro enfoque parece-me aplicável o art. 24 da LINDB.”³⁷

Trata-se, contudo, de posições isoladas. O Acórdão 9202-006.996, emanado pela 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, sintetiza com mais precisão a posição do CARF sobre o tema. Por meio de tal julgado, a CSRF decidiu por não conhecer da questão, por entender que o “conteúdo não tem pertinência com o objeto do Recurso Especial, tampouco é aplicável ao Processo Administrativo Fiscal”, isso porque foi considerado que a Lei 13.655/2018 “promoveu alterações na atuação dos órgãos de controle da Administração Pública, principalmente do Tribunal de Contas da União (TCU)”. Fez questão de consignar que “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”.³⁸

Em um segundo momento, a mesma 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que tal dispositivo “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 autuações objeto do processo”.³⁹

Além desses, pode-se citar interessante julgamento da 3ª Câmara da 1ª Turma do CARF, por meio do qual se decidiu que a LINDB é norma válida, vigente e eficaz e que,

37. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 1301-003.656*. Processo 10980.724907/2016-09. Relatora: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, j. 22.01.2019, Publicação: 01.03.2019.

38. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9202-006.996*. Processo 19515.003515/2007-74. Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo, j. 21.06.2018, Publicação: 23.07.2018.

39. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9202-007.145*. Processo 16327.001389/2009-12. Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa, j. 29.08.2018, Publicação: 15.10.2018.

por isso, teria aplicabilidade ao CARF. Entretanto, concluíram no sentido de que o artigo 24 não se aplicaria “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 revisão tem natureza administrativa”.⁴⁰

Além de tais julgamentos, convém pontuar que as turmas ordinárias do CARF estão massivamente entendendo pela não aplicabilidade do artigo 24 da LINDB aos julgamentos do tribunal administrativo.

No Acórdão 9101-003.839, emanado no Processo 16561.720077/201315, muito embora tenha se reconhecido que:

“[...] o art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral, [...]”.⁴¹

Entendeu-se, segundo voto de Viviane Vidal Wagner, que tal alteração legislativa não teria qualquer aplicabilidade ao direito tributário, restringindo-se à seara de direito administrativo.

Além desse, outro argumento recorrente encontrado em julgamentos do CARF revela que o tribunal administrativo possui o entendimento no sentido de que o conteúdo da alteração da LINDB envolve normas gerais, não se aplicando ao âmbito tributário. Segundo defende parte dos julgadores, para o fim de aplicação no âmbito tributário, o conteúdo normativo deveria ser veiculado por lei complementar (art. 146, CF), conforme revela o voto de Daniel Ribeiro Silva no Acórdão 1.401.002.992, oriundo do processo administrativo 16561.720065/201382.⁴²

Nesse mesmo julgamento, aduziu-se que a previsão aqui estudada já se encontra devidamente contemplada no Código Tributário Nacional por meio dos artigos 100 e 146, que elevam decisões de órgãos administrativos a normas complementares e a impossibilidade de mudança de critérios de jurídicos após a formalização lançamento, respectivamente.

Por fim, indica-se que a situação prevista pelo artigo 24 da LINDB apenas se aplica a situações plenamente constituídas, não considerando o lançamento por homologação

40. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 1.301.003.284*. Processo 13864.720171/201525. Relatora: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, j. 14.08.2018, Órgão Julgador: 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Publicação: 10.09.2018.

41. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9101-003.839*. Processo 16561.720077/2013-15. Relatora: Cristiane Silva Costa, j. 03.10.2018, Publicação: 15.01.2019.

42. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 1401-002.992*. Processo 16561.720065/2013-82. Relator: Daniel Ribeiro Silva, j. 20.11.2018, Publicação: 09.01.2019.

abrangido em tal qualificação, por entender que o ato do contribuinte de declarar o tributo devido e recolher a quantia por ele apurada não tornaria o lançamento plenamente constituído, dado que dependeria da homologação fazendária para tanto.

Além de tais entendimentos, a 2ª Turma do CARF igualmente vem mantendo forte entendimento pela inaplicabilidade do artigo 24 da LINDB, com os seguintes fundamentos, retirados de trecho do Acórdão 1402-003.607:

“O art. 24 da LINDB não tem por objeto regulamentar o lançamento fiscal e as decisões proferidas no PAF:

– O ato do lançamento não consubstancia ‘revisão’ de ato da Administração, não sendo possível concluir, do art. 24 da LINDB, que o auditor fiscal, ao efetuar o lançamento, esteja amarrado à jurisprudência administrativa ou judicial existente à época dos fatos geradores; ademais, apenas Lei Complementar poderia dispor sobre norma geral afeta à atividade do lançamento;

– Tampouco faz sentido, diante do texto normativo, concluir que os órgãos responsáveis pelo julgamento de recursos administrativos, ao ‘revisar o lançamento’ estejam vinculados à jurisprudência majoritária existente à época dos fatos geradores;

– O artigo 24 simplesmente determina que, se a Administração pratica ato que gera uma situação consolidada (por exemplo, emite uma licença de funcionamento, assina um contrato, autoriza um pagamento), a mudança posterior de entendimento sobre a validade deste ato não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração gerou;

– O Código Tributário Nacional (CTN) possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário (art. 146). Trata-se de normatização específica quanto às questões que o art. 24 (norma geral) se propõe a regulamentar;

– A Lei 13.655/2018 não atribui eficácia normativa à jurisprudência majoritária vigente à época dos fatos geradores, não a enquadrando no conceito de decisão normativa, nos termos do art. 100, II, do CTN.”⁴³

Como se nota, a aplicabilidade do artigo 24 da LINDB vem sendo duramente rechaçada pelo CARF, embora, por vezes, tal posicionamento se mantenha em virtude de voto de qualidade.

Para sintetizar o entendimento geral do CARF, o quadro a seguir resume a posição de cada julgador, oferecendo contribuição significativa ao operador do direito que pretenda analisar o tema no plano concreto:

43. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 1402-003.607*. Processo 10600.720017/2017-28. Relator: Marco Rogério Borges, j. 11.12.2018, Publicação: 01.02.2019.

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
16561.720143/2017-72	1401-003.809	-	Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Eduardo Morgado Rodrigues, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano (Presidente em exercício), Carlos André Soares Nogueira e Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado).
16561.720115/2016-74	1301-004.113	-	Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nélso Kichel, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).
16327.720307/2017-34	1201-003.202	-	Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marrotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizardo Rodrigues de Sousa (Presidente).
10600.720092/2016-16	1302-003.821	-	Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
10600.720089/ 2016-94	1301- 003.984	-	Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.
10855.721325/ 2016-06	3302- 007.542	-	Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).
10166.724917/ 2014-78	2402- 007.296	-	Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.
16561.720163/ 2012-39	9101- 004.288	-	André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).
16643.000425/ 2010-73	1201- 003.098	-	Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
			Santos Guedes (suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).
10166.724560/ 2014-28	2402- 007.295	-	Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.
10166.724558/ 2014-59	2402- 007.294	-	Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.
10166.724557/ 2014-12	2402- 007.292	-	Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.
10166.724542/ 2014-46	2402- 007.293	-	Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
16327.720671/ 2012-90	9202- 007.943	-	Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo.
16561.720059/ 2016-78	1401- 003.632	-	Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira.
16682.720173/ 2010-36	1301- 003.972	-	Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelson Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.
16682.720863/ 2017-61	1201- 002.982	Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa (Relatora) e André Severo Chaves (Suplente Convocado).	Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira, Efigênio de Freitas Junior, e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).
10120.720212/ 2016-70	1201- 002.983	Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa (Relatora) e André Severo Chaves (Suplente Convocado).	Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira, Efigênio de Freitas Junior e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
19515.720434/ 2015-42	1402- 003.858	-	Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).
10805.721978/ 2016-72	2402- 007.237	-	Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sergio da Silva, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado), Mauricio Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.
15983.720159/ 2015-90	2402- 007.208	-	Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sergio da Silva, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado), Mauricio Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.
11065.721801/ 2017-21	3302- 006.924	-	Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto).
19515.720082/ 2016-14	2402- 007.168	-	Denny Medeiros da Silveira, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sergio da Silva, Fernanda Melo Leal (Suplente

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
			Convocada), Luis Henrique Dias Lima, Wilderson Botto (Suplente Convocado) e Gregório Rechmann Junior. Ausente a conselheira Renata Toratti Cassini, substituída pelo conselheiro Wilderson Botto (Suplente Convocado).
16327.720633/2015-80	2402-007.277	Renata Toratti Cassini	Denny Medeiros da Silveira (presidente), Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sergio da Silva, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado), Mauricio Nogueira Righetti e Gregorio Rechmann Junior.
17747.000493/2009-01	3402-006.415	-	Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra e Marcos Antônio Borges (Suplente convocado).
10860.721675/2015-12	3302-006.787	-	Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado).
16561.720241/2016-29	1401-003.183	-	Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente),

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
			Abel Nunes de Oliveira Neto Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morga- do Rodrigues.
11020.721188/ 2017-68	1.401- 003.184		Luiz Augusto de Souza Gon- çalves (Presidente), Daniel Ri- beiro Silva (Vice-Presidente), Abel Nunes de Oliveira Neto Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morga- do Rodrigues.
16327.720049/ 2013-62	9101- 003.009	-	André Mendes de Moura, Cris- tiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Pentead, Lív- ia De Carli Germano e Adria- na Gomes Rêgo (Presidente).
19515.003515/ 2007-74	9202- 006.996	Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz.	Elaine Cristina Monteiro e Sil- va Vieira, Heitor de Souza Lima Júnior, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rita Eliza Reis da Cos- ta Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).
6327.001389/ 2009-12	9202- 007.145	Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz.	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Bar- bosa (Relator), Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convoca- do), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exer- cício).

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
10600.720035/2014-67	9101-003.733	Luís Flávio Neto.	André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício)
16561.720047/2014-81	9101-003.734	Luís Flávio Neto.	André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).
16327.721125/2014-38	9101-003.735	Luís Flávio Neto.	André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).
19515.001282/2010-71	9101-003.807	Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra.	André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego (Presidente).
16561.720077/2013-15	9101-003.839	Luís Flávio Neto.	André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
16561.720065/ 2013-82	1401- 002.992	-	Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Sérgio Abelson (Suplente Convocado), Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Leticia Domingues Costa Braga.
10880.720246/ 2013-10	1401- 002.993	-	Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Claudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente) e Sergio Abelson (suplente convocado).
13502.720411/ 2017-62	1401- 003.041	-	Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada em substituição ao impedimento do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva), Leticia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.
19515.002021/ 2005-19	9101- 003.745	Luís Flávio Neto.	André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
19515.004949/ 2009-53	9101- 003.217	-	André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luís Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo
13864.720171/ 2015-25 ⁴⁴	1301- 003.284	-	Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.
16561.720088/ 2017-11	1302- 003.026	Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Flávio Machado Vilhena Dias e Maria Lucia Miceli.	Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique da Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil e Gustavo Guimarães da Fonseca.
16682.722573/ 2016-71	1302- 003.160	-	Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

44. Entendimento intermediário: “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” (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão* 1301-003.284. Processo 13864.720171/2015-25, j. 14.08.2018, Publicação: 10.09.2018).

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
19515.000084/2010-90	1302-003.214	-	Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).
12448.720701/2014-01	1302-003.228	-	Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.
19515.000427/2010-16	1402-003.599	-	Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).
16561.720242/2016-73	1402-003.605	-	Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente em Exercício).
10600.720017/2017-28	1402-003.607	-	Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
			Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone.
10980.724907/2016-09	1301-003.656	Amélia Wakako Morishita Yamamoto.	Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelson Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.
16561.720088/2014-78	3302-006.536	-	Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Corinto Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato de Deus e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).
13830.720422/2017-21	1402-003.823	-	Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).
16561.720031/2016-31	1402-003.851	-	Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa.

Processo Administrativo	Número do Acórdão	Julgadores Favoráveis à Aplicação	Julgadores Desfavoráveis à Aplicação
18471.002736/2008-05	1402-003.898	-	Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).
10600.720031/2016-41	1402-003.905	-	Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme é possível extrair do quadro anterior, há uma ampla maioria de julgadores do CARF inclinando-se pela inaplicabilidade do artigo 24 da LIND ao processo administrativo tributário, especialmente nos casos envolvendo tributos sujeitos aos lançamentos por homologação.

Como consequência, considerando que grande parte dos tributos federais é abrangida por normas que determinam que o lançamento seja realizado por homologação, conclui-se que, ao menos considerando o período compreendido na análise anterior, o artigo 24 da LINDB não tem encontrado aplicação prática no processo administrativo tributário brasileiro no âmbito federal.

7. CONCLUSÃO

O objetivo do presente artigo compreendeu a análise da aplicabilidade da recente alteração na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), intitulada por seus idealizadores como “Lei da Segurança para a Inovação Pública”,⁴⁵ aos chamados tributos

45. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; DE FREITAS, Rafael Vêras. A nova LINDB e o direito à previsibilidade das mudanças interpretativas. *Consultor Jurídico*, 01.06.2018. Disponível em: [www.conjur.com.br/2018-jun-01/opiniao-lindb-direito-previsibilidade-mudancas-interpretativas]. Acesso em: 24.11.2019.

sujeitos ao lançamento por homologação (autolançamentos), em especial no que concerne ao artigo 24, que trata sobre a revisão de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa.

Muito embora a novidade legal seja defendida pelos seus idealizadores como um avanço na aplicação do princípio da segurança jurídica, trazendo maior estabilidade às relações entre o poder público e os jurisdicionados, parte da doutrina se manifestou temerária a respeito de sua aplicação, inclusive identificando riscos de que seu conteúdo restrinja a aplicação do princípio em questão.

Entre as controvérsias acerca do conteúdo do texto legal, destacam-se a imprecisão da expressão *jurisprudência majoritária* e a inaplicabilidade do artigo 24 aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na medida em que, nesses casos, a constituição do crédito tributário carece, ao menos em princípio, de ato administrativo.

Adotando posição pragmática, assumiu-se no presente trabalho que, mantendo coerência sistêmica, a interpretação mais coerente do texto do artigo 24 é aquela em que prevaleça o conceito de jurisprudência vinculante, tal como previsto no artigo 928 do CPC.

O mesmo pragmatismo permitiu aceitar a firme posição do Superior Tribunal de Justiça, equiparando dever instrumental ao próprio lançamento tributário, para casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, concluindo-se pela aplicabilidade do artigo 24 da LINDB a declarações dos contribuintes, com o fim de antecipar o pagamento dos tributos exigidos via referida modalidade de lançamento.

Portanto, em razão do entendimento jurisprudencial pacificado pelos tribunais superiores, resta inequívoca aplicação do artigo 24 da LINDB à sistemática dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Ainda que se adote a posição doutrinária no sentido que, nesses casos, não estamos diante de ato administrativo em razão de o lançamento tributário ser ato privativo da autoridade fiscal, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não se pode relegar a aplicação do artigo 24 da LINDB apenas aos tributos cujo lançamento seja por declaração ou de ofício, sob pena de restringir demasiadamente dispositivo legal que tem como desiderato garantir aplicação mais precisa do princípio da segurança jurídica.

A despeito dessa conclusão, nota-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem rechaçando a aplicação do artigo 24 ao processo administrativo fiscal, em especial aos casos envolvendo tributos sujeitos aos lançamentos por homologação, que são a maioria.

8. REFERÊNCIAS

- ALVIM, Arruda. *Manual de Direito Processual Civil: teoria geral do processo, processo de conhecimento, recursos, precedentes*. 18. ed. São Paulo: Ed. RT, 2019.
- AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

- ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O Precedente no Novo Código de Processo Civil e suas Implicações Tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado (Coord.). *O Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo: FiscoSoft, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e sua Imprescindibilidade. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latim, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MARQUESNETO, Floriano de Azevedo; DEFREITAS, Rafael Vêras. A nova LINDB e o direito à previsibilidade das mudanças interpretativas. *Consultor Jurídico*, 01.06.2018. Disponível em: [www.conjur.com.br/2018-jun-01/opinio-lindb-direito-previsibilidade-mudancas-interpretativas]. Acesso em: 24.11.2019.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SANTIN, Lina; ALHO NETO, João; CYPRIANO, Gabriel Franchito. LINDB: objetivando os princípios estruturantes do Direito. *Consultor Jurídico*, 28.09.2018. Disponível em: [www.conjur.com.br/2018-set-28/neffgv-lindb-objetivando-principios-estruturantes-direito]. Acesso em: 24.01.2019.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes. *Interpretação da Segurança Jurídica no Direito Tributário*. Vídeo (177 min). São Paulo: NEF; FGV, 05.11.2018. Disponível em: [www.youtube.com/watch?v=R5vMCDJhx0M]. Acesso em: 11.02.2019.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes. *Interpretação da Segurança Jurídica no Direito Tributário*. Vídeo (331 min). São Paulo: NEF; FGV, 06.11.2018. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/evento/interpretacao-seguranca-juridica-direito-tributario]. Acesso em: 11.02.2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012.
- XAVIER, Alberto. O Conceito de Autolançamento e a Recente Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latim, 2008.

PESQUISAS DO EDITORIAL**Veja também Doutrinas relacionadas ao tema**

- A função do lançamento tributário e considerações sobre o lançamento por homologação, de Gustavo Goiabeira de Oliveira – *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 10/213-232 (DTR\2005\763);
- A norma jurídica tributária construída a partir do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, de Lucas Silva Marques da Fonseca – *RDTC* 25/15-36 (DTR\2020\8321); e
- O princípio da segurança jurídica em matéria tributária: uma análise da aplicabilidade do art. 24 da LINDB aos processos administrativos fiscais, de Edson Antônio Sousa Pontes Pinto, Álex Roberto de Sousa Araújo e José Nogueira da Costa Neto – *RT* 1014/231-249 (DTR\2020\3914).

Veja também Jurisprudência relacionada ao tema

- Conteúdo Exclusivo Web: JRP\2020\538405, JRP\2015\1631217, JRP\2012\44652 e JRP\2011\8762.