13

O PRINCÍPIO DA CONFIANÇA RETRATADO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 100 E 146 DO CTN. A ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS

VALTER DE SOUZA LOBATO

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela UFMG.
Professor de Direito Tributário dos cursos de graduação e especialização das Faculdades Milton Campos, em Belo Horizonte.
Advogado.

No presente artigo, após estabelecer as premissas jurídicas mais sólidas que sustentam o edifício do nosso ordenamento jurídico, em particular o valor Segurança Jurídica e o princípio da confiança como pilares legítimos e inarredáveis do Estado Democrático de Direito, buscaremos demonstrar que tais princípios podem ser muito bem visualizados na leitura e interpretação dos arts. 100 a 146 do Código Tributário Nacional. Ao final, serão analisados alguns casos concretos para verificar quando se dá a aplicação dos dispositivos acima que, apesar de serem semelhantes, possuem objetivos e aplicabilidade distintas.

1. Estado Democrático de Direito. Segurança jurídica e confiança sistêmica

O Texto Constitucional em vigor foi mais do que explícito, foi enfático e exaustivo para demonstrar as amarras ao abuso do poder, bem como consagrar como pilares do Estado Brasileiro o Estado Democrático de Direito, a República e o Federalismo. A Constituição, como um pacto maior da Nação, busca a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e participação dos valores sociais.

Nas palavras de Norberto Bobbio,[1] "o Estado de direito é o Estado dos cidadãos". O Estado Democrático de Direito é uma nova tentativa de preservação dos

1. BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Trad. Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1992.

direitos e garantias individuais, garantias democráticas e preservação da dignidade humana, através da consagração dos Direitos Sociais.

Misabel Derzi[2] demonstra que a expressão Estado Democrático de Direito não se esgota em seu conceito formal, pelo contrário, sendo este apenas um dos elementos que compõem a ideia do Estado Democrático de Direito, estando seus fundamentos alicerçados no art. 2.º e seus objetivos no art. 3.º, ambos do Texto Constitucional.

Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codecisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o *ser oligárquico* subsistente em quase todas as democracias.

Não há incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Nas novas fórmulas encontradas pelas constituições mais modernas, não há de modo algum renúncia às clássicas garantias jurídicas. Entretanto, ao mesmo tempo, se buscam metas de maior justiça social, condições efetivas de uma vida digna para todos por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade (v. José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 5. ed., São Paulo: Ed. RT, 1989, p. 99 ss.).

A Constituição de 1988 supõe um constitucionalismo que trabalha essas exigências jurídicas concretas. O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver-se digna e plenamente sua personalidade. Prejudicados ficam, dessa forma, as teorias de política econômica ou de política fiscal incompatíveis com o Estado Democrático.

Destarte, Estado de Direito seria aquele que, do ponto de vista formal, garante a obediência ao Texto Constitucional e às leis que o regulam e o operacionalizam e, do ponto de vista material, aquele Estado que tem como meta a justiça material, a liberdade e a igualdade, equilibrando tais pilares para que intervenha o mínimo possível na liberdade, com atuação isonômica, na busca da justiça material, tudo isso com previsibilidade de regras e com direitos processuais garantidores dos questionamentos da sociedade à atuação do Estado (exercício da cidadania).

Assim, Justiça e Segurança Jurídica são pressupostos do Estado Democrático de Direito, pois, se o Sistema garantiu os direitos e garantias individuais e sociais, cabe a ele buscar, dentro de sua própria estrutura, formas de efetivá-los ou preservá-los.

2. DERZI, Misabel, nota 1, p. 10. In. BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed., atual. Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 34. (grifos nossos).

Contudo, o maior desafio do Direito não é a integração de seus próprios princípios (meio), mas como permanecer sendo um Sistema Social útil, não se misturar com os elementos que se encontram fora de seu âmbito (poder, economia etc.), apesar de se comunicar de forma permanente com tais elementos (fim).

Esse desafio demonstrou que o Direito não mais abarca os anseios sociais e levou à constatação de que a Sociedade não se move em torno do Direito, sendo este apenas mais um elemento da intricada relação social. Dessa preocupação de inserção social do Direito nascem as mais recentes teorias. O desafio atual do Direito, nos parece, é a convivência que pode ter com a realidade social e como introjetar esta realidade no Sistema, sem perder seu caráter científico, enfim, como não misturar os Sistemas Sociais. Geraldo Ataliba, que tanta falta faz ao Direito Tributário, já fazia o alerta anos atrás[3] de que o grande desafio na luta pela autonomia do Direito Tributário não foi sua separação de outros ramos do Direito, mas a autonomia do jurídico relativamente ao pré-jurídico.

Enfim, a modernidade aprendeu que o Direito não pode se abster da comunicação com o Sistema Social, pois dele é parte integrante, mas também deve respeitar seu caráter normativo, abstraindo-se de conceitos *pré-jurídicos*, sob pena de não se produzir ciência e do conhecimento não ser algo consistente, e sim uma série de dados perdidos no espaço, sem qualquer liame.

Para alcançar seu objetivo, é preciso antes que a criação do ambiente seguro, estável e minimamente previsível, mas que não pode significar jamais manutenção do *status quo*, posto que, se assim for, o posicionamento torna-se absolutamente incompatível com as diretrizes determinadas pelo Texto Constitucional. As determinações constitucionais são claras: previsibilidade dos atos, mas criação de mecanismos que busquem justiça social, igualdade e os demais valores individuais e sociais preservados pela Carta Magna.

Para Luhmann e Misabel Derzi, o fechamento operacional do direito (enquanto sistema) é essencial para garantir a segurança jurídica: "Importa dizer ser essencial que o sistema jurídico se torne autopoietico, autorreferencial, com a meta de possibilitar a vida social, para isso oferecendo um mínimo de confiança e de segurança nos julgados dos tribunais e de orientação às expectativas normativas (...)".[4]

A busca da previsibilidade e certeza do Direito, no Sistema Jurídico-Tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional, posto que a todo instante consagra a preservação do passado e das expectativas legítimas, seja pela

3. DERZI, Misabel. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: Ed. RT, 1988, Prefácio.
4. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 48.

preservação da coisa julgada, do ato jurídico perfeito ou do direito adquirido, seja pela certeza da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade do Direito.

Aliás, como bem lembra a Professora Derzi[5], citando Mattern, "Estado de Direito não é apenas Estado das leis, pois administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça" . Nesse sentido, a doutrina é unânime ao afirmar que o princípio da proteção da confiança legítima advém de forma direta do Estado Democrático de Direito, em seu sentido material, como consequência direta do princípio (valor) segurança jurídica.[6]

A teoria de Luhmann centra-se na confiança sistêmica,[7] não como mera esperança, mas numa expectativa confiável que pode interferir na decisão tomada pela pessoa que confia. A decisão tomada nos dias atuais deve ter algum grau de certeza que as regras que iluminaram o processo decisório sejam mantidas para julgamento futuro.

Isso porque, diante da complexidade dos fatos e dos regramentos sociais, nos ensinamentos de Luhmann,[8] somente a redução da complexidade do mundo real e planificação de comportamentos, pode levar a garantia do ambiente um pouco mais seguro e previsível. Aqui, o real papel da confiança, pois esta "deve reduzir o futuro, de modo que se iguale com o presente, isto é, reduza a complexidade", enfim, a única forma de confiar no futuro é antecipá-lo a valor presente.

Por isso, a confiança sistêmica é cara ao modelo desenhado por Luhmann, pois através dela se permite a redução da complexidade[9] e das expectativas que possam

5. DERZI, Misabel de Abreu Machado. op. cit., p. 377.
6. Nesse sentido, CALMES, Sylvia. Du príncipe de Protection de la Confiance Légitime en Droit Allemand, Communautaire et Français. Paris: Dalloz, 2001. Rafael Maffini bem define que "em todas as perspectivas pelas quais se possa analisar o sobreprincípio do Estado de Direito, afigura-se uma constante a menção ao princípio da segurança jurídica, no sentido de que este (o princípio da segurança jurídica) decorre, dedutivamente, daquele (o sobreprincípio do Estado de Direito)". In. MAFFINI, Rafael. Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
7. "Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, por meio da confiança, o tempo se invalida ou ao menos se invalidam as diferenças de tempo." Luhmann. Confianza. Barcelona: Anthropos, 1996.
8. LUHMANN, Niklas. Confianza. Barcelona: Anthropos, 1996, p. 21.
9. "A questão da complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes. Onde há confiança há aumento de possibilidades para a experiência e a ação; há possibilidade do aumento da complexidade do sistema social; e também há um aumento do número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, porque a confiança constrói uma forma mais efetiva de redução da com-

ser criadas.[10] A antecipação do futuro, enfim, permite que não se trabalhe mais com um ambiente onde o Direito pode não ser eficaz.

A confiança é um princípio implícito do Sistema e que a sua cristalização por outros tantos princípios apenas faz com que sejam estes apenas algumas das manifestações da confiança sistêmica, que permanece latente no Sistema do Direito, a agir quando necessário, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro.

Como bem alertado por Misabel Derzi,[11] somente a manutenção da confiança, da segurança e das estabilidades nas relações sociais pode fazer com que o Direito sobreviva, caso contrário ele se misturará com outros ambientes sociais e será imprestável para planificar comportamentos.

Destarte, a Teoria dos Sistemas Autopoieticos de Luhmann demonstra que o Direito, para gerar conhecimento e preencher um pouco de suas expectativas, deve se fechar enquanto sistema, não admitindo interferências externas que não sejam processadas internamente, pelo próprio Sistema do Direito. Mas, para não se perder ou tornar-se defasado frente à velocidade das mudanças implementadas nos fatos sociais, o direito torna-se um sistema normativo fechado, mas *cognitivamente* aberto, assimilando os fatores do meio ambiente social, de acordo com seus critérios de percepção. Assim, o conhecimento é gerado pelo fechamento normativo, enquanto que a reciclagem advém da possibilidade de alteração do Direito pela dimensão cognitiva, adaptando este à velocidade e complexidade da Sociedade Moderna. A Justiça e a Segurança advêm da análise do sistema fechado e normativo, mas sua legitimação advém da argumentação, que abre espaço à dimensão cognitiva.

Nos ensinamentos de Ingo Sarlet, a confiança é pressuposto do Estado Democrático de Direito:[12] No que diz com a importância do princípio (fundamental) da

plexidade. " Niklas Luhmann. Confianza. Trad. Amada Flores, Anthropos. Universidad IberoAmericana. Santiago: 1996, p. 14.

10. "Na confiança no sistema, está-se continuamente consciente de que tudo o que se realiza é um produto, que cada ação foi decidida depois de ser comparada com outras possibilidades. A confiança no sistema conta com processos explícitos para a redução da complexidade, quer dizer, com pessoas, não com a natureza. Os grandes processos civilizadores de transição, até a confiança no sistema, dão à humanidade uma atitude estável em direção ao que é contingente em um mundo complexo, faz possível viver com a consciência de que tudo poderia ser de outra maneira. Esses processos fazem com que o homem possa ter consciência da contingência social do mundo. Esse pensamento dá origem ao problema da consciência transcendental na constituição significativa do mundo. " Niklas Luhmann. Confianza, op. cit., p. 103.
11. Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda. Revista Internacional de Direito Tributário n. 5, ABRADT. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
12. Ingo Wolfgang Sarlet. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade, apud DERZI, Misabel Abreu Machado, Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e

proteção da confiança, diretamente deduzido do princípio do Estado de Direito, este – de acordo com o entendimento majoritário na doutrina alemã – apenas alcança significado autônomo para a problemática da proteção das posições jurídicas sociais, na medida em que estas não se encontram abrangidas pelo âmbito de proteção da garantia da propriedade. Como concretização do princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança serve como fundamentação para a limitação de leis retroativas que agridem situações fáticas já consolidadas (retroatividade própria), ou que atingem situações fáticas atuais, acabando, contudo, por restringir posições jurídicas geradas no passado (retroatividade imprópria), já que a ideia de segurança jurídica pressupõe a confiança na estabilidade de uma situação legal atual. Com base no princípio da proteção da confiança, eventual intervenção restritiva no âmbito de posições jurídicas sociais, exige uma ponderação entre a agressão (dano) provocada pela lei restritiva à confiança individual e a importância do objetivo almejado pelo legislador para o bem da coletividade.

Vinculado ao princípio da proteção da dignidade da pessoa humana, tal como plasmado no art. 4.°., inc. I, da LF, também pode ser tida como limite ao retrocesso na esfera da legislação social, a preservação de um mínimo indispensável para uma existência digna, no sentido de que as restrições no âmbito das prestações sociais não podem, em hipótese alguma, ficar aquém deste limite, pena de ofensa ao princípio da dignidade da pessoa humana. Independentemente disso, há que considerar que – de acordo com a doutrina e a jurisprudência – a própria cláusula geral do Estado Social (art. 20, inc. I, da LF) já fundamenta uma obrigação do poder público no sentido de promover a assistência aos necessitados. Foi justamente nesse contexto que a doutrina e jurisprudência alemãs desenvolveram, a partir de uma exegese criativa calcada na interligação entre o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1.°, inc. I), do direito à vida (art. 2.°, inc. I) e do princípio do Estado Social (art. 20, inc. I), um direito fundamental não escrito à garantia das condições materiais mínimas para uma existência digna.

Também o princípio do Estado Social (art. 20, inc. I, da LF) costuma ser utilizado como fundamento para uma proteção constitucional de posições jurídicas sociais, ainda que, nesse contexto, não lhe seja outorgada significação autônoma, já que a partir do princípio do Estado Social não se podem deduzir direitos subjetivos individuais e prestações legislativas determinadas, de tal sorte que a princípio apenas (o que não é pouco) fornece, como critério hermenêutico, diretrizes para a avaliação de constitucionalidade de restrições legislativas na esfera dos sistemas prestacionais vigentes.

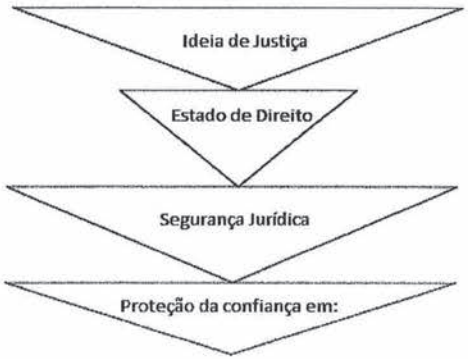
Por derradeiro, também ao princípio geral de isonomia (art. 3.°, inc. I, da LF) poderá ser atribuída uma importância relativamente limitada no que diz com a

irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 385.

problemática da proibição de retrocesso social na Alemanha, isso pelo fato de que o princípio isonômico basicamente é utilizado como parâmetro para a aferição da constitucionalidade de medidas legislativas que dizem respeito a outro grupo de pessoas. Nesse sentido, é necessário que, na hipótese de uma intervenção legislativa em posições jurídicas vigentes, a restrição resultante para todos os segurados (considerados individualmente ou em grupos) seja compatível com as exigências do princípio da igualdade, de tal sorte que este, atuando como mandado de uma restrição igualitária, cumpre a função de claro limite para a arbitrária tomada de medidas restritivas ou impositivas de encargos, de modo especial por parte do legislador.[13]

Como vimos, o núcleo central do sistema fechado do Direito de Luhmann está no uso do princípio da proteção da confiança, bem mais abrangente que a boa-fé, sendo tal princípio derivado do Estado Democrático de Direito, por meio do valor segurança jurídica.

Kreibich desenha um elucidativo quadro, como resultado da comparação entre o princípio da proteção da confiança e o da boa-fé.[14]



Relações Jurídicas Abstratas	Relações Jurídicas Concretas

☐ = O princípio da boa fé como expressão do princípio da confiança nas relações jurídicas concretas.

13. Cf. Ingo Wolfgang Sarlet. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade, apud DERZI, Misabel de Abreu Machado, Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.
14. Cf. Der Grundsatz vonTreu und Glauben im Steuerrecht. Band 12. C.F. Muller Verlag, Heildelberg, 1992, p. 59. Apud DERZI, Misabel de Abreu Machado, op. cit., p. 380.

Como conclusão, Kreibich nos expõe ao que aqui interessa, que a ideia da proteção da confiança no Direito Constitucional, através da segurança jurídica, decorre do Estado de Direito e da ideia de justiça, que lhe determinam o sentido.[15]

O que se extrai, ainda, dos ensinamentos acima, é que a legalidade, anterioridade, coisa julgada, ato jurídico perfeito, direito adquirido e a proibição da retroatividade são apenas algumas das manifestações da confiança sistêmica, que permanece latente no Sistema do Direito, a agir quando necessário, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro. O modelo centrado na proteção da confiança procura encontrar – além da maior sistematização do Direito e sua aproximação *segura* com o Fato Social – ficar entre a clássica ideia de segurança jurídica a qualquer custo (manutenção do *status quo*) e o realismo que nega por completo qualquer ambiente de segurança; por isso que os sistemas contemporâneos têm dado relevante valor à confiança sistêmica, pois através dela é possível pensar nas mutações necessárias do Direito para adaptar-se à realidade social, mas com a previsibilidade e segurança jurídica para não distorcer o Sistema.[16]

Nesse compasso, veremos a seguir que o princípio da confiança já consta também estampado no Código Tributário Nacional, desde a sua edição, o que demonstra termos os elementos constitucionais e legais para a instalação de um autêntico Estado Democrático de Direito.

2. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicabilidade dos arts. 110 e 146

Feita a introdução acima, resta ainda descermos um pouco mais na Ordem Jurídica Nacional, onde verificaremos que – mesmo antes das discussões sobre a

15. No mesmo sentido: "A proteção à confiança parte da perspectiva do cidadão. Ela exige a proteção da confiança do cidadão que contou, e dispôs em conformidade com isso, com a existência de determinadas regulações estatais e outras medidas estatais. (...) O princípio da proteção da confiança situa-se em uma relação de tensão entre estabilidade e flexibilidade. (...) A Lei Fundamental concede aos direitos e interesses do cidadão uma alta hierarquia e põe as pessoas no centro da ordenação jurídica estatal. Disso resulta por si a proteção do cidadão confiante na existência do direito estatal. Os direitos fundamentais e o princípio do estado de direito respaldam isso" (MAURER, Hartmut. Elementos de Direito Administrativo Alemão. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 2001, p. 68).
16. No mesmo sentido, Guilherme Quintela: "O princípio, em suma, ainda que não seja sinônimo de direito adquirido ou de direito fundamental, constitui um direito a uma estabilidade da situação individual da pessoa, ou seja, a um direito à previsibilidade em relação às mudanças de linha de conduta pública. Dá ao indivíduo o poder de exigir do Poder Público um determinado comportamento. In QUINTELA, Guilherme Camargos. A confiança como base das relações sociais pós-modernas: sua indispensabilidade à atividade estatal, em especial na seara tributária. O mecanismo subjetivo de proteção da confiança legítima. Revista no Centro Acadêmico Afonso Pena. Belo Horizonte: 2009 (2), jul./dez. 2009, p. 19-48.

proteção da confiança na doutrina pátria – o Código Tributário Nacional é um texto de alta qualidade e precisão nesta matéria. Não somente explicitou que o princípio da legalidade deve abarcar todos os elementos da norma (art. 97), como foi enfático ao determinar que o direito não pode retroagir (arts. 106 e 144) ou mesmo que a dúvida deve sempre advogar a favor do contribuinte (art. 112) e, ainda a título de exemplo, os conceitos que delimitam a competência tributária (art. 110) não podem ser alterados pelo intérprete ou legislador ordinário, sob pena de ferir a vontade da constituição.

Muitos outros dispositivos poderiam ser citados, mas o que se propõe no presente estudo é a análise de dois dispositivos específicos, os arts. 100 e 146 do CTN, *in verbis:*

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

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

Ambos dispositivos se fincam claramente no princípio da confiança[17] para dizer, no primeiro caso (art. 100, parágrafo único) que a observância das normas previstas no referido art. 100 exclui a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária do valor a ser cobrado; no segundo caso (art. 146) a proteção

17. "A base positiva da confiança pressupõe comportamento ativo do Estado, em qualquer de suas esferas, a ensejar em um sujeito de direito motivos suficientes aptos a crer na validade ou perenidade de determinado ato ou situação jurídica que o afete diretamente. Nesse ponto, fica clara a exigência da boa-fé da relação desencadeada: em toda hipótese de boa fé objetiva existe confiança a ser protegida, como ensina Derzi". QUINTELA, Guilherme Camargos. Ibidem.

à confiança é total, ou seja, somente poderá se cobrar o tributo novamente para os fatos geradores futuros.[18]

O que se pretende, através do presente estudo, é demonstrar que, à luz do princípio da proteção da confiança, o art. 146 do CTN deve ser aplicável sempre que o ato administrativo ou a prática reiterada da Fiscalização leve à criação de uma expectativa justa por parte do contribuinte que as seguiu.

Aliomar Baleeiro[19], numa leitura literal dos dispositivos, segregava a aplicação dos arts. 100 e 146 apenas pela figura do lançamento:

"... entre as normas complementares das leis, tratados e decretos integrantes da 'legislação tributária', tal como está conceituada nos arts. 96 a 100 do CTN, incluem-se também os atos normativos das autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos, desde que tenham eficácia normativa e as práticas reiteradamente observadas por aquelas autoridades.

Mas essas 'normas complementares' também podem ser substituídas por outras ou modificadas em seu alcance ou nos seus efeitos. Nesses casos, em se tratando de normas relativas ao lançamento, a inovação só se aplicará ao mesmo contribuinte se ocorrer fato gerador posteriormente à modificação. Sobrevivem as situações constituídas anteriormente e que são definitivas".

Contudo, Misabel Derzi, comentando a obra de Aliomar, parece abrir a possibilidade de aplicação do art. 146 do CTN a atos individualizados quanto a determinado contribuinte, sendo o lançamento apenas uma de suas modalidades:[20]

18. E os dispositivos não encerram a aplicação da proteção da confiança no Sistema Tributário, como alerta Ricardo Lodi: "... quando o direito é concedido ao contribuinte não por uma interpretação, que embora equivocada poderia ser extraída das possibilidades oferecidas pela literalidade do texto legal, mas por uma decisão que não encontra amparo legal em qualquer das soluções hermenêuticas oferecidas por lei, não se aplica a regra do art. 146 do CTN, mas diretamente o princípio da proteção da confiança. (...) Estamos falando de incentivos fiscais defendidos por autoridade que não tem competência para a sua concessão, nem como do diferimento do favor àqueles que não cumprem os requisitos legais." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 145, out. 2007, p. 99).

19. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Rev. comp. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 811.

20. Leandro Paulsen caminha no mesmo sentido, não se referindo apenas ao ato administrativo do lançamento, mas a atos administrativos concretos a terem o art. 146, CTN como passível de aplicação: "O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativo à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o

"(...) o art. 100 tolera parcialmente a retroatividade do ato administrativo abstrato e genérico, complementar ao regulamento, em homenagem ao princípio da legalidade, por força do qual somente a lei cria, modifica ou extingue a obrigação tributária. Mas tal retroatividade é profundamente atenuada para proteção da segurança e da confiança do contribuinte, proibindo o CTN a cobrança de quaisquer juros, multa ou correção monetária, na hipótese de mudança do teor do ato.

Entretanto, se o ato é individual (não normativo), estando o grau de certeza e liquidez determinado a certo contribuinte, a irretroatividade é plena. Evidentemente, nenhuma lesão de direito escapa à apreciação do Poder Judiciário. Se o ato administrativo individual é contrário às pretensões do contribuinte, poderá ser revisto judicialmente. Não obstante, será definitivo se aplicar a norma de forma mais favorável aos interesses do sujeito passivo. É o que estabelece outro dispositivo do Código Tributário Nacional, o art. 146. O lançamento equivale a uma norma jurídica individual, tanto quanto a sentença, desencadeadora de efeitos interpartes. Embora o ato administrativo não seja dotado da definitividade da coisa julgada inerente às sentenças proferidas pelo Poder Judiciário, uma vez emanado e cientificado ao sujeito passivo, não poderá ser revisto pela própria Administração em prejuízo do contribuinte. A intervenção do Poder Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição, far-se-á, então, sempre em favor e benefício do contribuinte, proibindo-se à Fazenda rever os próprios critérios jurídicos, que presidiram a elaboração do ato. (...)"

O dispositivo legal proíbe que ato superveniente estenda seus efeitos a fato pretérito, somente se convalidando para fato gerador futuro. Pressupõe exatamente que a modificação não colha de surpresa o contribuinte. É a irretroatividade plena do ato administrativo, ficando o contribuinte protegido contra as oscilações de interpretação, contra as mudanças na leitura da lei (...). Evidentemente, efeitos similares tem a decisão administrativa que põe fim à controvérsia relativa à cobrança de tributo (como as decisões de conselhos de contribuintes). Embora o Código não se refira especificamente à hipótese, o art. 146 é inteiramente aplicável, pois, em uma decisão dessa natureza, os critérios jurídicos de julgamento são ainda mais certos e definidos, configurando precedente intransponível, a nortear o comportamento da Fazenda e do contribuinte para o futuro.

O parágrafo único do art. 100 tem teor diferente. Refere-se a atos, decisões ou práticas que tenham efeito normativo, isto é, aplicação genérica e abstrata (similar à da norma legal, embora secundária). Para esses atos, admite-se retroação

contribuinte confiou nas normas anteriores" (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 1020).

limitada (restrita à cobrança do tributo, em seu valor original, sem incidência de atualização monetária, juros ou multa), em respeito ao império da própria lei e de sua posição hierárquica dominante.[21]

(...)

O que distingue o art. 146 do art. 100 é que o primeiro proíbe a retroação do ato, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e contribuinte, enquanto o art. 100 é genérico e independe de ter havido lançamento. As consequências também são diferentes. O art. 146 proíbe que se edite outro ato administrativo individual, como o lançamento, relativamente ao mesmo fato gerador, uma vez aperfeiçoado e cientificado o contribuinte. Se a mudança de critério jurídico levaria à cobrança de tributo ou à sua majoração, em relação àquele mesmo fato jurídico, novo lançamento não poderá ser efetuado, nem mesmo para cobrar o singelo valor do tributo (como autoriza o art. 100, em se tratando de ato normativo)".[22]

Primorosa a lição da Professora Derzi, restando evidente que quando o ato administrativo é concreto e individualizado, possui ele a total proteção da confiança, não podendo – numa mudança de posicionamento – alcançar fatos geradores passados, nos exatos termos do art. 146 do CTN. Lado outro, quando o ato administrativo tem força normativa, de caráter geral e abstrato, a mudança de posicionamento permite a invocação da confiança apenas para que não sejam cobrados os juros, as penalidades e a correção monetária, na aplicação direta do art. 100, parágrafo único do CTN.

Humberto Ávila, em sua mais recente obra,[23] na análise da distinção na aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN, avança um pouco mais e permite que certos atos administrativos, ainda que genéricos e abstratos, possam ter a proteção total da confiança depositada pelo contribuinte. Com efeito, disserta o autor que a Administração Fiscal utiliza-se, com bastante frequência, de atos normativos, nos quais indica a sua posição sobre determinados assuntos, sendo eles, no mesmo patamar das leis, de caráter geral e abstrato. De início, poderia se objetar de que tais atos integrassem as normas e a impossibilidade da retroação, ao argumento de que o Direito Tributário está vinculado ao princípio da legalidade e, se aquele entendimento não é o adequado, não poderia ser invocado para proteção do contribuinte.

21. DERZI, Misabel de Abreu Machado. In. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rev. comp. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 651-652.
22. DERZI, Misabel de Abreu Machado. In. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Op. cit., p. 812.
23. ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, P. 448 ss.

Contudo, ainda nos ensinamentos de Ávila, existem atos normativos que restringem competências administrativas discricionárias ou preenchem conceitos jurídicos indeterminados, assim como os atos administrativos que preenchem padrões legais; estes atos administrativos, ainda que genéricos e abstratos, atuariam "dentro da lei" e, por isso, deveriam ter vinculação externa:

"(...) o fato de os atos normativos da Administração não possuírem vinculatividade não afasta a possibilidade de, mesmo assim, haver proteção da confiança, quando a exigência de vinculação da Administração aos seus próprios atos e os direitos fundamentais assim o exigirem. É preciso referir que a própria função dos atos normativos reforça o dever de proteção da confiança que o contribuinte neles depositou: esses atos, que podem ser modificados pela Administração a qualquer tempo, também possuem presunção de validade, e, embora o contribuinte possa se insurgir judicialmente contra aqueles, não pode deixar de ordinariamente cumpri-los. (...)

(A) contrapartida da funcionalidade dos atos normativos é a proteção da confiança dos contribuintes cujas disposições foram baseadas na presunção da sua validade. Os atos normativos funcionam como instrumentos garantidores de segurança de orientação e, precisamente por isso, não podem deixar de proteger a confiabilidade inerente ao seu próprio funcionamento. (...)

É precisamente nessa direção que o art. 146 do Código Tributário Nacional estabelece que a mudança de orientação da Administração só tem eficácia com relação aos casos futuros, não alcançando, portanto, os casos passados. Embora esse dispositivo pressuponha a validade do ato normativo modificado, a eficácia reflexa do princípio da segurança jurídica protege aqueles contribuintes que atuaram com base na presunção da validade antes da sua modificação".[24]

Mas ainda nos resta a análise dos casos em que não encontramos um ato administrativo vinculado, formalizado, nem tampouco um ato administrativo genérico e abstrato, mas a prática reiterada da administração quanto à atuação de um determinado contribuinte. Não há formalização do ato administrativo, mas a Administração atua num caso concreto, sobre a situação fática de um determinado contribuinte. Neste caso, pensamos nós, que se aquela prática revela um entendimento ou critério jurídico razoável do texto legal, deve a situação ser protegida nos exatos termos do art. 146 do CTN. Parece que Ávila segue nos mesmos rumos:

"Questão difícil é aquela que diz respeito à prática individual consolidada da Administração. O parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional apenas determina a exclusão da multa nos casos em que o contribuinte confia na

24. ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 450-451.

validade de atos normativos e nas práticas reiteradas da Administração. E o art. 146 do referido Código estabelece que a mudança de orientação na interpretação dada pela Administração só vale para os casos vindouros. Novamente, a questão relativa à segurança jurídica surge quando a Administração quer rever retroativamente a sua posição, por entender que a orientação até então adotada era ilegal.

Os argumentos utilizados até aqui também se aplicam à prática administrativa. Um obstáculo a essa compreensão, porém, residiria no caráter provisório da prática administrativa ainda não abrangida pelo prazo decadencial: os atos administrativos, cujo conjunto forma a mencionada prática reiterada da Administração, são editados sob condição resolutiva, isto é, eles produzem efeitos, salvo se verificação posterior, feita ainda dentro do prazo decadencial, demonstre a necessidade de sua revisão. O art. 149 do Código Tributário Nacional autoriza a Administração Tributária a rever os atos de lançamento já feitos quando houver erro de fato. Esse quadro normativo levaria ao entendimento de que a posição anterior da Administração pode ser revista dentro do prazo decadencial e com eficácia para todo o período examinado. É preciso, mesmo assim, fazer alguns temperamentos.

Em primeiro lugar, a mudança de orientação da Administração, quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca a erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Em segundo lugar, quando envolvidas situações repetitivas no tempo e já houver transcorrido o prazo decadencial relativamente a algum período, pode ocorrer que o contribuinte tenha disposto dos seus direitos de liberdade e de propriedade em razão da avaliação anterior da Administração. Nesse caso, quando houver outros elementos que compensem a falta de vinculatividade da prática administrativa, pode haver proteção da confiança no caso de práticas administrativas sobre situações repetitivas".[25]

Diante do que foi acima exposto, é possível extrair as seguintes conclusões quanto ao presente item:

a) Com as bênçãos dos princípios da segurança jurídica e proteção da confiança, os arts. 146 e 149 do CTN determinam que os critérios jurídicos utilizados num determinado lançamento somente podem ser revertidos para os fatos geradores futuros (erro de direito).[26] A evolução dos tempos e a necessidade

25. ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 457-458.

26. "O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia

de abarcar o sistema com a proteção da confiança nos atos estatais levou a um entendimento mais ampliativo do art. 146 do CTN. Com efeito, quando um contribuinte pauta seus atos em atos administrativos concretos e individualizados emanados pela Administração Fiscal para apuração do tributo devido (não somente atos administrativos do lançamento), na mudança de critérios jurídicos posteriores e que venham a gerar tributo a pagar, pode igualmente invocar o art. 146 do CTN para que esta mudança de entendimento seja praticada apenas para os fatos geradores futuros;

b) Para as mudanças ocorridas nos atos normativos genéricos e abstratos, caberia ao contribuinte invocar a aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN, evitando o pagamento de penalidades, juros de mora e atualização monetária. Contudo, admite a doutrina que, mesmo em tais atos normativos genéricos e abstratos, quando evidente que os critérios jurídicos estabelecidos nos atos normativos originários (que levaram o contribuinte à tomada de decisão) detinham grau de vinculação externa, poderia o art. 146 do CTN também ser invocado;

c) Por fim, nas práticas reiteradas da Fiscalização, em que pese a ausência de formalização, mas, por sua concretude e individualização, quando o tempo desse a elas a dimensão suficiente para compensar a ausência da vinculatividade, podem tais práticas também estarem abarcadas pelo art. 146 do CTN. Aqui acrescentamos que não basta o aspecto temporal para tais práticas ganharem a proteção do art. 146 do CTN, mas é preciso que elas tenham sido realizadas dentro de uma interpretação razoável da lei a determinar um critério jurídico que foi seguido pelo contribuinte. Assim, o aspecto temporal e repetitivo da prática fiscal viria apenas a compensar a ausência de vinculatividade, mas permanece a necessidade de proteção, pelo art. 146 do CTN, apenas ao erro de direito. O erro de fato ganha proteção apenas do parágrafo único do art. 100 do mesmo Código Tributário Nacional.[27]

---

ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 708).

27. Nesse sentido, Ives Gandra leciona: "Tenho para mim que o art. 146 do CTN já de ser entendido em consonância com o art. 100 do CTN, sempre à luz do princípio da irretroatividade constitucional. O art. 100 do CTN nitidamente é voltado à orientação contra a lei, em que o contribuinte não pode ser apenado por seguir interpretação incorreta." (MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no

3. A análise de casos concretos

A melhor compreensão das normas jurídicas, do seu sentido e do seu escopo de aplicação, é favorecida enormemente pela reflexão teórica associada ao exame de casos específicos do *mundo da vida* em que as normas são problematizadas à luz de circunstâncias fáticas sempre mais complexas do que o estudo puro de textos normativos pode nos sugerir.

A assertiva é *ainda mais* verdadeira, se fosse possível graduar a verdade (somente a adequação), se levamos em conta o direito tributário brasileiro, esse imenso sistema entrelaçado de textos e contextos de diferentes origens e níveis hierárquicos dentro da complexa estrutura jurídico-estatal que o compõe. Por isso, é particularmente curioso que muitos não se façam valer da importante estratégia epistemológica de problematizar as normas à luz de casos emblemáticos, ainda mais se considerarmos que uma das funções maiores dos estudiosos do direito tributário é produzir textos capazes de direcionar a ação prática dos agentes públicos e privados envolvidos nas questões tributárias do cotidiano.

Diante dessas colocações, é possível falar do uso de casos, em alguma medida, como *responsabilidade*. Com o fito de cumprir com essa responsabilidade, alguns casos poderiam ser selecionados para verificação dos pressupostos anteriormente mencionados.

Muitos poderiam ser selecionados, lembramos aqui de recente caso enfrentado, mas que a posição doutrinária clássica sobre o art. 146 do CTN já resolve. Com efeito, uma empresa recebe valores de terceiros, por conta de uma prestação de serviços compartilhada, e os repassa imediatamente a quem de direito (prestador de serviços originário). A empresa não computava tais valores na base de cálculo do PIS e da Cofins, por entender que não se tratavam de receitas, mas meros ingressos transitórios, constituindo receitas desses terceiros. Além disso, os valores repassados também não eram utilizados como base de cálculo para a tomada de créditos por parte da empresa no regime não cumulativo de PIS e Cofins.

Em agosto de 2006, a empresa foi autuada por uma Delegacia Fiscal em relação ao não recolhimento de PIS/Cofins no período compreendido entre 01.2001 e 11.2002 incidentes sobre tais receitas de terceiros.

Contudo, ao fundamentar o lançamento, a Delegacia Fiscal responsável valeu-se expressamente de um parâmetro para tributar a empresa, segundo o qual, seriam tributadas, apenas as *receitas* (de terceiros) recebidas em momento anterior à vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. De forma expressa, a au-

---

IPI – inteligência da Lei 9.7999/1999 e, Face do Princípio – Direito ao Aproveitamento do Crédito de Tributos em Operações Finais Imunes, Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero – Parecer. Revista de Estudos Tributários, n. 56, jul./ago. 2007, p. 17).

toridade administrativa deixou de lançar o crédito tributário de Cofins e PIS sobre as receitas repassadas após a vigência do regime não cumulativo, pois entendeu que, com o advento do regime não cumulativo, a não tributação (ou exclusão) das receitas guerreadas deixaram de ter efeitos tributários, já que, se há um débito pelo valor de tais receitas, existiria, em contrapartida, um crédito de igual valor pelo custo associado. Dessa fundamentação fiscal no lançamento, decorreu um critério jurídico que passou a ser observado pela empresa em relação aos períodos subsequentes.

Posteriormente, em 2012, a Fiscalização apresentou um novo lançamento, retroagindo no prazo decadencial para afirmar que, mesmo no regime não cumulativo, caberia a tributação de tais *receitas*. Deixando de lado a interessante discussão acerca da legalidade a fundamentar a prática da empresa e do caráter dos valores repassados a terceiros – se seriam receitas próprias da empresa tributáveis pelo PIS e Cofins, ou se seriam receita de terceiros, tributáveis em relação a esses terceiros, e, nesse caso, intributáveis em relação à empresa em comento sob pena de *bis in idem* –, o caso nos é particularmente interessante para compreendermos melhor o sentido da norma contida no art. 146 do CTN.

De fato, o caso nos mostra uma das hipóteses mais consensualmente aceitas de aplicação do art. 146 do CTN: nos casos em que uma autoridade administrativa fixa um determinado critério jurídico num lançamento, e o modifica num lançamento posterior, a mudança só poderá ser efetivada para fatos geradores posteriores a ela.

Ao afirmar, no lançamento anterior, que não haveria tributo a pagar no regime não cumulativo em virtude da impossibilidade de efeitos tributários diante da exclusão do débito pelo crédito que seria gerado, a autoridade administrativa gera expectativas em relação ao contribuinte. A norma tem, assim, o sentido de preservar a confiança que teve o contribuinte no critério jurídico fixado pela autoridade administrativa no lançamento de 2006. Ademais, incentiva a própria autoridade administrativa a adotar máxima cautela na fixação de critérios jurídicos.

Lembramos, ainda, de decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, proferida em setembro de 2011 (Acórdão 3.755/2011/CE) da Relatoria da Conselheira Luciana Mundim, quando houve expressa aplicação do art. 146 do CTN porque estava o contribuinte protegido por um Decreto vigente à época dos fatos geradores. Nesse caso, o Conselho de Contribuintes deu o caráter de vinculatividade a um Decreto, ainda que genérico e abstrato, posto que havia uma convergência temporal e interpretativa do Estado quanto ao posicionamento adotado pelo contribuinte. Vale a transcrição parcial do voto, naquilo que interessa ao presente estudo:

"(...)

Deve ser feita, ainda, uma distinção no caso dos autos para os demais produtos em relação ao período até 13.08.2007.

Isso porque, em face da norma albergada na Lei Complementar 87/1996, por se tratar de contribuinte exportador, o RICMS/02 tratava da matéria no art. 66, com a seguinte disposição:

Art. 66 –

§ 1.º – Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito: § 2.º – o valor do imposto correspondente à matéria- prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período.

§ 2.2 – são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto na condição de elemento indispensável à sua composição;"

Na esteira na norma geral da Lei Complementar 87/1996, o mencionado dispositivo do RICMS/MG prescrevia:

Efeitos de 15.12.2002 a 13.08.2007 – Redação original:

VI – às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semielaborados, destinados à exportação para o exterior;

Verificadas as normas que regem a matéria, é possível perceber com clareza que, para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringe à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial.

Existindo a diferença no Regulamento do ICMS mineiro, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo não é produto intermediário, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Pelo que consta da legislação, à época dos fatos geradores, resta cristalinamente clara a intenção da norma em tratar os exportadores de forma distinta dos demais contribuintes para efeito de crédito do imposto. Esse entendimento está, inclusive, em consonância com as normas federais, uma vez que a Lei Complementar 87/1996 veio, exatamente, com o intuito de desoneração das exportações. Portanto, a norma mineira não estava sozinha, mas total e adequadamente inserida em um contexto maior.

Não é possível nem plausível dentro da melhor técnica de interpretação afirmar que os dois dispositivos que tratavam separadamente exportadores e não exportadores possuíam igual conteúdo.

É evidente o tratamento diferenciado ao estabelecimento exportador, buscando a interpretação finalística da Lei Complementar 87/1996, que traz em seu bojo a desoneração da exportação.

Nesse sentido, a norma regulamentar mineira concedeu diversos créditos aos exportadores, que não são ainda admitidos aos estabelecimentos com foco exclusivamente nacional.

A título de exemplo, o disposto no inc. VII do art. 66 do RICMS/02 autoriza o lançamento dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte realizado em veículos próprios, conforme preconiza o dispositivo a seguir transcrito:

Art. 66 – Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

Efeitos de 15.12.2002 a 13.08.2007 – Redação original:

VII – aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

Assim, mesmo considerando apenas a legislação estadual, pelo menos até 13.08.2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 que autorizavam a apropriação dos créditos ora em análise, os créditos lançados pela Impugnante em relação a materiais e uso e consumo se mostram corretos.

Por outro lado, é visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram os creditamentos na forma realizada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

Dentro desta análise, cabem também as normas contidas no art. 146 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

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

Nesse sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu livro *Comentários ao Código Tributário Nacional*, assim se manifesta ao interpretar o citado art. 146: "Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

Isso, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional, devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério, (...), posto que a Administração pode e deve corrigir os seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e, nestes casos, certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar."

É fundamental que, mesmo em decisões administrativas, sejam preservadas a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Esta regra deve ser vista não só em relação a um mesmo contribuinte, mas a todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

A Administração Pública não pode tratar os casos que estão no passado de modo a se desviarem da prática até então utilizada e na qual o contribuinte tinha confiado. Esta regra tem que ter a mesma validade para todos os contribuintes que estejam na mesma situação. Assim, se a Administração Pública aplica determinada regra e interpretação para um contribuinte, não pode tratar de forma desigual outro contribuinte que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

O que pretende o Código Tributário Nacional é atenuar os efeitos bruscos da mudança de critérios da Administração, ao estabelecer que a observância dos atos normativos, no caso em tela o próprio Regulamento do ICMS, excluiria as exigências.

A partir do momento em que o Fisco adota o entendimento contido no próprio Regulamento do ICMS em sua versão original e antes da alteração ocorrida em 12.08.2007, para promover autuações, cabe ao órgão julgador administrativo pacificar este entendimento, levando-o aos processos sob sua análise em que a regra foi aplicada distintamente.

Ademais, se o Fisco aplica um critério para determinado contribuinte, deve fazê-lo para todos aqueles que se encontrem em igual situação sob pena de variar-se de critério jurídico por simples oportunidade e converter a regra da atividade de lançamento de plenamente vinculada (art. 142 do Código Tributário Nacional) para discricionária.

Importante também destacar em relação ao entendimento exposto pelo Fisco de que a expressão contida no revogado inc. VI do art. 66 do RICMS/02 equivaleria ao consumo de produtos intermediários e matéria-prima, que a Consulta de Contribuintes 0003/2007 destacada na impugnação não deixa dúvida quanto ao entendimento da SEF/MG até 13.08.2007.

Além do acima citado, cumpre destacar que as normas contidas no Dec. 45.388, 02.06.2010, publicado em 03.06.2010, não alteram o posicionamento aqui destacado. Isso porque o Dec. 45.388/2010 trata de uma situação especial, clara e pontual.

Veja-se o que fica descrito na ementa do Dec. 45.388/2010:

"DEC. 45.388, 02.06.2010

Dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de

bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio."

Assim, as regras contidas no Dec. 45.388/2010 só devem ser aplicadas para os casos de pagamento do crédito tributário com dispensa ou redução de multas e juros e não para todos os casos.

Reforça este entendimento a Resolução 4.229/2010, que disciplina as regras contidas no Dec. 45.388/2010.

Conclui-se, portanto, que os créditos relativos às aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento exportador, diferentemente dos demais contribuintes, são passíveis de utilização, pelo menos, até a mudança na legislação estadual.

Por fim, analisemos um caso enigmático que envolve os dispositivos estudados no presente artigo: *ICMS. Pagamento segundo guias emitidas pelo Estado. Lançamento posterior. Reautuação. Reflexões sobre os arts. 100, 146 e 149 do CTN.*

Em 2007, uma empresa do setor siderúrgico foi autuada pela Fazenda Estadual do Estado de Goiás, que exigia a diferença de base de cálculo do ICMS recolhido na condição de substituto tributário por operações subsequentes relativo a mercadorias constantes do Apêndice I do Anexo VIII do Dec. 4.852/1997 (Regulamento do Código Tributário Estadual – RCTE), em relação a transferências interestaduais entre filiais, ocorridas durante o período de 2002 a 2006. Em suma, entendia a Fazenda que o ICMS deveria ser cobrado a partir do valor de venda, acrescido de margem de lucro projetada, e não segundo o valor de custo, tal qual havia feito a empresa.

Durante todo o período glosado, o ICMS recolhido *a menor* na visão fiscal havia sido pago pela empresa a partir de guias emitidas pela própria autoridade administrativa no posto fiscal de fronteira entre os estados concernentes.

O crédito tributário originalmente exigido abarcava a diferença mencionada, a título de ICMS, adicionada de valores relativos à atualização monetária. Contudo, a autoridade administrativa não incluiu, naquele momento, valores relativos a juros de mora, tampouco valores decorrentes de penalidade por infração tributária. Na ocasião, a Fiscalização afirmara textualmente, no momento do lançamento, que esses valores não haviam sido exigidos por respeito ao art. 100, parágrafo único, do CTN, certamente por entender que o contribuinte havia observado normas complementares tributárias ao seguir uma prática reiterada da autoridade administrativa de emitir a guia de ICMS a pagar de forma distinta da posteriormente exigida pela Fazenda no momento do lançamento (apesar de não ter retirado do crédito tributário os valores relativos à atualização do valor monetário, o que contraria o mesmo art. 100, parágrafo único, do CTN).

As autuações foram impugnadas, sendo que, em fins de 2009, o julgador de primeira instância administrativa decidiu cancelar a autuação sob o entendimento

de que o direito de defesa do contribuinte teria sido cerceado, uma vez que ele não havia sido intimado para decidir se exerceria ou não o direito de quitar o crédito tributário sem a imposição de multa e juros de mora, nos termos do art. 100 do CTN.

Isso porque, para o julgador, o art. 100 do CTN deve ser combinado com a norma contida no parágrafo único do art. 166-A da Lei Estadual de Goiás 11.651/1991 e no parágrafo único do art. 480-A do Dec. Estadual de Goiás 4.852/1997 – RCTE, e, sendo assim, ao contribuinte era obrigatório que fosse oferecido o prazo máximo de 10 (dez) dias, contados da data da ciência da exigência para efetuar o recolhimento, por meio de notificação, que, caso não fosse atendida, ensejaria aplicação de multa, com base na alínea *a* do inc. III do art. 71 da citada lei estadual, além da exigência de todos os demais acréscimos legais, nos termos previstos nos arts. 169 e 170 da mesma lei.

Logo após a decisão, a Fazenda realizou um novo lançamento, idêntico ao anterior, exceto pelo fato de que o Fisco passou a exigir, também, vultosas quantias a título de juros e multa tributária.

A exemplo dos casos anteriores, também aqui vamos nos ater apenas à riqueza que o caso nos traz em relação à compreensão dos arts. 100, 146 e 149 do CTN, dispositivos diretamente ligados à segurança jurídica e proteção da confiança, apesar de ele ser particularmente rico também quanto ao debate acerca do ICMS antecipado e em substituição tributária e a fundamentação legal necessária para sua exigência legítima.

Quando trata da revisão de lançamento, o Código Tributário Nacional, no seu art. 149,[28] não determinou, e talvez nem deveria, se o lançamento revisado

28. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

deve manter a numeração anterior ou se deve adquirir uma nova numeração, com nova data de lançamento etc. Isso, contudo, não adquire relevância se, para além da superfície da forma do lançamento, perquirirmos sua matéria. A norma contida no art. 149 vincula a autoridade administrativa a lançar ou a revisar, de ofício, um lançamento tributário segundo um rol fechado de hipóteses. O sentido da norma também se relaciona com a busca por segurança jurídica, já que controla o exercício do poder estatal de constranger pessoas físicas e jurídicas a destinar parte de suas riquezas ao fundo público em decorrência de infração à legislação tributária. Seja visto como novo lançamento ou como revisão do lançamento anterior, a autuação segunda da Fazenda de Goiás subordina-se aos ditames do art. 149 do CTN.

Um exame detido das hipóteses do citado artigo evidencia um primeiro ponto de debate que o caso suscita, pois seria possível argumentar que o *novo* lançamento não estaria abrigado pelo art. 149 do CTN, vez que: (i) tudo indica que foi lavrado não por decorrência de determinação legal, mas por conveniência em reparar a ausência de cobrança de juros e penalidades na autuação original; (ii) não resulta de omissão de qualquer declaração, e bem por falta de atendimento ou atendimento ineficaz de pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa; (iii) no novo lançamento, também não há alegação de falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (iv) a autoridade administrativa também não alegou omissão ou inexatidão do contribuinte no lançamento por homologação sobre a qual não tivesse conhecimento e sobre a qual não tivesse já se pronunciado no auto anterior; (vi) o agente também não comprovou ação ou omissão que desse lugar à aplicação de penalidade pecuniária que já não tivessem sido conhecidos pelo fiscal anteriormente – ao contrário, foi expresso na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN; (vii) também não houve alegação e demonstração de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, nem fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior – as premissas fáticas de um e de outro são idênticas. Nesses breves pontos, debatemos as possibilidades de lançamento e revisão de lançamento contidas nos incs. I a VIII do art. 149 do CTN. Resta, contudo, a análise da hipótese arrolada no inc. IX desse dispositivo.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Segundo o inc. IX, cabe revisão fiscal quando se comprova "falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial". Inicialmente, parece altamente defensável que o novo lançamento pode ser justificado como uma forma de reparar uma omissão quanto a ato

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

ou formalidade especial – especificamente, quanto ao termo de notificação com prazo de dez dias para recolhimento do crédito tributário com o favorecimento da exclusão dos acréscimos (multa, juros e correção monetária). Entretanto, o novo lançamento trazia, em si, intimação para pagamento favorável em prazo de 20 dias.

À parte disso, os pontos mais interessantes que o caso suscita dizem mesmo respeito aos artigos sobre os quais mais nos debruçamos no presente artigo, i.e., as normas decorrentes dos arts. 100 e 146 do CTN.

Quanto ao art. 100 do CTN, poderíamos, de início, nos questionar se é admissível que uma lei estadual fixe regras específicas de aplicação do art. 100 do CTN que não decorram expressamente do texto legal da disposição hierarquicamente superior.

Sobretudo por respeito à Constituição, que prevê, no seu art. 146, inc. III, a competência da legislação complementar para regulamentação de normas gerais em matéria tributária, e dado o *status* de lei complementar que goza o CTN, parece-nos que a legislação estadual só poderia regulamentar seus dispositivos, jamais restringir os seus efeitos jurídicos. No caso, quando o parágrafo único do art. 100 do CTN é muito claro ao determinar a exclusão incondicionada da imposição de penalidades e cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo sempre que o contribuinte tiver observado normas complementares tributárias.

Quanto ao art. 146 do CTN, o caso em estudo é importantíssimo por duas razões. Em primeiro lugar, ele suscita o seguinte questionamento: quando a autoridade administrativa cobra um imposto menor do que o que deveria ter sido cobrado pela legislação, a sua atitude pode ser tida como critério jurídico particular cuja observância dá ao contribuinte as garantias decorrentes do art. 146 do CTN, ou, diferentemente, não se trataria de critério jurídico, mas erro do fiscal passível de revisão por outra autoridade sem que essa última se vincule apenas ao lançamento de fatos supervenientes?

Em cada caso, a resposta para esse questionamento depende aprioristicamente de sabermos até que ponto a prática da autoridade administrativa se fundamenta ou não em uma interpretação possível da legislação tributária.

Apenas a título de curiosidade e complementação de informações, no caso em estudo, ao não exigir antecipadamente do contribuinte o ICMS a ser exigido em face do preço de venda, o fiscal, na verdade, atuou segundo uma interpretação possível da legislação tributária. Expliquemos.

Para os casos de transferências entre estabelecimentos de um mesmo titular, o inc. II da Cláusula Quinta do Convênio 81/1993 estabelecia que:

Cláusula Quinta – A substituição tributária não se aplica: (...)

II – às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e re-

colhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

A legislação goiana expressamente se remetia ao Convênio 81/1993. É o que consta da redação original do inc. IV do § 6.º do art. 32 do Anexo VIII do RCTE, que assim dispunha:

Art. 32. (...)

§ 6.º O regime de substituição tributária não se aplica: (...)

IV – à transferência para outro estabelecimento, não varejista, do sujeito passivo por substituição, recaindo, nesta hipótese, a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto sobre o estabelecimento que realizar a saída da mercadoria com destino a contribuinte diverso (Convênio ICMS 81/1993, cláusula quinta, II);

Como o mesmo Convênio ICMS 81/1993, na sua ementa, dispunha que seu objeto eram as "normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal", conclui-se que o regime de substituição tributária, para ser aplicável, dependeria da existência de convênio ou protocolo específico a instituí-la.

Diante disso, os Estados novamente deliberaram, reforçando o fato de que a condição de substituto tributário deveria ser definida mediante Convênio ou Protocolo. Isso se deu pelo Convênio ICMS 114/2003, que inseriu o seguinte *parágrafo único* na Cláusula Quinta acima citada: "Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria".

A legislação goiana se adaptou à alteração, e o art. 32, § 6.º, IV, passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 32. (...)

§ 6.º O regime de substituição tributária não se aplica: (...)

IV – à transferência para outro estabelecimento, não varejista, do sujeito passivo por substituição, definido como tal no convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria, recaindo, nesta hipótese, a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto sobre o estabelecimento que realizar a saída da mercadoria com destino a contribuinte diverso (Convênio ICMS 81/1993, cláusula quinta, II e parágrafo único); (Redação dada pelo Dec. 5.935, de 22.04.2004).

Portanto, para que pudesse haver a cobrança exigida pelo Fisco, teriam que ser observados os seguintes requisitos: (1) a empresa teria que ser não varejista; (2) deveria haver previsão expressa, em Convênio ou Protocolo do Confaz, determinando a figura do substituto tributário.

No entanto, o Dec. 6.341, de 29.12.2005, alterou a redação do art. 32, § 6.º, IV, do Anexo VIII do RCTE, que passou a não mais fazer menção ao Convênio ICMS 81/1993:

Art. 32. (...)

§ 6.º O regime de substituição tributária não se aplica: (...)

IV – à transferência de mercadoria inserida no regime da substituição tributária por convênio, protocolo ou ato da administração tributária estadual para outro estabelecimento, não varejista do sujeito passivo por substituição definido com tal em convênio, protocolo ou norma estadual aplicável à mercadoria, recaindo, nesta hipótese, a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto sobre o estabelecimento que realizar a saída da mercadoria com destino a contribuinte diverso; (Redação dada pelo Decreto nº 6.341, de 29.12.05)

Por isso, a partir daquele momento tornou-se possível a substituição tributária com recolhimento do imposto na saída do estabelecimento substituto a partir de previsão em mera norma estadual aplicável à mercadoria.

Considerando o período autuado, tem-se que (1) até dezembro de 2005, não há cobrança possível por inexistir previsão em convênio ou protocolo; (2) a partir de janeiro de 2006, a cobrança depende do caráter atacadista da empresa – e, no caso, apesar de formalmente não ser varejista, a empresa é materialmente varejista, já que a maior parte de suas vendas no período glosado (2002 a 2006) foi destinada a consumidores finais.

Portanto, as práticas reiteradas da autoridade administrativa do posto fiscal de fronteira podem muito bem ter sido resultantes dessa linha de interpretação e aplicação da legislação tributária e o tempo fez com que a ausência de formalização do ato administrativo – para invocarmos o princípio da proteção da confiança – fosse dispensável.

Em segundo lugar, o caso exemplifica muito bem que nem sempre as mudanças de critério jurídico são tão evidentes ou expressas quanto em casos anteriormente examinados e talvez resida aqui o seu aspecto de maior relevância para as nossas reflexões.

Respeitadas as circunstâncias de interpretação e aplicação da legislação tributária descritas nos parágrafos anteriores, é relativamente clara a repercussão do art. 146 do CTN em face das guias de cobrança de imposto entregues pela fiscalização e regiamente pagas pelo contribuinte, porque, por trás do cálculo do imposto a pagar constante da guia, existe um critério jurídico, e, portanto, um lançamento que contrarie esse critério não pode afetar fatos geradores que sejam anteriores ao próprio lançamento enquanto ato de mudança do critério anteriormente adotado.

Mas, mais do que isso, o art. 146 do CTN pode aplicar-se ao caso em estudo de uma forma menos evidente, e relativa especificamente à imposição de penalidades e cobrança de juros e correção monetária, no seguinte sentido: também o lançamento anterior trazia, em si, um critério jurídico, uma interpretação possível (e, na nossa visão, mais adequada, como exposto também no presente artigo, supra)

da legislação tributária que apregoa que a observância de normas complementares tributárias já é, por si e incondicionalmente, suficiente para ratificação do crédito tributário, e esse critério entra em conflito com o critério posteriormente adotado, no segundo lançamento. Assim, à parte de ser censurável como restrição indevida de legislação hierarquicamente superior, a inclusão de valores referentes a multa, juros de mora e atualização monetária realizada no segundo lançamento contraria, também, o art. 146 do CTN, pois só poderia afetar períodos posteriores ao ato que desencadeia a mudança – no caso, o próprio segundo lançamento.

Por todo o exposto ao longo do artigo, e especialmente pelos pressupostos constitucionais e legais previamente estabelecidos, com a comprovação através de casos concretos, podemos concluir:

a) O princípio da proteção da confiança advém, de forma direta, do princípio da segurança jurídica, sendo este o pressuposto do Estado Democrático de Direito. Através da proteção das expectativas legítimas, o Sistema do Direito pode encontrar o caminho equilibrado para que a segurança jurídica não seja extremada a ponto de não realização das mudanças sociais que o Texto Constitucional determina, bem como para que não se decrete a ausência total de segurança e previsibilidade, o que abalaria todo o sistema e tornaria o Direito mera peça ornamental de bibliotecas e faculdades;

b) O princípio da proteção da confiança está positivado no Sistema Tributário Nacional de forma exaustiva, mas pode ser invocado sempre que presentes os pressupostos necessários à sua aplicação. No presente estudo, procuramos demonstrar a correta interpretação dos arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional à luz do princípio da proteção da confiança;

c) Nesse sentido, os arts. 146 e 149 do CTN deixam evidente que os critérios jurídicos utilizados num determinado lançamento somente podem ser revertidos para os fatos geradores futuros (erro de direito). A necessidade de proteção ainda maior nas relações sociais nos faz crer numa evolução interpretativa do art. 146, do CTN, ou seja, o dispositivo pode ser invocado não somente nos atos administrativos do lançamento, mas também quando seus atos estiverem respaldados por atos administrativos concretos e individualizados emanados pela Administração Fiscal em confronto com atos futuros que venham a alterar os critérios jurídicos então aplicáveis;

d) Para as mudanças ocorridas nos atos normativos genéricos e abstratos, caberia ao contribuinte invocar a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, evitando o pagamento de penalidades, juros de mora e atualização monetária. Contudo, mesmo em tais atos normativos genéricos e abstratos, quando evidente que os critérios jurídicos estabelecidos nos atos normativos originários (que levaram o contribuinte a tomada de decisão) detinham grau de vinculação externa, a saber, convergência de entendimento do Estado quanto ao caso concreto, pode o art. 146 do CTN também ser invocado para que o novo entendimento seja aplicável somente aos fatos geradores futuros;

e) Por fim, quanto às práticas reiteradas da Fiscalização, em que pese não serem atos administrativos formalizados, mas deterem grau de concretude e individualização, quando o tempo (aplicação recorrente) der a elas a dimensão suficiente para compensar a ausência da vinculatividade, podem tais práticas também estar abarcadas pelo art. 146 do CTN. Mas não basta o aspecto temporal para tais práticas ganharem a proteção do art. 146 do CTN, é preciso que elas tenham sido realizadas dentro de uma interpretação razoável da lei a determinar um critério jurídico que foi seguido pelo contribuinte. Assim, o aspecto temporal e repetitivo da prática fiscal viria apenas a compensar a ausência de vinculatividade, permanecendo a necessidade de proteção, pelo art. 146 do CTN, apenas ao erro de direito. O erro de fato ganha proteção apenas do parágrafo único do art. 100 do mesmo Código Tributário Nacional.

Por todo o acima exposto, à luz dos pressupostos do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica e da proteção da confiança, entendemos que o art. 146 do Código Tributário Nacional, de extrema relevância e contemporaneidade, alcança não somente os atos administrativos do lançamento, mas também os atos administrativos concretos e individualizados, assim como os atos normativos genéricos e abstratos e as práticas reiteradas que consignem critérios jurídicos razoáveis e, pelo aspecto temporal ou convergência de entendimento, criem a legitima expectativa que deve ser protegida.