

O PRINCÍPIO DA CONFIANÇA ESTAMPADO NO ART. 146 DO CTN SOB AS PERSPECTIVAS DOGMÁTICA E JURISPRUDENCIAL: UM ESTUDO EM HOMENAGEM A MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI

VALTER DE SOUZA LOBATO¹

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Estado Democrático De Direito, Segurança Jurídica e o Princípio da Proteção da Confiança; 3. O Princípio da Proteção da Confiança Veiculado Pelo Artigo 146 do Código Tributário Nacional; 4. Análise de casos concretos; 5. Conclusões; 6. Referências bibliográficas

1. INTRODUÇÃO

Escrever em homenagem à Professora Misabel Derzi traz sempre duas sensações marcantes: a de felicidade, pela oportunidade de louvar seus ensinamentos e sua genialidade jurídica e a de responsabilidade, pelas mesmas razões. As primeiras palavras deste estudo, portanto, são no sentido de agradecimento aos organizadores da presente obra, pela lembrança de nossa modesta contribuição.

A homenageada tem um papel absolutamente fundamental na formação do autor, como professora de graduação, bem como coorientadora no Mestrado e depois orientadora no Doutorado, ambos perante a Faculdade de Direito da UFMG. Mas é muito além disso: com ela aprendi a necessidade de estudo permanente, a real humildade diante do saber e, como se não bastasse, o amor pela sala de aula. Misabel está muito a frente do nosso tempo, discutiu *tipos e conceitos* em tempos que isso era compreensível apenas no Direito Penal; discutiu *modulação dos efeitos de decisão judicial*, quando a matéria sequer era debati-

¹ Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado.

da; trouxe ao direito tributário brasileiro o *princípio da confiança* em balizas profundas, enfim, demonstrou ao longo de seus estudos que Justiça Fiscal e Segurança Jurídica não são valores antagônicos e que não podem coexistir. Propõe a mudança do Sistema Tributário atual, injusto, regressivo, inseguro e incompleto, mas sem abrir mão da previsibilidade do Direito e nem tampouco dos alicerces do Federalismo, que é árdua defensora e dos valores do Estado Democrático do Direito.

Misabel escreveu muitas homenagens e muitos prefácios e também já foi muito homenageada e prefaciada, contudo me lembro aqui de prefácio que ela escreveu em homenagem ao Ministro Eros Grau afirmando que ele sempre buscou a *porta estreita do Direito*. Assim, aproveito a oportunidade que me foi dada para dizer que a Professora não somente e sempre buscou a *porta estreita do Direito*, como iluminou e ilumina a todos nós quais os caminhos que levam a tal porta.

À querida Professora, manifesto publicamente meu imenso orgulho e admiração, pela convivência e pelas incontáveis lições. Sou absolutamente privilegiado em tê-la, orientando, advertindo e, mais do que tudo, ensinando.

Este estudo, como não poderia deixar de sê-lo, cuida de um tema muito debatido pela Professora Misabel Derzi: o princípio da proteção da confiança, sobretudo em sua obra “*Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*”. Com esta importante obra, a atilada jurista obteve o título de Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), a sempre querida e festejada Vetusta Casa de Afonso Pena.

Nesse sentido, inicialmente pretende-se debruçar a respeito de importantes conceitos que lastreiam o princípio da proteção da confiança: o Estado Democrático de Direito e o valor da Segurança Jurídica. Em seguida, valendo-se sobretudo das lições de Misabel Derzi, explicitar-se-á o conteúdo do princípio da proteção da confiança. Após, pretende-se sustentar que ele se encontra resguardado, em âmbito infraconstitucional, no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Na oportunidade, mostra-se importante definir seu âmbito de aplicação. Estabelecidas tais premissas teórico-dogmáticas, passa-se à análise de alguns casos concretos, com o intuito de verificar como o referido dispositivo tem sido aplicado tanto pelos tribunais administrativos como pelos judiciais.

2. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, SEGURANÇA JURÍDICA E O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

Dispõe o art. 1º, *caput*, da CR/88, que “*a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito*”. Para mais, o mesmo dispositivo consagra os seguintes fundamentos do Estado Brasileiro: (i) a soberania, (ii) a cidadania, (iii) a dignidade da pessoa humana, (iv) os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e (v) o pluralismo político.

Da leitura do dispositivo se depreende que o texto constitucional possui três alicerces fundamentais: a forma de Estado federativa, a forma de governo republicana e sua identificação como um Estado Democrático de Direito. Tais alicerces, vale dizer, ao mesmo tempo em que estabelecem o figurino constitucional, atuam como formas de controle para que, uma vez instalado juridicamente, seja contingenciado o Poder, para que não deságue em abuso ou descontrole. A Constituição, como um pacto maior da Nação, busca a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e a participação dos valores sociais. Uma pergunta, contudo, não pode ficar sem resposta: que é Estado Democrático de Direito?

Destarte, denota-se que a expressão ‘Estado Democrático de Direito’ é dotada de riquíssimo conteúdo semântico. De Estado de Direito depreende-se o compromisso constitucional com as limitações contra o abuso do poder estatal². Com efeito, a ideia segundo a qual Estado de Direito é aquele em que o ordenamento jurídico informa e conforma a atuação do Estado conduz ao entendimento segundo o qual impõe-se ao ente estatal, repartido em Poderes, o respeito às liberdades individuais e à preponderância do valor segurança jurídica. De Democracia, por sua vez, toma-se, originariamente, a ideia dos direitos políticos e, sob o signo da igualdade material, a busca pelo combate à pobreza e às desigualdades sociais, o pluralismo político, e o pleno desenvolvimen-

2 Ensina Fioravanti que este é o espírito da gênese do constitucionalismo, após as análises do conceito de soberania segundo Bodin, Hobbes e Rousseau: “*El constitucionalismo es concebido como el conjunto de doctrinas que aproximadamente a partir de la mitad del siglo XVII se han dedicado a recuperar en el horizonte de la constitución de los modernos el aspecto del límite y de la garantía*” (FIORAVANTI, Maurizio. *Constitución. De La Antigüedad a nuestros días*. Traducción de Manuel Martínez Neira. Madrid: Editorial Trotta, 2011, p.85).

to dos seres humanos, em boa parte relacionada com a consagração e efetivação de direitos sociais.³

Com base em tais considerações, é segura a afirmativa segundo a qual as democracias constitucionais⁴ pretendem indicar, através da nomenclatura Estado Democrático de Direito, um novo paradigma no constitucionalismo, diferente daqueles que lhe antecederam e da própria soma de ambos: Estado Liberal de Direito e Estado Social de Direito⁵. Trata-se, consoante magistério doutrinário de LENIO LUIZ STRECK E JOSÉ LUIZ BOLZAN DE MORAIS, de modelo que impõe um “*conteúdo transformador da realidade*”, que, voltado para o pleno exercício da cidadania, age de forma simbólica como “*fomentador da par-*

3 Destacando o aspecto material da expressão Estado Democrático de Direito, pontifica Misabel Derzi: “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 comprometimento 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” (BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. – 8.ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.12).

4 “En la fórmula contemporánea de la *democracia constitucional* parece estar contenida la aspiración a un *justo equilibrio* entre el principio democrático, dotado de valor constitucional a través de las instituciones de la democracia política y el mismo papel del legislador y del gobierno, y la idea – ínsita en toda la tradición constitucionalista – de los *límites de la política* a fijar mediante la fuerza normativa de la constitución y, en particular, a través del control de constitucionalidad siempre más determinante en el ámbito de las democracias modernas” (FIORAVANTI, op.cit., p. 162-164).

5 “Assim, o Estado Democrático de Direito teria a característica de ultrapassar não só a formulação do Estado Liberal de Direito, como também a do Estado Social de Direito – vinculado ao *welfare state* neocapitalista – impondo à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação da realidade. Dito de outro modo, o Estado Democrático é *plus* normativo em relação às formulações anteriores. A novidade que apresenta o Estado Democrático de Direito é muito mais em um sentido teleológico de sua normatividade do que nos instrumentos utilizados ou mesmo na maioria de seus conteúdos, os quais vêm sendo construídos de alguma data” (STRECK, Lenio L.; MORAIS, José Luis Bolzan de. Comentário ao art. 1º. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 114).

ticipação pública no processo de construção e reconstrução de um projeto de sociedade”, de modo que o regime democrático “contém e implica, necessariamente, a solução do problema das condições materiais de existência”.⁶

Usando expressão de BOBBIO, não se trata de um jogo de palavras, mas constatação do real escopo do Estado de Direito e, por mais óbvio que possa parecer, vale a repetição de que neste Estado de Direito somente podemos estar tratando de relações jurídicas, sistematicamente reguladas pelo Direito e segundo os valores e princípios que fundam o Ordenamento Jurídico.⁷

A relação jurídica (e aqui o enfoque na tributária) se estabelece pelo modelo de Estado implementado. Alterada a relação jurídica (tributária) para uma relação de poder⁸ - movimento este justamente contrário ao próprio Estado de Direito, que transformou as relações tributárias de relações de força para relações jurídicas – compromete-se severamente não só a normatividade da Constituição, mas também suas condições de existência.

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.

6 STRECK; MORAIS, op. cit., p.113.

7 Norberto Bobbio demonstra a ligação umbilical do Estado de Direito e a relação jurídica: “É com o nascimento do Estado de direito que ocorre a passagem final do ponto de vista do príncipe para o ponto de vista dos cidadãos. No Estado despótico, os indivíduos singulares só têm deveres e não direitos. No Estado absoluto, os indivíduos possuem, em relação ao soberano, direitos privados. No Estado de direito, o indivíduo tem, em face do Estado, não só direitos privados, mas também direitos públicos. O Estado de direito é o Estado dos cidadãos” (BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Rio de Janeiro: Campus, 1992).

8 “Considero imprescindível a qualquer discurso, nos quadros do Estado-de-Direito, a conciliação entre dois valores: justiça e eficácia. Só a justiça é eficaz, e não há ‘eficácia’ ‘injusta’ que seja ‘eficaz’. As normas assentes na violência acabam por produzir resultados contrários àqueles que visam. Além de serem totalmente indignas do Estado-de-direito. Só são efectivas, só são eficazes, normas que sejam justas. Sem essa justiça cai-se na dialéctica injustiça-evasão-injustiça.”(CAMPOS, Diogo Leite. “A política fiscal recente portuguesa”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p.133).

Com efeito, não há ramo do Direito que não se valha do conceito de segurança jurídica. Em matéria tributária, a segurança jurídica alcança lugar indisputável, não só pelo avanço civilizatório que o princípio da legalidade tributária representou e representa para história do constitucionalismo ocidental⁹, bem como pelas suas múltiplas concretizações, que inclusive restam plasmadas no Estatuto do Contribuinte, seja de forma expressa, como a legalidade, a anterioridade e a irretroatividade, seja de forma implícita, como a proteção da confiança e a boa-fé-objetiva, v.g.¹⁰

Concorda a doutrina, em sobeja maioria, desconhecendo-se vozes em sentido contrário, que segurança jurídica pressupõe certeza, previsibilidade e estabilidade para o nascimento e desenvolvimento das relações jurídico-tributárias. Nesse sentido, a segurança jurídica deve permitir que o indivíduo sujeito à tributação veja o ordenamento jurídico como um ambiente previsível e seguro, de modo a conhecer previamente as consequências jurídicas de seus atos. Como bem preceitua HELENO TAVEIRA TORRES,

No Estado Democrático de Direito os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. No caso do sistema constitucional tributário, a certeza vê-se atendida pela legalidade e suas variantes formais e materiais, como na definição das espécies de tributos e discriminação material de competências, proibição de analogia, reserva de Lei Complementar, exigência de legalida-

9 A necessidade de segurança jurídica em matéria tributária, mormente quanto à sua maior expressão, a legalidade, levou a países como Inglaterra, Estados Unidos e França (estes dois últimos revolucionários) a elaborarem substanciosos documentos jurídicos, da mais alta envergadura, para limitar os poderes estatais de imposição tributária, erigindo a lei, em verdade, como seu verdadeiro fundamento. Cf. UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário - tradução de Marco Aurélio Greco. - São Paulo, Revista dos Tribunais, Educ, 1976; GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens – Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709). – traduzido por André Mendes Moreira. – Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBDF, 2019; ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, nº 109, jul./set. 1972, p. 11-33.

10 Não se deve olvidar do fato de que todos os outros direitos fundamentais constitucionalmente estabelecidos também operam em matéria tributária, quando as circunstâncias assim permitirem. Não por outra razão o *caput* do art. 150 da CRFB/88, ao inaugurar as limitações constitucionais ao poder de tributar expressamente o faz com a ressalva da expressão “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*”.

de formal para instituir e aumentar tributos e determinação dos critérios de efetividade material dos direitos e garantias fundamentais em matéria tributária. A estabilidade intrassistêmica confere previsibilidade a partir da hierarquia e relações de coordenação e subordinação entre competências, princípios e regras jurídicas, previsibilidade e estabilidade das relações e, principalmente pela abertura axiológica do sistema jurídico, com sua diferenciação em relação aos demais sistemas e dever de preservação dos valores institucionalizados. E, conforme a comunicação entre certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina operacionalmente a confiança dos sujeitos na normalidade do sistema, na estabilidade controlada das relações e expectativas de direitos e obrigações e na garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais, na aplicação das Leis Tributárias.¹¹

Não discrepa o pensamento de HUMBERTO ÁVILA, para quem a segurança jurídica pode ser entendida como uma

norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.¹²

11 TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica. São Paulo: RT, 2011, p. 22-23.

12 E prossegue o eminente Professor: “*cognoscibilidade* significa um estado de coisas em que os cidadãos possuem, em elevada medida, a capacidade de compreensão, material e intelectual, de estruturas argumentativas reconstrutivas de normas e gerais e individuais, materiais e procedimentais, minimamente efetivas, por meio da sua acessibilidade, abrangência, clareza, determinabilidade e executoriedade. A *confiabilidade*, por sua vez, denota um estado de coisas em que os atos de disposição dos direitos fundamentais de liberdade são respeitados por meio do Direito, graças à existência de estabilidade, de durabilidade e de irretroatividade do ordenamento jurídico. Ainda, a *calculabilidade* significa um estado de coisas em que os cidadãos têm, em grande medida, a capacidade de, aproximadamente, antecipar e medir o espectro reduzido e pouco variado de critérios e de estruturas argumentativas definidoras de conseqüências atribuíveis, heterônoma e coativamente, a atos, próprios ou alheios, ou a fatos, ocorridos ou passíveis de ocorrerem, controversos ou incontestados, e o espectro razoável de tempo dentro do qual a conseqüência definitiva será aplicada, por meio da anterioridade e da continuidade das modificações e da força vinculante das suas normas, gerais e individuais” (ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p.268-269).

Em virtude da centralidade ocupada pela segurança jurídica, outros princípios podem dela retirar seu fundamento de validade. É o que preleciona PAULO DE BARROS CARVALHO:

Há ‘princípios’ e ‘sobreprincípios’, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras. (...) Agora, há um princípio que sempre estará presente, ali onde houver direito: trata-se do cânone da certeza jurídica, entendido o termo não como garantia de previsibilidade da regulação da conduta (que é uma de suas acepções), mas como algo que se situa nos fundamentos do dever-ser, ínsita que é ao domínio do deontico. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova, que ‘A’ possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão validade, o *certum* no conflito de condutas. E, ainda que consideremos as obrigações alternativas, em que o devedor pode optar pela prestação ‘A’, ‘B’ ou ‘C’, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inafastável pois querendo ou não querendo, o legislador, havendo ou não havendo justiça, segurança ou qualquer valor jurídico que se colha para a experiência, as normas do sistema hão de consagrá-lo, para poder aspirar ao sentido deontico. Regra do direito que não discipline comportamentos intersubjetivos com observância do princípio da certeza expressará um sem-sentido na linguagem do dever-ser. Torna-se evidente que a certeza jurídica é também um sobreprincípio, mas dotado de aspectos lógicos peculiares, que lhe atribuem preeminência sintática com relação a todos os demais.¹³

Ademais, em virtude de sua pluralidade semântica, o princípio da segurança jurídica é concretizado de múltiplas formas no sistema tributário insculpido na CRFB/88. É o caso da proteção da confiança.

Ora, a sociedade é composta por vários sistemas, tais como o político, o econômico e o jurídico. Estudá-los equivale a compreender seu funcionamento, de modo a reduzir a complexidade da realidade mundana e da própria sociedade.

O Direito, na visão de LUHMANN, tem por função precípua “o desenvolvimento compreensivo da generalização e da estabilização das espec-

13 CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. IN: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes: livro em louvor à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 49.

tativas de comportamento”.¹⁴ A teoria sistêmica deste importante sociólogo do direito alemão parte de duas importantes considerações: a de que o Direito é operacionalmente fechado e cognitivamente aberto.

Afirmar que o sistema jurídico é operacionalmente fechado significa dizer que ele se diferencia do ambiente (ou seja, determinando aquilo que é ou não jurídico, e conseqüentemente, pertencente ou não sistema) valendo-se de seus próprios elementos e, por via de consequência, que opera segundo seu próprio método. Daí dizer-se que o sistema jurídico é funcional e autopoietico: o Direito se produz a partir de si próprio. Nesse sentido, 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, auto-referencial, 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 (...)”*.¹⁵

Lado outro, sustentar que o sistema jurídico é cognitivamente aberto pressupõe a compreensão de que os valores e conceitos jurídicos podem mudar, sob as coordenadas de tempo e espaço. Isso se dá porque o legislador, ao introjetar as leis no sistema, baseia-se em valores e interesses externos ao Direito, tais como considerações de ordem política e econômica, v.g. Por meio de conversores internos do sistema jurídico, adentram para o sistema, alterando o sentido dos conceitos jurídicos, o que permite a evolução do Direito e existência em sociedade.^{16 17}

14 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.20.

15 DERZI, op.cit., p. 48.

16 DERZI, op.cit., p.25-34.

17 “Dessarte, 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 diante da velocidade das mudanças implementadas nos fatos sociais, o direito torna-se um sistema normativo fechado, mas “cognitivamente” aberto, assimilando os fatos 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 advém da análise do sistema fechado e normativo. Mas sua legitimação advém da argumentação, que abre espaço à dimensão cog-

Nesse sentido, para que o sistema jurídico possa possibilitar a vida social, é preciso oferecer um mínimo de confiança e de segurança nos julgados dos tribunais e de orientação às expectativas normativas¹⁸. O Sistema Jurídico, dentro das regras postas, se presta a fornecer estabilidade (segurança jurídica), preencher as expectativas criadas, senão – novamente – estará fadado ao insucesso e à sua mistura aos demais Sistemas Sociais, não servindo mais como pacificador do comportamento humano: afinal, “[o] conhecimento jurídico somente é possível a partir desse fechamento e exatamente em razão dele, como quer LUHMANN”.

A busca da previsibilidade e certeza do Direito, no Sistema Jurídico-Tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional. Nas lições de MISABEL DERZI, forte em MATTERN, Estado de Direito não é apenas Estado das leis, já que “*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*”.¹⁹

Com efeito, a confiança sistêmica é conceito central na teoria de LUHMANN: “*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*”²⁰.

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).

Este 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 intrincada relação social. Desta preocupação de inserção social do Direito nascem as mais

nitiva” (LOBATO, Valter. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. IN: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes: livro em louvor à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.422).

18 DERZI, op.cit., p. 380.

19 DERZI, op. cit., p. 377.

20 LUHMANN, Niklas. Confianza. Santiago: Anthropos, 1996, p. 21.

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.

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.

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

Neste 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.²¹

Isso porque, diante da complexidade dos fatos e dos regramentos sociais, nos ensinamentos de LUHMANN²², somente a redução da com-

21 Neste sentido, CALMES, Sylvia. *Du principe 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).

22 LUHMANN, op.cit., p. 21.

plexidade 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 complexidade²³ e das expectativas que possam ser criadas.²⁴ 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, 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.²⁵

23 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 complexidade (LUHMANN, op.cit., p. 14).

24 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 (LUHMANN, op. cit., p. 103).

25 DERZI, Misabel. Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda. In: Revista Internacional de Direito Tributário n. 05, ABRADT. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

Nos ensinamentos de INGO SARLET, a confiança é pressuposto do Estado Democrático de Direito²⁶:

A) no que diz com a importância do princípio (fundamental) da 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.

B) Vinculado ao princípio da proteção da dignidade da pessoa humana, tal como plasmado no art. 4º, 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 disto, 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 neste 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. 1º, inc. I), do direito à vida (art. 2º, 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.

.....

C) 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 neste 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 determina-

26 SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade. In: Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v. 17, 1999, p. 124-126.

das, 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.

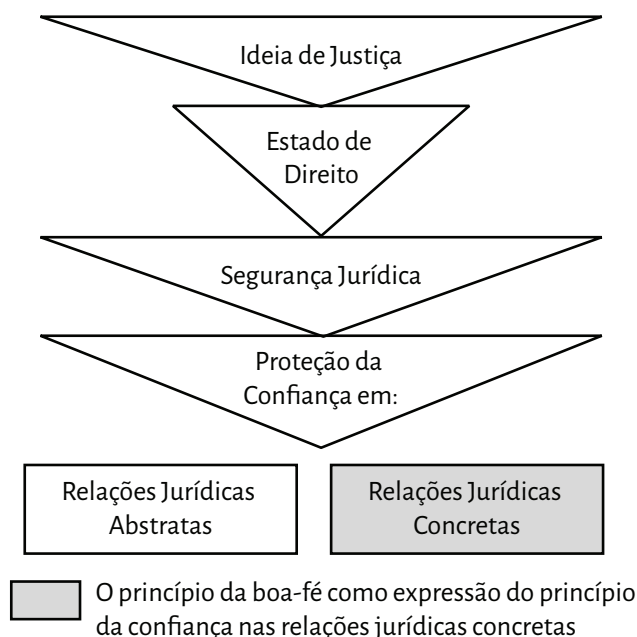
.....

D) Por derradeiro, também ao princípio geral de isonomia (art. 3º, inc. I, da LF) poderá ser atribuída uma importância relativamente limitada no que diz com a problemática da proibição de retrocesso social na Alemanha, isto 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. Neste 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.

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-fé²⁷:

Figura 01: "Justiça, segurança jurídica e proteção da confiança".



²⁷ DERZI, 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.²⁸

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.²⁹

Neste caso, e adentrando no campo do Direito Tributário, como podem ser vistas as relações jurídicas entre Estado e Contribuintes? Uma relação ditada pelos valores fundamentais (Justiça e Segurança). A pre-

28 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).

29 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*. In: *Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena*, 2009, Belo Horizonte, jul-dez 2009, p. 19-48.

missa é a previsibilidade e a transparência das ações do Estado. A base desta relação jurídica que é a Norma Constitucional.³⁰

Portanto, em síntese, a confiança agiria como uma espécie de catalizador social, reduzindo as possibilidades futuras e, com isso, propiciando ao Direito dar uma satisfação à Sociedade dentro da linha do esperado. Criar expectativas previsíveis (não estáticas) acaba por reduzir a complexidade na ordem social. E aqui é preciso dizer que não se trata de uma confiança pessoal, mas sistêmica, gerada através de símbolos, onde o processo de aprendizagem pelas experiências vividas fica mais fácil. Não significa que os perigos do futuro estão eliminados, mas o norte estará delineado pela confiança depositada no sistema.

A confiança, vale ressaltar uma vez mais, não significa mera esperança, mas uma expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia; pressupõe ela uma certa exposição ao risco, pois uma parte estará sempre na dependência daquele em que depositou sua confiança. Aqui é um ponto fundamental que será explorado adiante. O Estado não ocupa a posição daquele que confia, e que, por isso, mereça proteção, mas a ele poderá ser imputada a responsabilidade pela confiança gerada. Detém ele a supremacia sobre os eventos/acontecimentos.

Se a função do Direito é justamente ordenar comportamentos, ante à insuplantável complexidade do mundo, é necessário que os destinatários das normas jurídicas possam confiar no sistema. Nesse sentido, a partir do momento em que a norma é nele inserida, a confiança *“implica a expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia”*.³¹

A confiança expande os tempos de um sistema, permite o resgate do passado e a antecipação do futuro. Em verdade, a confiança, enquanto redução da complexidade do mundo real, ordenação de comportamentos e antecipação do futuro, concretiza o princípio da segurança jurídica na medida em que permite que o sujeito possa decidir seus atos de acordo com o que o Direito dispõe, isto é, o sistema passa a influir na decisão tomada pelo sujeito, porque vê no sistema um ambiente minimamente seguro, estável e previsível.

30 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 34-35.

31 DERZI, op.cit., p.329.

Do que se conclui, indubitavelmente, que sem confiança o sistema jurídico pode se tornar absolutamente ineficaz, ante à sua imprestabilidade para cumprir seu mister: ordenar comportamentos.

3. O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA VEICULADO PELO ARTIGO 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Estabelecidas as premissas acima, verificou-se que o princípio da proteção da confiança advém das categorias mais elementares do texto constitucional: o conceito de Estado de Democrático de Direito reclama a Segurança Jurídica e esta última, considerando-se o Direito como Sistema Jurídico, impõe a confiança nesse próprio sistema.

Contudo, não apenas em âmbito constitucional se vê plasmado o princípio da proteção da confiança. Com efeito, também o Código Tributário Nacional é enfático em assegurar a segurança jurídica. À guisa exemplificativa, sem pretensão de exaustão, vê-se que o CTN não somente explicitou que o princípio da legalidade deve abarcar todos os elementos da norma tributária (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 infrator (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.

Também o art. 146 predica nesse sentido, objeto do presente estudo³², in verbis:

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.

O referido dispositivo claramente veicula a proteção do princípio da confiança para dizer que somente poderá se cobrar determinado tribu-

32 Em outra oportunidade, analisei as diferenças entre a aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN, partindo-se de idêntica premissa, segundo a qual os referidos dispositivos veiculam o princípio da proteção da confiança: LOBATO, Valter. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. IN: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes: livro em louvor à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.

to novamente para os fatos geradores futuros, quando houver modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento tributário.³³

ALIOMAR BALEEIRO, 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”.³⁴

Nesse sentido, a doutrina tradicional, contando com nomes como GILBERTO DE ULHÔA CANTO³⁵ e SAMPAIO DÓRIA³⁶, se desenvolveu no

33 “... 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).

34 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Revista e complementada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.811.

35 “A lei não se pode admitir ignorada dos funcionários fiscais encarregados de proceder ao lançamento, e, assim, o erro de direito que estes cometem no exercício de suas atribuições não justifica a alteração da situação individual criada pelo lançamento em favor do contribuinte, pois é presumido que os agentes do fisco tivessem tido presentes todos os elementos jurídicos em vigor ao tempo em que o efetuaram” (CANTO, Gilberto de Ulhôa. Temas de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 370).

36 “A orientação fiscal poderá variar com relação a outros contribuintes, mas nunca quanto àquele que já adquiriu, por ato administrativo regular, Direito Público subjetivo de não recolher determinado tributo. Entender o contrário seria implantar o regime do arbítrio e da insegurança nas relações entre o fisco e contribuinte, em manifesta contradição com a índole de nosso sistema jurídico” (SAMPAIO DÓRIA,

sentido de que o art. 146 continha aplicação restrita à figura do lançamento tributário. Para mais, realizando-se o contraponto entre as figuras do erro de fato e erro de direito, afirmava, com razão, que o lançamento não poderia ser revisto nesta última hipótese de erro. Por todos, é a lição de ALBERTO XAVIER:

Uma primeira ordem de limites baseia-se na distinção entre erro de direito e erro de fato e tem o seu assento legal no art. 146 do CTN... Assim, o erro de fato legitima a alteração do lançamento pela prática dos adequados atos de anulação ou lançamento suplementar. Ao invés, a modificação de critérios jurídicos só pode prevalecer quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, o que o mesmo é dizer-se, não pode servir de fundamento a modificação do lançamento anterior.³⁷

Também nesse sentido se solidificou a jurisprudência do STF e do STJ.³⁸

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:³⁹

Antonio Roberto. Decisão Administrativa. Efeitos e Revogabilidade. Coisa Julgada. Limites Objetivos em Matéria Fiscal. São Paulo: RT 363/48).

37 XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 333.

38 No âmbito do STF podem ser citados os seguintes precedentes: STF, Segunda Turma, RE 62.252/SP, Min. Rel. Thompson Flores, jul. 10/03/1969, DJ 05/05/1969; STF, Primeira Turma, RE 73.443/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, jul. 24/02/72, DJ 28/04/1972; STF, Primeira Turma, RE 104.226/SC, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, jul. 15/03/1985, DJ 12/05/85; STF, Segunda Turma, RE 100.481/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, jul. 04/04/1986. Quanto ao antigo Tribunal Federal de Recursos, editou-se a Súmula 227: “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”. No âmbito do STJ, os seguintes julgados versam a respeito da matéria: STJ, Segunda Turma, REsp 171.119/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, jul. 07/08/2001, DJ 24/09/2001; STJ, Primeira Turma, REsp 412.904/SC, Rel. Min. Rel. Luiz Fux, jul. 07/05/2002, DJ 27/05/2002; STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp 478.389/PR, Rel. Min. Rel. Humberto Martins, jul. 25/09/2007, DJ 05/10/2007; STJ, Primeira Turma, REsp 810.565/SP, Rel. Min. Luiz Fux, jul. 11/12/2007, DJe 03/04/2008.

39 Leandro Paulsen caminha no mesmo sentido, não se referindo apenas ao ato administrativo do lançamento, mas outros 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 relativa à situação consolidada à

“... 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 inter partes. 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 a 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 pro 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 limitada (restrita à cobrança do tributo, em seu valor

luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o 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).

original, sem incidência de atualização monetária, juros ou multa), em respeito ao império da própria lei e de sua posição hierárquica dominante”.⁴⁰ (...)

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).⁴¹

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.

O que pretende o art. 146 do CTN é exatamente preservar os efeitos dos critérios jurídicos que foram considerados para o trato tributário de fatos geradores passados e que acabaram por induzir o contribuinte a se comportar de determinada maneira. Ou seja, os critérios jurídicos esposados pelo Fisco devem ser respeitados em prol da segurança jurídica e da proteção da confiança, de modo que os novos critérios, ainda que adequados, somente serão aplicáveis aos lançamentos relativos a fatos geradores posteriores à sua propagação que demonstrará ao contribuinte de forma inequívoca a mutação exegética da legislação.

O dispositivo valoriza atos individuais e concretos antes praticados pela Administração Tributária junto ao contribuinte embasados em determinados critérios jurídicos, ainda que tais atos não sejam lançamentos tributários. Esse critério não pode ser revisado em lançamento posterior sem prévia introdução formal da alteração, que passa a valer para fatos geradores futuros.

40 BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, op.cit., p.651-652.

41 BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, op.cit., p.812.

Nesse sentido, é ver o que ensina LUCIANO AMARO, em comentário ao art. 146 do CTN:

O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão do lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente já terão sido objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho), mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este não poderá também ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados.⁴²

Em lapidar lição, assim pontifica Ricardo Lobo Torres:

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

Também HUMBERTO ÁVILA milita no sentido de que o art. 146 do CTN não se restringe à figura do lançamento, como ato individual e concreto que é, mas sim a outros atos administrativos, ainda que de caráter geral e abstrato, por conta da proteção total da confiança depositada pelo contribuinte.

Com efeito, o autor atenta para o fato de que não raro a Administração Fiscal se utiliza de atos normativos nos quais indica a sua posição

42 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p.351-352.

43 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II, Renovar, Rio de Janeiro, 2005, p.570-571.

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.

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, atuam “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”.

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 a 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 entendi-

mento 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 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.⁴⁴

44 ÁVILA, op. cit., 457-458.

Diante do que foi acima exposto, é possível extrair as seguintes conclusões quanto ao presente item⁴⁵:

- a.** Com as bênçãos dos princípios da segurança jurídica e proteção da confiança, os artigos 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)⁴⁶. A evolução dos tempos e a necessidade 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 a 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 individua-

45 Mantenho-me fiel à posição a que cheguei em escrito proferido em outra oportunidade, conforme noticiado anteriormente.

46 “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 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. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.708).

lização, 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.⁴⁷

4. ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS

Com o fito de analisar como têm sido aplicado o art. 146 do CTN, seja pelos tribunais administrativos, seja pelos judiciais, impende analisar alguns casos concretos, cotejando sua aplicação com as conclusões a que se chegou anteriormente.

No ano de 2012, uma Empresa mineira atuante no ramo da siderurgia sofreu autuação por parte do Fisco do Estado de Minas Gerais, por suposta ausência de recolhimento de ICMS em razão da falta de estorno de crédito extemporâneo relativos às entradas de bens de uso ou consumo aplicados no processo de industrialização na proporção das exportações.

Com efeito, a Fiscalização apontou como infringidos diversos dispositivos da legislação mineira e o art. 33, I da Lei Kandir. Aplicou-se, ademais, multa de revalidação e multa isolada com base nos arts. 55, XXVI e 56, II, ambos da Lei 6.763/75, calculadas, cada uma das multas, em 50% do valor do imposto supostamente devido.

47 Neste 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 IPI – inteligência da Lei nº 9.799/1999 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).

Para além de questões pertinentes a decadência e nulidade do auto de infração, somadas à sua defesa de mérito, interessa ao presente trabalho a alegação da Empresa de que o auto de infração feria os princípios da proteção da confiança legítima, da segurança jurídica e da irretroatividade tributária.

Na espécie, argumentou-se que outra empresa atuante em seu ramo econômico havia consultado a Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da SEFAZ/MG exatamente sobre o aproveitamento de crédito relativo aos materiais de uso e consumo, nos termos dos arts. 20 e 32 da Lei Kandir e dos arts. 66 e 70 do RICMS/2002.

A Resposta da SEFAZ/MG resultou na Consulta nº. 003/2007, de 05 de janeiro de 2007, que não só acatava o entendimento da então consultante, como alertava que a “*questão encontra-se expressamente disciplinada no inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02*”

Nesse sentido, a Empresa alegou que, a partir daquela Consulta, todas as demais empresas desse grupo empresarial, passaram a seguir a orientação dada pelo Fisco Mineiro, apropriando-se do valor do imposto incidente sobre as mercadorias, partes e peças de reposição adquiridas para consumo no processo de industrialização, na proporção de suas exportações.

Ato contínuo, 22 meses depois a SEFAZ/MG modificou seu entendimento, o que culminou na revisão da Consulta de Contribuinte nº. 003/2007. Em suma, o Fisco Mineiro passou a entender que a “*integração ou consumo*” referidas na legislação, diriam respeito somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Argumentando que o procedimento administrativo de consulta havia gerado na Empresa confiança legítima de que o entendimento esposado pela SEFAZ/MG seria seguido, a Empresa continuou a apropriar, na proporção de suas exportações, créditos do imposto originários da entrada de bens de uso e consumo, sem qualquer receio de sofrer autuações em virtude desse procedimento, de resto legitimado pelo próprio Fisco.

Apenas em 17.11.2008 a Administração Fazendária cientificou o contribuinte da reformulação da resposta à Consulta, permanecendo silente até então, o que, na visão da Empresa, consubstanciaria não só a traição de sua confiança como a não observância da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*).

Nesse sentido, com fulcro no art. 146 do CTN, a Empresa alegou que a referida mudança de critério jurídico, consubstanciada na revisão da Consulta, só poderia ser aplicada para fatos geradores futuros.

A questão foi enfrentada pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, por meio do Acórdão 21.047/13/3^a, em 2013.

Na oportunidade, rejeitou-se a argumentação a levada a cabo pela Empresa quanto à exigência do tributo, afastando-se apenas as multas, com fulcro do parágrafo único do art. 100 do CTN, sob os seguintes fundamentos:

Ressalte-se, inicialmente, que o art. 45 do RPTA, Decreto nº 44.747/08, não garante ao contribuinte consulente a irreversibilidade de resposta a uma determinada consulta, pois é dever do Estado a revisão de seus atos, especialmente se estes se mostrarem contrários à lei.

O que a legislação garante ao contribuinte é o afastamento de qualquer penalidade ou da penalidade e juros moratórios, conforme o caso (art. 106 ou art. 100 do CTN), mas jamais do tributo devido, em face do princípio da legalidade que rege o direito tributário, vale dizer, nascida a relação jurídico-tributária entre o Contribuinte e o Estado, nos termos da lei, esta jamais poderá ser afastada, exceto por decisão administrativa ou judicial.

A resposta a qualquer consulta é uma mera interpretação da legislação, atingindo, portanto, tanto a fatos futuros quanto aos pretéritos, independentemente de se tratar de solução retificadora ou original, com a ressalva acima mencionada, no que diz respeito à imposição de penalidades e/ou incidência de juros.

Por outro lado, de acordo com o art. 47 do RPTA, “a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente”.

Apesar de a redação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso/consumo, na proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388, de 02/06/10, afastou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento de que a Administração Tributária pretendia que fosse dado ao tema.

Contudo, não se deve descurar do voto vencido proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que enfrentando o tema sob a perspectiva do princípio da proteção da confiança legítima, de tal modo se pronunciou:

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 que o Fisco adota o entendimento contido no próprio Regulamento do ICMS em sua versão original e antes da alteração ocorrida em agosto de 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 que a Consulta de Contribuintes nº 003/07 não deixa dúvida quanto ao entendimento da SEF/MG até 13 de agosto de 2007.

Além do acima citado cumpre também ressaltar que as normas contidas no Decreto nº 45.388, 02 de junho de 2010, publicado em 03 de junho de 2010, não alteram o posicionamento aqui destacado. Isto porque o Decreto n.º 45.388/10, trata de uma situação especial, clara e pontual.

(...)

Assim, as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10 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 n.º 4.229/10 que disciplina as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10.

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.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento uma vez que os créditos dos quais trata a presente autuação, apesar de apropriados extemporaneamente pela Impugnante em julho e agosto de 2007, se referem a entradas de mercadorias realizadas no período de agosto de 2002 a julho de 2007, portanto, antes da alteração da legislação estadual.

Este foi um caso, portanto, em que o tribunal administrativo mineiro não entendeu pela aplicabilidade do art. 146 de forma ampliativa, para além da figura do lançamento tributário.⁴⁸

Outro caso interessante que ensejou a discussão a respeito da aplicação do art. 146 do CTN se deu em outro tribunal administrativo: o CARF.

Com efeito, determinada Empresa, atuante no ramo siderúrgico, foi autuada ao final do ano de 2010 pelo não recolhimento de contribuições destinadas à Seguridade Social da parcela de Participação nos Lucros ou Resultados do ano de 2007.

Segundo afirmado pela Empresa, durante o período fiscalizatório ela teria colocado à disposição do Fisco todos os documentos solicitados e explicado detalhadamente como funcionava a sua PLR do período autuado, não somente entregando as Convenções Coletivas de Trabalho aplicáveis ao caso, como seu plano espontâneo, além de uma planilha contendo todos os valores pagos.

Contudo, entendeu a Fiscalização, após análise dos documentos, que a Empresa não seguia os requisitos estipulados pela Lei 10.101/00, tais como: a ausência de participação direta dos empregados nas negociações coletivas; a ausência de manifestação da empresa sobre as aferições individuais no desempenho das metas do seu Programa e a suposta divergência entre os valores negociados na convenção coletiva e no Programa.

Em razão disso, passou a entender que os valores pagos a título de PLR deveriam compor a remuneração dos empregados e, com isso, compor a própria base de cálculo das contribuições previdenciárias. Assim, lavrou cinco autos de infração: (a) cobrança de contribuições previdenciárias da parte patronal sobre os valores da PLR; (b) cobrança de contribuições previdenciárias da parte dos empregados sobre os valores da PLR; (c) cobrança de contribuições de terceiros sobre os valores da PLR; (d) multa pela não declaração em GFIP e (e) multa pela não retenção dos valores junto aos empregados.

48 Em outro caso, similar ao que acabamos de narrar, teve como protagonista outra empresa atuante no ramo da siderurgia. Os argumentos de mérito eram absolutamente similares e o conjunto fático que endossou o pedido de aplicação do art. 146 do CTN também foi o mesmo. Não variou o entendimento proferido pelo Conselho dos Contribuintes do Estado de Minas Gerais, formulado pelo Acórdão 21.075/13/3^a, inclusive quanto ao voto vencido da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão quanto a este ponto, conforme salientado alhures.

A decisão proferida pela DRJ, contudo, entendeu pela improcedência da Impugnação apresentada, afastando todas as alegações tecidas com base nos argumentos evocados no relatório fiscal. Ato contínuo, a Empresa apresentou Recurso Voluntário perante o CARF.

No que se mostra pertinente para os fins do presente estudo, incumbe salientar que um dos fundamentos levado a cabo pela Conselheira Carolina Wanderley Landim, Relatora do feito perante a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, para julgar improcedente a autuação foi no sentido de que a DRJ teria inovado nos fundamentos jurídicos ao proferir sua decisão em primeira instância. Constatando do Acórdão 2401003.539, trata-se de passagem primorosa, que pedimos licença para transcrever:

Como se sabe, o lançamento é um procedimento vinculado e obrigatório da Administração Pública, a quem compete analisar os fatos e demonstrar a ocorrência do fato gerador diante da sua subsunção à norma e, em seguida, intimar o contribuinte dando início ao procedimento fiscal. O lançamento é regido pelo princípio da imodificabilidade, previsto nos arts. 145 e 146 do CTN.

O primeiro deles, o art. 145 do CTN, define que o lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, só pode ser alterado em razão da impugnação, recurso de ofício ou alguma das hipóteses legais previstas no art. 149 do CTN, que correspondem ao limite temporal da revisão, a ocorrência de erro de fato, fraude ou falta funcional da autoridade ou omissão da formalidade funcional.

O art. 146 do CTN, por sua vez, estabelece limite quanto à possibilidade de alteração do lançamento, impedindo a mudança do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no momento do lançamento. Verifique-se, portanto, que o objetivo da norma é proteger o contribuinte, preservando a relação jurídica e o vínculo entre sujeitos fixado pelo lançamento.

Vejamos, então, a sucessão de fatos que ocorreu no presente processo.

Da análise do relatório fiscal, verifica-se que as alegações em relação à convenção coletiva e ao plano de metas para a distribuição da participação nos lucros foram nitidamente segregadas na autuação, isto é: primeiro, os fiscais alegaram que não houve a participação direta dos empregados na elaboração da convenção coletiva; em seguida, alegaram que o plano de metas não estabeleceu critérios de avaliação a serem aplicados, de forma individual, aos empregados. E, por fim, entendeu que os valores pagos foram superiores aos estabelecidos em CCT.

(...)

Ocorre, no entanto, que, no momento em que a DRJ apreciou a questão, ela entendeu por bem manter a autuação com base em fundamento distinto daquele trazido no momento do lançamento. Vejamos.

Da leitura do trecho acima transcrito, notase que as falhas indicadas pela fiscalização foram: (i) a ausência de regras que possibilitassem a avaliação individual dos empregados, em relação ao plano de metas; (ii) a ausência de participação direta dos empregados na elaboração da convenção coletiva; (iii) o pagamento de PLR em valor superior ao estabelecido na CCT.

Entretanto, a DRJ, ao julgar pela manutenção do lançamento, entendeu que houve falha na elaboração do plano de metas por conta da ausência de participação dos sindicatos na elaboração das regras para distribuição da participação dos lucros e resultados.

Nos autos não consta qualquer indício de que o programa “Participar” tenha sido elaborado por comissão escolhida pelas partes, com representante do sindicato ou por convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Pelo que se vê, a DRJ alterou por completo o fundamento da autuação, o qual deixou de ser ausência de avaliação individual das metas e ausência de participação direta dos empregados na elaboração das normas de distribuição do PLR previstas na Convenção Coletiva, para se tornar a ausência de participação do sindicato na elaboração do Participar, o que, em momento algum, foi questionado pela autuação.

Até porque, da análise da autuação, verificase que os próprios fiscais entenderam que a participação do sindicato, por si só, não seria requisito suficiente para não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores distribuídos a título de PLR, sendo necessária, no entender dos fiscais, a participação direta dos empregados.

Daí se vê que, com base no próprio entendimento sustentado pelos fiscais, jamais a ausência de participação dos sindicatos seria utilizada para fundamentar a autuação.

Sendo assim, em observância ao exposto nos arts. 145 e 146 do CTN, já analisados, não é possível aceitar que o fundamento da autuação seja alterado.

A decisão proferida pelo órgão julgador de primeira instância também inova ao afirma que a condição para o pagamento da verba garantida em CCT foi a assiduidade de, no mínimo, 15 dias por mês, por ser este o único requisito previsto na CCT a ser analisado no momento da distribuição dos lucros e resultados.

Quanto a esse argumento, também deixo de me pronunciar, vez que em momento algum o auditor fiscal autuante aponta como falha no programa de PLR instituído através da CCT a eleição da assiduidade como critério para pagamento dos lucros ou resultados.

A passagem supratranscrita ilustra exatamente a tese que se defende no presente trabalho: que o art. 146 do CTN veicula aplicabilidade total ao princípio da proteção da confiança, não se restringindo apenas a existência de lançamento posterior. Na espécie, conforme se pôde conferir, a inovação quanto aos fundamentos jurídicos pela própria DRJ em relação ao lançamento fiscal já atraiu a aplicação do dispositivo em comento.

Por fim, uma decisão proferida em sede judicial também se mostra pertinente ao assunto.

Em 2007, novamente uma empresa atuante no ramo da siderurgia foi autuada pelo Fisco Goiano por ter supostamente deixado de recolher antecipadamente o ICMS, no período entre 2002 e 2006, quando da saída da mercadoria em direção a seu estabelecimento no Estado de Goiás.

Segundo a autuação, o Fisco entendia como devida a diferença entre o valor recolhido (valor de custo) e o valor que deveria ser recolhido (valor de venda, acrescido de margem de lucro projetada).

No período, a Empresa promovia o recolhimento do imposto segundo as guias emitidas pelo Posto Fiscal situado em Goiás, que calculava o montante devido conforme seu valor inicial, ou seja, segundo a base de cálculo de transferência, fato inclusive como admitido pelo próprio Fisco Goiano.

Em sede administrativa, após o oferecimento de impugnação pelo contribuinte, o julgador de primeira instância decidiu por cancelar a autuação, sob o entendimento de que o direito de defesa da Empresa teria sido cerceado.

Contudo, o Fisco promoveu a lavratura de novo Auto de Infração, idêntico ao anterior, porém adicionado dos valores relativos à penalidade no montante do crédito tributário, que não haviam sido incluídos originalmente.

Isso porque, quando da origem, respeitou-se o comando do parágrafo único do CTN não imputando à empresa qualquer penalidade, pois ela seguiu fielmente o que determinava a Fiscalização.

Ato contínuo, a Empresa apresentou nova impugnação administrativa, por meio da qual alegou, entre outras razões de mérito, que

- a.** o Auto de Infração deveria ser cancelado porque ele configuraria uma revisão do lançamento anterior sem previsão legal, desrespeitando, assim, o disposto no art. 149 do CTN;
- b.** a Empresa seguiu de boa-fé as determinações fiscais, recolhendo o ICMS na entrada do território goiano sobre a única base de cálculo possível – o preço da mercadoria conhecido naquele momento. Aliás, em regra, sequer poderia ser chamado o instituto de substituição tributária e sim mera antecipação de receitas ao Erário estadual;

- c. a decisão quanto a norma aplicável – se a substituição tributária na entrada da mercadoria em território goiano ou nas saídas do estabelecimento da empresa – violaria o art. 146 do CTN, uma vez que tal procedimento configuraria inequívoca revisão quanto aos critérios jurídicos então adotados;
- d. Ao menos deveria ser excluída a penalidade aplicada, seja por força do mesmo art. 100 do CTN outrora aplicado pela Fiscalização, seja por violação do art. 146 do CTN (mudança de critério jurídico na inclusão da penalidade na nova autuação);

Em sede administrativa, sobreveio decisão de 1ª instância parcialmente favorável ao contribuinte, que, ato contínuo, valeu-se dos instrumentos recursais pertinentes.

Ao apreciar o caso, a 3ª Câmara do Conselho Administrativo Tributário converteu o julgamento em diligência. Realizada em parte, a Auditoria informou que a revisão do processo leva à conclusão de que o montante de imposto supostamente devido seria aproximadamente 30% menor do que o montante inicial.

Em novo julgamento, o CAT reformou parcialmente a decisão proferida em primeira instância, para afastar parte da exigência e, no mérito propriamente dito, aplicar o benefício previsto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Em 06/12/2012 o órgão Pleno do CAT julgou o caso em definitivo, mantendo-se a decisão cameral então proferida.

Em âmbito judicial, a Empresa ajuizou Ação Anulatória em face do débito remanescente, alegando, em apertada síntese, para além dos argumentos de mérito, aqueles relativos aos arts. 100, 146 e 149 do CTN anteriormente aduzidos.

A sentença, proferida em 2018, em passagem didática e pertinente, entendeu pela nulidade do débito fiscal, por entender que o Fisco Goiano incorreu em alteração de critério jurídico, em homenagem ao princípio da proteção da confiança, julgando procedente a demanda proposta pela Empresa:

Se isso não bastasse, tem-se ainda que a empresa Autora realizou o pagamento do ICMS substituição tributária conforme os documentos de arrecadação emitidos pelos postos fiscais de divisa interestadual, que calculou o imposto sobre o valor da transferência acrescido do Índice de Valor Agregado, conforme reconhece o próprio Fisco estadual, que entendeu inclusive que isso constituía uma prática reiterada observada pelas autoridades administrativas, nos termos do inciso III do artigo 100, do Código

Tributário Estadual, sendo assim não poderia o Fisco estadual mudar o critério jurídico então adotado, ou seja, a base de cálculo impositiva à incidência da norma tributária, majorando a exigência do tributo, em ofensa ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional, que veda a aplicação desses novos critérios a fatos geradores pretéritos, malferindo os princípios da boa-fé e da confiança depositada na Administração Pública.

Não há que se falar que a revisão de lançamento se deu por erro de fato do funcionário do posto de fiscalização, mas, por erro de direito, porquanto emitiu o documento de arrecadação do imposto tendo como base de cálculo o valor lançado na nota fiscal de transferência, quando a base de cálculo adequada, segundo o Fisco estadual, era o valor da operação de saída realizada pelo substituto tributário “operação própria”.

Observe-se que na autuação anterior (3022760972912), o agente fiscal, considerando que o contribuinte efetuou o recolhimento do ICMS substituição conforme os documentos de arrecadação emitidos pelos postos fiscais de divisa, havia concedido ao contribuinte o benefício previsto no parágrafo único do artigo 100, do Código Tributário Estadual, que exclui a imposição de penalidade, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, porém, a autuação foi anulada, sob a alegação de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, procedendo-se a reautuação do contribuinte.

Ao que vejo, entretanto, o Fisco estadual procedeu a revisão do lançamento com alteração do critério jurídico adotado, no tocante a aplicação do benefício previsto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, com a inclusão da penalidade prevista na legislação, quando se sabe não ser comportável a revisão de lançamento constituído que importem em mudança nos critérios jurídicos que acarretem majoração do tributo.

(...)

Por tudo isso, forçoso é reconhecer a nulidade do débito fiscal questionado, o que impõe o julgamento de procedência da pretensão manifestada na presente ação anulatória.

Nesta hipótese, conforme se viu, a proteção da confiança se deu com um novo lançamento tributário em face dos mesmos fatos, mediante alteração do critério jurídico. Nesse sentido, esta seria a hipótese aceita pela doutrina clássica.

5. CONCLUSÕES

Ante o exposto, à luz dos pressupostos do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica e da proteção da confiança, entendemos que se deve conferir uma evolução interpretativa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, para alcançar 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 legítima expectativa que deve ser protegida. Não se pode esquecer que a proteção da confiança legítima significa conferir efetividade ao valor da Segurança Jurídica e, por via de consequência, do próprio Estado Democrático de Direito.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2008.
- ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Revista e complementada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. – 8.ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- CALMES, Sylvia. Du principe de Protection de la Confiance Légitime en Droit Allemand, Communautaire et Français. Paris: Dalloz, 2001.
- CAMPOS, Diogo Leite. “A política fiscal recente portuguesa”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Temas de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Alba, 1964.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. IN: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes: livro em louvor à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- DERZI, Misabel. Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda. In: Revista Internacional de Direito Tributário n. 05, ABRADT. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- 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.
- FIORAVANTI, Maurizio. Constitución. De La Antigüedad a nuestros días. Traducción de Manuel Martínez Neira. Madrid: Editorial Trotta, 2011.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens – Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709). – traduzido por André Mendes Moreira. – Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBDF, 2019.

HARADA, Kiyoshi. Alteração do critério jurídico na cobrança do tributo: vedação do efeito retroativo. Disponível em < <http://genjuridico.com.br/2018/09/28/alteracao-do-criterio-juridico-na-cobranca-do-tributo-vedacao-do-efeito-retroativo/>>. Acesso em: 01 nov. 2020.

KOCH, Deonísio. A revisão do lançamento de ofício. Monografia para a conclusão do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Florianópolis, 2011.

LOBATO, Valter. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. IN: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes: livro em louvor à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.

LUHMANN, Niklas. Confianza. Santiago: Anthropos, 1996.

MAFFINI, Rafael. Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI – inteligência da Lei nº 9.799/1999 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.

MAURER, Hartmut. Elementos de Direito Administrativo Alemão. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 2001.

STRECK, Lenio L.; MORAIS, José Luis Bolzan de. Comentário ao art. 1º. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

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. In: Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena, 2009, Belo Horizonte, jul-dez 2009, p. 19-48.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. Revista Dialética de Direito Tributário, n.145, out./2007, p.99-115.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, nº 109, jul./set. 1972, p. 11-33.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. Decisão Administrativa. Efeitos e Revogabilidade. Coisa Julgada. Limites Objetivos em Matéria Fiscal. São Paulo: RT 363/48.

SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade. In: Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v. 17, 1999, p. 111-132.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica. São Paulo: RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II, Renovar, Rio de Janeiro, 2005.

UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário - tradução de Marco Aurélio Greco. - São Paulo, Revista dos Tribunais, Educ, 1976.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Resenha Tributária, 1977.