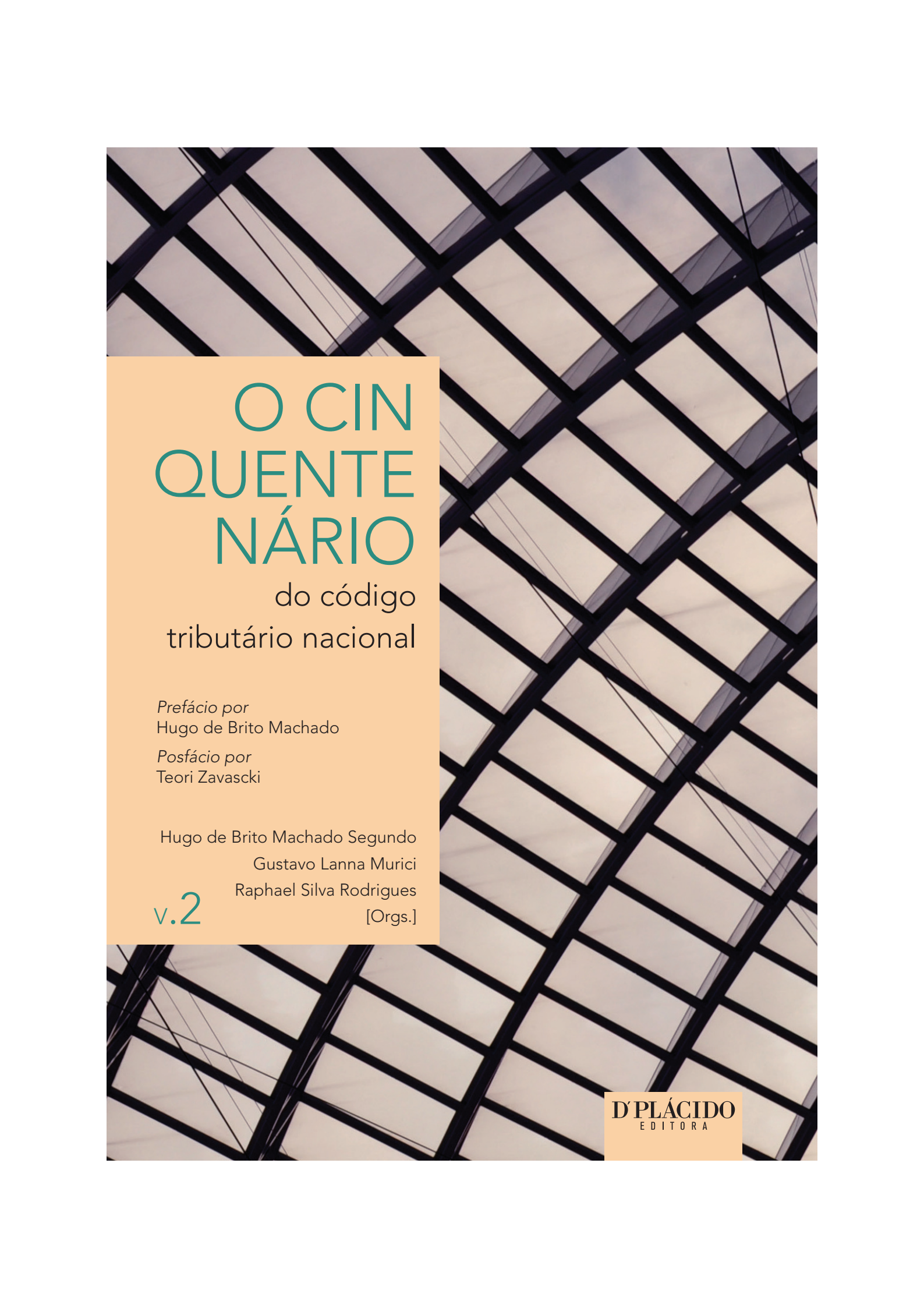




# O CIN QUENTE NÁRIO

do código  
tributário nacional

*Prefácio por*  
Hugo de Brito Machado

*Posfácio por*  
Teori Zavascki

Hugo de Brito Machado Segundo  
Gustavo Lanna Murici  
Raphael Silva Rodrigues  
[Orgs.]

v.2

**D'PLÁCIDO**  
EDITORA

# O CIN QUENTE NÁRIO

do código  
tributário nacional

Hugo de Brito Machado Segundo

Gustavo Lanna Murici

Raphael Silva Rodrigues

[Orgs.]

v.2



**D'PLÁCIDO**  
EDITORA

Copyright © 2017, D'Plácido Editora.  
Copyright © 2017, Os Autores.

**Editor Chefe**  
*Plácido Arraes*

**Produtor Editorial**  
*Tales Leon de Marco*

**Capa**  
*Tales Leon de Marco*

**Diagramação**  
*Bárbara Rodrigues da Silva*  
*Christiane Moraes de Oliveira*  
*Letícia Robini de Souza*

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D'Plácido Editora.



**Editora D'Plácido**  
Av. Brasil, 1843, Savassi  
Belo Horizonte – MG  
Tel.: 3261 2801  
CEP 30140-007

Catálogo na Publicação (CIP)  
Ficha catalográfica

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MURICI, Gustavo Lanna ; RODRIGUES, Raphael Silva. [Org.]  
O Cinquentenário do código tributário nacional -- vol.2 -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

Bibliografia.  
ISBN: 978-85-8425-416-3

1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Título.

CDU340

CDD341.39

# Sumário

## **CAPÍTULO 1**

---

**Sentido e alcance do art. 112 do CTN.....11**

*Luciana Goulart Ferreira*

## **CAPÍTULO 2**

---

**Indisponibilidade de bens, penhora eletrônica  
e tutela de evidência do crédito tributário.....29**

*Marcelo Barbi Gonçalves*

## **CAPÍTULO 3**

---

**Tributação sobre a transmissão patrimonial causa mortis ou  
doação entre pessoas físicas no Brasil: Imposto de renda sobre  
o ganho de capital (IRGC) e/ou imposto sobre transmissão causa  
mortis ou doação (ITCD/ITD/ITCMD)?.....49**

*Marcelo Barroso Lima Brito de Campos*

## **CAPÍTULO 4**

---

**A legislação tributária e os precedentes judiciais: Uma releitura  
dos arts. 96 e 100 do CTN.....75**

*Marcelo Hugo de Oliveira Campos*

*Paula Barbosa Salles*

## **CAPÍTULO 5**

---

**Taxa: Uma espécie tributária em plena crise de identidade.....97**

*Marciano Seabra de Godoi*

## **CAPÍTULO 6**

---

**A “relação jurídica administrativo-tributária” e a “homologação expressa tacitamente verificada” .....117**

*Marco Túlio Fernandes Ibraim*

*Werther Botelho Spagnol*

## **CAPÍTULO 7**

---

**Repercussões do CTN no financiamento da seguridade social.....137**

*Miguel Horvath Júnior*

## **CAPÍTULO 8**

---

**Princípio do “non olet”: Exegese dos artigos 3º e 118 do CTN.....163**

*Myrian Passos Santiago*

## **CAPÍTULO 9**

---

**A cooperação no direito tributário: Influências do Novo CPC sobre o Processo Tributário.....185**

*Oscar Valente Cardoso*

## **CAPÍTULO 10**

---

**Anotações sobre o iptu na Constituição Federal e nos artigos 32 a 34 do Código Tributário Nacional.....213**

*Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho*

## **CAPÍTULO 11**

---

### **Lançamento tributário: Natureza jurídica e espécies.....259**

*Paulo Adyr Dias do Amaral*

*Raphael Silva Rodrigues*

## **CAPÍTULO 12**

---

### **Aplicação de tratados em matéria tributária (análise do comando disposto no art. 98 do CTN).....329**

*Paulo Antônio Machado da Silva Filho*

## **CAPÍTULO 13**

---

### **Estudo sobre a interpretação do art. 111 do Código Tributário Nacional: A interpretação do direito como seu calcanhar de Aquiles.....355**

*Patrick Luiz Martins Freitas Silva*

*Pilar de Souza e Paula Coutinho Eloi*

## **CAPÍTULO 14**

---

### **As certidões de regularidade fiscal à luz do Código tributário nacional e da jurisprudência.....377**

*Rafael Santiago Costa*

## **CAPÍTULO 15**

---

### **Os 50 anos do CTN.....399**

*Ricardo Lobo Torres*

*Silvia Faber Torres*

## **CAPÍTULO 16**

---

### **Premissas para a intervenção punitiva penal nos crimes materiais contra a ordem tributária.....419**

*Rodrigo Almeida Magalhães*

*Henrique Viana Pereira*

## **CAPÍTULO 17**

---

|                                                                                                           |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>O artigo 100 do CTN e a proteção da confiança: as práticas reiteradas da autoridade aduaneira.....</b> | <b>435</b> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

*Rodrigo Mineiro Fernandes*

## **CAPÍTULO 18**

---

|                                                                                 |            |
|---------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>A interpretação do direito tributário:<br/>No cinquentenário do CTN.....</b> | <b>459</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------|------------|

*Ricardo Mariz de Oliveira*

## **CAPÍTULO 19**

---

|                                                                                                |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Conceito, vigência, interpretação, integração e aplicação da legislação tributária.....</b> | <b>483</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

*Sacha Calmon Navarro Coelho*

## **CAPÍTULO 20**

---

|                                                                                                                                                            |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional.....</b> | <b>533</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

*Sergio André Rocha*

## **CAPÍTULO 21**

---

|                                                                                                                                                     |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>O CTN na encruzilhada entre hermetismo tributário e justiça fiscal: história e atualidade do debate sobre o papel do direito tributário.....</b> | <b>569</b> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

*Tathiane Piscitelli*

*Rafael Mafei Rabelo Queiroz*

## **CAPÍTULO 22**

---

**Aplicação de tratados em matéria tributária: Fisco Global, Fatca, Plano Beps, Big Data, Panóptico Fiscal e a posição do art. 98 do CTN.....**591

*Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage*

*Kessler Cotta Gomes*

## **CAPÍTULO 23**

---

**Segurança jurídica e princípio da confiança no código tributário nacional. A aplicação do artigo 100 do CTN. Casos concretos e jurisprudência.....**613

*Valter de Souza Lobato*

*Nayara Atayde*

**POSFÁCIO.....**631

**SOBRE OS AUTORES.....**635

---

# Segurança jurídica e princípio da confiança no código tributário nacional. A aplicação do artigo 100 do CTN. Casos concretos e jurisprudência

23

Valter de Souza Lobato<sup>1</sup>  
Nayara Atayde<sup>2</sup>

## 23.1. Introdução

O Código Tributário Nacional celebra sua quinta década de vigência logrando grande êxito em relação a outros compilados legais existentes em nosso ordenamento: três gerações constitucionais foram superadas, instituídas em contextos políticos e jurídicos completamente distintos, sendo recepcionada em todos eles sem que nenhuma de seus dispositivos tenha sido expurgado por declarações de inconstitucionalidade. Nas palavras de Heleno Torres<sup>3</sup>:

“Estamos dentre aqueles que sempre acreditaram que o nosso Código Tributário Nacional (CTN) é uma das obras mais belas e robustas que a engenharia jurídica pôde construir. Passados 50 anos da sua edição, nenhuma das disposições foi declarada inconstitucional.”

Incrementos interpretativos e também textos expressos (leis complementares 104/2001 e 118/2005) foram inclusos na leitura do

<sup>1</sup> Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor de Direito Tributário dos cursos de graduação e especialização das Faculdades Milton Campos, em Belo Horizonte/MG. Advogado.

<sup>2</sup> Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC). Advogada.

<sup>3</sup> TORRES, Heleno. *Novo modelo de Código Tributário do CLAT pode estimular reforma do CTN*. Revista Consultor Jurídico, 29 de abril de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-abr-29/consultor-tributario-modelo-codigo-tributario-clat-estimular-reforma-ctn>

CTN, contudo, o sentido e o alcance da norma tributária estampada prevaleceu, sobretudo na parte relativa às disposições gerais em matéria tributária, incluindo-se, nesse contexto, as regras que implicitamente objetivam a proteção da confiança e a segurança jurídica no contexto do Código Tributário Nacional. Na verdade, as normas postas quanto a tais aspectos no CTN apenas foram reforçadas pela Constituição de 1988, ou seja, em matéria tributária, deve-se privilegiar a segurança jurídica, observar a confiança sistêmica e permitir a previsibilidade das ações estatais e do contribuinte.

Partindo-se dessas disposições, o presente trabalho objetiva trazer breves elucidações sobre a relevância das disposições do CTN que estampam regras de segurança jurídica e confiança sistêmica, sobretudo no que tange o art. 100 do CTN, bem como a sua aplicabilidade doutrinária e jurisprudencial, tendo ao fim o objetivo de traduzir nosso obsequioso posicionamento sobre a relevância desse dispositivo para o sistema tributário e o alcance dos preceitos nele expostos como regras e limites da tributação.

## **23.2. Os preceitos da segurança jurídica e da confiança sistêmica retratados no código tributário nacional**

A Constituição de 1988 consagra o Brasil como um Estado de Direito que adota a forma de governo Republicana, a forma de estado federativa e em um regime de governo democrático, o que pressupõe a adoção de fundamentos tais como a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (art. 2º) e objetivos que incluem a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Nas palavras de MISABEL DERZI:

“A Constituição de 1988 supõe um constitucionalismo que trabalha essas exigências jurídicas concretas. O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver-se digna e plenamente sua personalidade.”

O conceito de Estado de Direito abarca, do ponto de vista formal, a obediência à Constituição e o zelo no cumprimento de suas disposições, enquanto do ponto de vista material, busca concretizar valores tais como igualdade, justiça e liberdade.

Na concretização desses valores, 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.

Portanto, o papel do Direito é dialogar com os fenômenos sociais, confluindo para as mudanças, mas proporcionando um ambiente seguro, estável e minimamente previsível.

Nesse contexto, exsurge a justiça e a segurança jurídica como preceitos indissociáveis do conceito de Estado 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.

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.

Dentro da legalidade do Estado de Direito e da administração da justiça, DERZI ainda destaca a necessidade de preservação da boa-fé e da confiança sistêmica, preceitos que buscam a estabilidade do sistema em meio à complexidade dos fatos e regramentos sociais. 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<sup>4</sup>.

INGO SARLET<sup>5</sup> complementa que tais preceitos são pressupostos ao Estado de Direito, no intuito de manter a confiança, a segurança e a estabilidade das relações sociais.

<sup>4</sup> 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).

<sup>5</sup> SARLET, INGO WOLFGANG. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade, *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança*,

Na concretização desses valores, 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.

Portanto, o papel do Direito é dialogar com os fenômenos sociais, confluindo para as mudanças, mas proporcionando um ambiente seguro, estável e minimamente previsível.

Nesse contexto, exsurge a justiça e a segurança jurídica como preceitos indissociáveis do conceito de Estado 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.

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.

Dentro da legalidade do Estado de Direito e da administração da justiça, DERZI ainda destaca a necessidade de preservação da boa-fé e da confiança sistêmica, preceitos que buscam a estabilidade do sistema em meio à complexidade dos fatos e regramentos sociais. 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<sup>4</sup>.

INGO SARLET<sup>5</sup> complementa que tais preceitos são pressupostos ao Estado de Direito, no intuito de manter a confiança, a segurança e a estabilidade das relações sociais.

<sup>4</sup> 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).

<sup>5</sup> SARLET, INGO WOLFGANG. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade, *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança*,

A Teoria dos Sistemas Autopoieticos de LUHMANN demonstra que o Direito, para gerar conhecimento e preencher um pouco de suas expectativas, deve se fechar enquanto sistema, não admitindo interferências externas que não sejam processadas internamente, pelo próprio Sistema do Direito. Mas, para não se perder ou tornar-se defasado frente à velocidade das mudanças implementadas nos fatos sociais, o direito torna-se um sistema normativo fechado, mas cognitivamente aberto, assimilando os fatores do meio ambiente social, de acordo com seus critérios de percepção.

Assim, a teoria de LUHMANN centra-se na confiança sistêmica<sup>6</sup> não como mera esperança, mas numa expectativa confiável que pode interferir na decisão tomada pela pessoa que confia. A decisão tomada nos dias atuais deve ter algum grau de certeza que as regras que iluminaram o processo decisório sejam mantidas para julgamento futuro.

Como bem alertado por MISABEL DERZI<sup>7</sup>, 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.

Assim, a confiança é um princípio implícito do Sistema e 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.

Pois bem, vemos que tais preceitos da boa-fé e da confiança sistêmica encontram-se ainda estampados em inúmeros dispositivos do CTN, tal como no art. 97, que impõe a observância da legalidade estrita, o art. 106 do CTN, que limita a retroação da lei que comina penalidades apenas quando mais benéfica ao contribuinte e ainda o art. 110, que impede o legislador e intérprete alterar o alcance dos conceitos de direito privado em matéria tributária (evitando, assim, deturpações interpretativas que possam acarretar majoração na incidência tributária).

---

*boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar.* São Paulo: Noeses, 2009, página 385.

<sup>6</sup> “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.” Cf. LUHMANN. *Confianza*. Barcelona, Anthropos, 1996.

<sup>7</sup> *In Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda.* Revista Internacional de Direito Tributário n. 05, ABRADT. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

Contudo, no presente trabalho, nos deteremos na análise do art. 100 do Código Tributário Nacional, para demonstrar o alcance desse instituto como norma que visa à proteção da confiança e da boa-fé do contribuinte em suas relações com o Estado.

### **23.3. O princípio da confiança retratado no art. 100 do código tributário nacional**

O artigo 100 do CTN traz o conceito de normas complementares em matéria tributária, ressaltando a relevância de tais normas dentro do sistema tributário, nos termos abaixo:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Conforme destaca MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO<sup>8</sup>, as normas complementares citadas no mencionado artigo são formalmente atos administrativos, mas materialmente possuem conteúdo e força de lei. Diz-se que são complementares porque se destinam a complementar as leis, os tratados, as convenções internacionais e os decretos, contudo, não podem inovar ou modificar o texto da norma que complementa.

Assim, como normas complementares da legislação tributária, incluem-se as decisões administrativas na esfera administrativa e que passam a ser normativas, as práticas reiteradas das autoridades administrativas, os convênios que entre si celebram a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios, os Pareceres normativos da Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, dentre outros.

---

<sup>8</sup> In NASCIMENTO, Carlos Valder; PORTELLA, André (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 206.

No que tange especificamente as práticas reiteradas das autoridades administrativas, RIBEIRO<sup>9</sup> destaca que:

O CTN não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa. Elas representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei.

Exatamente sobre esse ponto circundam as maiores discussões doutrinárias e jurisprudenciais, haja vista o conceito amplo de “práticas reiteradas das autoridades administrativas” e a possibilidade de enquadramento de inúmeras práticas, tais como os despachos aduaneiros, decisões proferidas pelas Turmas e Câmaras do CARF e de sua Câmara Superior poderem ser enquadrados nesse conceito.

HUGO DE BRITO MACHADO<sup>10</sup>, por sua vez, destaca que as normas complementares, como regras jurídicas de categoria inferior:

“...evidentemente não podem modificar as leis, nem os decretos e regulamentos. Por isto não asseguram ao contribuinte o direito de não pagar o tributo que seja efetivamente devido, nos termos da lei. Mas se o não-pagamento se deveu à observância de uma norma complementar, o contribuinte fica a salvo de penalidades, bem como da cobrança de juros moratórios e correção monetária. O parágrafo único do art. 100 do CTN assim o determina. Não seria justo punir o contribuinte que se conduziu de acordo com a norma, embora ilegal, editada pela própria Administração Tributária.”

Veja-se, assim, que o mencionado dispositivo se finca no princípio da confiança para dizer que a observância das normas previstas no referido art. 100 exclui a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária do valor a ser cobrado. Ou seja, nas hipóteses em que, baseado em uma expectativa legítima abarcada por uma norma complementar o contribuinte tenha deixado de recolher o tributo devido, o lançamento fiscal não poderá contemplar a incidência de juros, multa, correção monetária e outras penalidades.

---

<sup>9</sup> Idem.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1993, p. 54.

A aplicação do mencionado artigo em nosso ordenamento tributário se contrapõe ao disposto no artigo 146 do CTN, cuja redação segue:

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.

Ou seja, diversamente do que dispõe o art. 100 do CTN, nos casos dispostos pelo art. 146 do CTN, a proteção à confiança é total, quer dizer, somente poderá se cobrar o tributo novamente para os fatos geradores futuros, excluindo não apenas os consecutórios da mora, mas a própria cobrança tributária.

ALIOMAR BALEEIRO<sup>11</sup>, numa leitura literal dos dispositivos, se-gregava a aplicação dos arts. 100 e 146 apenas pela figura do lançamento:

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

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

Contudo, MISABEL DERZI, comentando a obra de ALIOMAR<sup>12</sup>, 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:

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

<sup>12</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Revista e complementada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.651-652.

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).

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.

Diante do que foi acima exposto, é possível extrair o entendimento de que, 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. Neste sentido, IVES GANDRA<sup>13</sup> leciona:

Tenho para mim que o art. 146 do CTN há 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.

Contudo, admite a doutrina que, mesmo em tais atos normativos genéricos e abstratos, quando evidente que os critérios jurídicos esta-

<sup>13</sup> 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, Julho-Agosto de 2007, p.17.

belecidos 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.

Ademais, a doutrina ainda entende que nas práticas reiteradas da Fiscalização, em que pese a ausência de formalização, mas, por sua concretude e individualização, quando o tempo desse a elas a dimensão suficiente para compensar a ausência da vinculatividade, podem também estarem abarcadas pelo art. 146 do CTN.

Pois bem, estabelecidas as premissas doutrinárias que norteiam a aplicação do art. 100 do CTN, em contraponto ainda com o art. 146 do Código Tributário, passamos abaixo a analisar situações práticas nas quais houve a aplicação do mencionado artigo e o posicionamento jurisprudencial sobre a matéria, sobretudo no que refere ao conceito de normas complementares e a exclusão das penalidades por força do §1º, art. 100 do CTN.

## **23.4. A efetividade do princípio da confiança encartado no texto do ar. 100 do CTN. Jurisprudência sobre o tema**

Como já destacado acima, o art. 100 do CTN tem por objetivo garantir que o contribuinte que se pautou em uma interpretação legítima do texto legal na prática de fatos geradores da tributação não seja negativamente surpreendido em sua conduta e sofra com pesadas penas pelo não recolhimento do tributo ante um quadro de alteração de entendimento expresso por norma complementar.

Vimos ainda que o texto legal traz quatro hipóteses de configuração de norma complementar à legislação tributária, as quais, uma vez emanadas, teriam força de lei e observância obrigatória pelo contribuinte.

Contudo, nas hipóteses em que tais normas afastam a incidência da tributação sobre determinado fato ou geram a mudança de interpretação jurídica a respeito do recolhimento de um determinado tributo em benefício ao contribuinte, caso essa norma “subsidiária” sofra alterações, a cobrança tributária poderá subsistir, contudo, por força do §1º do art. 100 do CTN, que tem por pilar a confiança sistêmica e a segurança jurídica, será possível afastar a cobrança de penalidades e juros.

Nesse sentido, os contribuintes tem se valido de recursos na esfera administrativa e ações judiciais para pleitear a exclusão da cobrança do próprio tributo (art. 146 do CTN) ou dos consectários da mora (art.

100 do CTN) nas hipóteses em que a prática do ato administrativo era, ao tempo da ocorrência do fato gerador, incompatível com a cobrança tributária.

Um dos casos analisados pela jurisprudência do STJ consistiu em utilizar a lógica do art. 100 do CTN para afastar, por exemplo, a obrigação acessória relativa à emissão de documento fiscal do ICMS sobre transferências de mercadorias de estabelecimentos do mesmo titular.

No que tange o mérito da discussão, conforme sabido, a jurisprudência do STJ afastou a possibilidade de cobrança do ICMS nessas operações, pacificando o debate por meio da Súmula 166, ratificada posteriormente pelo STF pelo julgamento do Recurso Extraordinário nº 267.599, de relatoria da ministra Ellen Gracie.

Com isso, o STF reafirmou o entendimento no sentido de que a mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente a efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou a sua transformação.

No caso analisado pelo STJ quando do julgamento do AgRg no Ag 1.403.362, o contribuinte questionava a aplicação de multa lastreada na norma local (art. 11, inciso IV, item 2, da Lei nº 6537/73), estipulando obrigação acessória no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul de emitir documento fiscal relativo a entrada ou a aquisição de mercadorias, com a cominação de multa em caso de descumprimento.

O contribuinte alegou em defesa que, no caso tratado, na medida em que a tributação estaria afastada em razão da jurisprudência e de reiteradas práticas administrativas, por se tratar de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, este teria sido levado a erro quanto à desnecessidade da declaração e emissão dos documentos.

O STJ afastou, contudo, a aplicação do art. 100 do CTN nessas hipóteses, por entender que mesmo que o deslocamento de bens entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não configure hipótese de incidência do ICMS, não há a dispensa do cumprimento das obrigações acessórias com base no art. 100 do CTN, afastando a multa por descumprimento de obrigação acessória. Confirma-se o teor do julgado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 100 DO CTN. SÚMULAS 280 E 284/STF.  
TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR.

**MULTA POR PREENCHIMENTO DA GUIA SEM O VALOR DO ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CUMPRIMENTO.**

1. O art. 100, parágrafo único, do CTN, ao dispor que “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, não possui comando normativo capaz de alterar a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, atraindo a incidência da Súmula n.º 284 do Pretório Excelso.

**2. Ademais, apesar de ser indevido o ICMS nas operações de transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro de propriedade do mesmo contribuinte, há norma local (art. 11, inciso IV, item 2, da Lei n.º 6537/73), conforme consignado pelo acórdão recorrido, estipulando obrigação acessória, que deve ser cumprida mesmo não havendo a incidência do tributo, não podendo, dessa forma, se falar em violação ao art. 100, parágrafo único, do CTN.**

3. Mesmo que assim não fosse, a verificação acerca do cumprimento da obrigação acessória (art. 11, inciso IV, item 2, da Lei n.º 6537/73) seria inviável nesta instância recursal, uma vez que é incabível rediscussão de matéria de direito local, sendo devida a aplicação, por analogia, do enunciado n.º 280 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, in verbis: “Por ofensa a direito local, não cabe recurso extraordinário”.

4. No REsp 1.116.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 14.12.2010, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei n.º 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, afirmou-se que, “ainda que, em tese, o deslocamento de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do ICMS, compete ao Fisco Estadual averiguar a veracidade da aludida operação, sobressaindo a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão-somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais”, ou seja, mesmo que o deslocamento de bens entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não configure hipótese de incidência do ICMS, não há a dispensa do cumprimento das obrigações acessórias.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1403362/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2011, DJe 13/10/2011)

Destaque-se que essa questão foi ainda analisada pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 1.116.792), concretizando no ordenamento jurídico o entendimento de que as disposições do §1º do art. 100 do CTN não têm aplicabilidade nas hipóteses em que o contribuinte pretenda afastar a cobrança de uma norma complementar que estipule obrigação acessória, ainda que a obrigação principal (pagamento do tributo) seja declarada como indevida.

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, recente acórdão prolatado pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (acórdão nº 3402-002.997, julgado em 26.04.2016) declarou a inaplicabilidade do art. 100 parágrafo único do CTN ao pedido de exclusão da multa de ofício e de juros sobre créditos tributários de IPI quando a tributação tenha sido declarada indevida por reiteradas decisões da CSRF.

No caso tratado, o contribuinte requereu a exclusão da penalidade com base no art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64, por ter o contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.

Houve divergência no voto dos Conselheiros quanto à recepção do art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64 pelo CTN, sendo que o mencionado artigo autorizava a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram *“(...) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)”*.

No voto vencido, o Conselheiro redator entendeu pela recepção do mencionado artigo pelo CTN e especificamente na legislação do IPI. Por sua vez, o voto vencedor prolatado expressou o entendimento de que esse artigo não poderia mais ser aplicado porque se encontra em desarmonia com o art. 100, II, do CTN, que passou a disciplinar de maneira diversa a questão relativa à dispensa ou redução de penalidades.

Ou seja, a partir do mencionado julgado, tem-se firmado pelo CARF o entendimento de que as decisões irrecorríveis da CSRF em processo administrativo fiscal, seja do próprio contribuinte ou de terceiros, não possuem eficácia normativa e vinculativa a ensejar seu enquadramento como norma complementar em matéria tributária, acarretando a exclusão de juros e multas, na forma do §1º do art. 100 do CTN.

Contudo, no caso concreto citado, houve a exclusão da multa de ofício aplicada em razão do disposto nos decretos que instituíram os

regulamentos do IPI, os quais constituiriam normas com eficácia vinculativa que exonerariam o contribuinte do pagamento da multa nas hipóteses de haver reiteradas decisões da CSRF. A decisão ainda reconheceu que tal fato teria ocorrido no caso específico do crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus. Assim concluiu o voto vencedor:

“Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26 A do Decreto nº 70.235/72.

Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/0201.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2010 e art. 486, II do RIPI 2002.”

Ainda no âmbito administrativo, recente julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou se reiterados despachos aduaneiros poderiam ser revestidos do atributo de norma complementar, a teor do que trata o artigo 100 do CTN, nos casos em que tais despachos tenham sido prolatados no canal vermelho (com a conferência física e documental da mercadoria) e de forma repetida dos padrões de recolhimento tributário do contribuinte. Abaixo, a ementa do julgado:

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA. REQUISITOS DA EXPRESSÃO “PRÁTICAS REITERADAS”. O despacho aduaneiro como medida ainda sujeita a revisão por expressa disposição legal não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e documental (canal vermelho) e de forma repetida.

(CSRF. Acórdão nº 9303-004.154. 3ª Turma. Julgado em 09/06/2016)

No caso mencionado, o contribuinte foi autuado pela Fiscalização para exigência do Imposto de Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação, bem como pela exigência de multa por classificação incorreta de mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e multas de ofício previstas na legislação de regência.

Dentre outras alegações, o contribuinte sustentou, em apertada síntese, ter adotado a classificação fiscal exigida pela própria fiscalização aduaneira, passando a ser por ele adotada nas subseqüentes importações de baterias de pilhas de lião (íon de lítio). Em 2009 e 2010, 28 DI's teriam sido selecionadas para o canal vermelho, sendo que as referidas declarações de importação foram examinadas e confirmadas, sem objeções, pelos membros do Fisco, constituindo-se em prática reiterada da Administração Fazendária, induzindo o importador a erro e que, por isso, não autorizariam a cobrança de penalidades e juros de mora.

Não obstante o CARF tenha dado provimento ao recurso voluntário para a exclusão das penalidades, com base no art. 100, III do CTN, a CSRF entendeu que, dos elementos coligidos nos autos, não haveria como se afirmar que os requisitos do artigo 100 para a dispensa da multa e dos juros estavam inequivocamente presentes, mesmo que, em tese, se aceitasse que o pronunciamento da Administração determinando a retificação de uma específica DI pudesse cumprir tal papel.

Assim, não subsistiu, no âmbito da Câmara Superior, o entendimento de que os despachos aduaneiros emitidos de forma reiterada, ainda que sob a fiscalização do canal vermelho (em que se conferem tanto física quanto documentalmente as mercadorias submetidas a desembaraço) possam ser enquadrados como espécie de “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” a fim de ensejar a aplicação do art. 100, III do CTN e afastar a aplicação de multa e juros sobre o tributo cobrado.

Esses são apenas alguns dos exemplos das controvérsias existentes nos órgãos administrativos e judiciais relativos ao conceito de “normas complementares” e o enquadramento das práticas da administração como “práticas administrativas reiteradas” a ensejar a aplicação do §1º do art. 100 do CTN.

Não obstante os julgados acima citados não tenham apontado nesse sentido, somos do entendimento de que, quanto às práticas reiteradas da Fiscalização, em que pese não serem atos administrativos formalizados, mas deterem grau de concretude e individualização, quando o tempo (aplicação recorrente) der a elas a dimensão suficiente para compensar

a ausência da vinculatividade, podem tais práticas também estarem abarcadas pelo art. 146 do CTN.

Mas não basta o aspecto temporal para tais práticas ganharem a proteção do art. 146 do CTN, é preciso que elas tenham sido realizadas dentro de uma interpretação razoável da lei a determinar um critério jurídico que foi seguido pelo contribuinte. Assim, o aspecto temporal e repetitivo da prática fiscal viria apenas a compensar a ausência de vinculatividade, permanecendo a necessidade de proteção, pelo art. 146 do CTN, apenas ao erro de direito. O erro de fato<sup>14</sup> ganha proteção apenas do parágrafo único do art. 100 do mesmo Código Tributário Nacional.

Ademais, à luz do princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica, em relação à prolação de reiteradas decisões pelos órgãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselho de Contribuintes, órgãos judiciais ou mesmo pela Fiscalização, no desembaraço aduaneiro, caso haja uma mudança de entendimento e venha o contribuinte sofrer autuação para cobrança do tributo, deve-se aplicar – no mínimo, quando não for o caso de aplicação do art. 146 do CTN – o disposto no § único do art. 100 do CTN, afastando-se as penalidades decorrentes do não recolhimento de um tributo que, à época do fato gerador, deixou de ser recolhido pela existência de normas complementares que inequivocamente apontavam pelo não recolhimento do tributo, sob pena de se invalidar a proteção pretendida pelo legislador na redação do § único do art. 100 do CTN.

## 23.5. Conclusão

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

---

<sup>14</sup> 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).

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

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

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

d) Os órgãos de julgamento administrativos e judiciais têm analisado casuisticamente o conceito de normas complementares e a aplicação do art. 100, § único do CTN para definir o que seriam as “práticas reiteradas da autoridade administrativa” e se as decisões proferidas pelos órgãos administrativos, bem como os despachos prolatados pela Fiscalização, motivados no sentido de impedir a tributação, poderiam ser considerados normas complementares em razão do grau de vinculação e influência. Ainda não há um consenso jurisprudencial sobre tais conceitos, inclinando-se a jurisprudência no sentido de não creditar a tais atos administrativos o caráter de normas complementares. Este nos parece um equívoco, pois se o órgão julgador gerou uma expectativa legítima da conduta correta a ser seguida, esta deve ser respeitada e o contribuinte não pode ser punido;

e) O STJ prolatou decisão na sistemática dos recursos repetitivos que entendeu que a aplicação do art. 100, § único do CTN não poderia

ser evocada para afastar a cobrança de multa por obrigação acessória, ainda que a tributação tenha sido afastada por normas complementares ou decisões judiciais, na medida em que o cumprimento de tais regras viabiliza o próprio múnus fiscalizatório;

f) Em homenagem à segurança jurídica e à proteção da confiança, tão caros ao sistema tributário como um todo, somos do entendimento de que a prolação de reiteradas decisões dos órgãos administrativos de julgamento, soluções de consulta ou despachos aduaneiros que declarem a não incidência da tributação – em razão da vinculatividade e da expectativa positiva criada no contribuinte – devem ser caracterizadas como “normas complementares” da legislação tributária, nos termos do art. 100 do CTN, afastando-se a aplicação de penalidades quando houver a expressa mudança de entendimento antes favorável à não incidência e quando não for o caso de exclusão inclusive do próprio tributo cobrado, por força do art. 146 do CTN.

## Referências

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, 448 e segs.

BOBBIO, Norberto, *A era dos direitos*, Trad. Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro, Editora Campus, 1992.

CALMES, Sylvia. *Du principe de Protection de la Confiance Légitime en Droit Allemand, Communautaire et Français*. Paris: Dalloz, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, RT, 1988, Prefácio.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitadores constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel, Nota 1, pg. 10, *in* BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., atualizada por MISABEL DERZI. Rio de Janeiro. Forense. 1999, p. 34.

LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 6, p. 42-70, 2012b. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>>. Acesso em: 10.10.2016.

LUHMANN, NIKLAS. *Confianza*. Trad. Amada Flores, Anthropos. Universidad Iberoamericana. Santiago, 1996, p. 14.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1993, p. 54.

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, Julho-Agosto de 2007, p.17.

NASCIMENTO, Carlos Valder; PORTELLA, André (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 206.

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.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.145, Outubro de 2007, p.99.

SARLET, INGO WOLFGANG. *O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade*, apud DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, página 385.

TORRES, Heleno. *Novo modelo de Código Tributário do CIAT pode estimular reforma do CTN*. *Revista Consultor Jurídico*, 29 de abril de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-abr-29/consultor-tributario-modelo-codigo-tributario-ciat-estimular-reforma-ctn>. Acesso em 12.10.2016.