

A Proteção da Confiança e a Consulta Fiscal: possíveis efeitos normativos

The Trust Protection and the Fiscal Consulting: possible normative effects

Vinicius Dalazoana¹

Confiar na estabilidade dos atos jurídicos é uma condição indispensável da vida em sociedade. Os imperativos de proteção desta confiança traduzem-se no princípio da confiança legítima, que abrange até mesmo os Poderes Públicos. Em relação aos atos administrativos, o reflexo mais importante é a exigência de estabilidade. É preciso, portanto, compreender os fundamentos, os pressupostos e as consequências principais do princípio da confiança, para, posteriormente, verificar a sua influência em relação ao procedimento de consulta fiscal. O método utilizado é dedutivo, pois a análise parte das considerações genéricas sobre o princípio para, depois, chegar às suas especificidades quanto à resposta da Administração Tributária às consultas feitas por contribuintes.

Palavras-chave: Confiança; Consulta Fiscal; Estabilidade.

To believe in the stability of the juridical acts is an indispensable condition of the social life. The protection imperatives of this confidence are translated in the legitim confidence principle, which comprehends even the Public Powers. With regard to the administrative acts, the most important reflection is the demand for stability. Therefore, it is necessary to understand the basics, the presuppositions and the main consequences of the confidence principle, to later verify its influence related to the fiscal consulting procedure. It is utilized the deductive method, since the analysis goes from the generic considerations about the principle to reach, later, the specifications with regard to the Tax Administration answers to the consulting made by contributors.

Keywords: Trust; Fiscal Consulting; Stability.

1. INTRODUÇÃO

Na multifacetária sociedade atual, inúmeros fatores influenciam na tomada de decisões, e a previsibilidade das ações é acompanhada por um risco crescente. Por isso, a possibilidade de confiar na ação comunicativa dos outros sujeitos de direito e na estabilidade da ordem jurídica é um pressuposto inafastável da própria vida em sociedade. Ao Direito, assim, incumbe um importantíssimo papel de redutor desta complexidade social e de

¹ Pós-graduando em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – Escola de São Paulo. Pesquisador vinculado à Academia Brasileira de Direito Constitucional, no projeto “Teoria Constitucional Contemporânea: Aspectos Controvertidos”. viniciusdalazoana@yahoo.com.br.

assegurador das expectativas legitimamente criadas. Portanto, quando um sujeito age de modo a gerar uma expectativa em outro relativamente a certa situação, tem-se o que se chama de “princípio da confiança”: esta expectativa – confiança – necessita ser juridicamente tutelada.

Este princípio se espraia por diversos ramos do Direito, e vincula também os Poderes Públicos no exercício das funções tipicamente estatais. Nesse trabalho, investigam-se as refrações da tutela da confiança no procedimento de consulta fiscal, ou seja, em que medida a resposta oficialmente apresentada a uma consulta sofre os efeitos da proteção que o Direito confere à confiança legítima dos contribuintes.

2. DESENVOLVIMENTO

Construído pioneiramente no Direito Alemão, o princípio da tutela da confiança expressa o reconhecimento da situação de aderência de um sujeito de direito a uma representação que tenha por efetiva, e, conseqüentemente, da necessidade de sua tutela.²

Geralmente, entende-se que a segurança jurídica liga-se com componentes objetivos da ordem jurídica, ao passo que a confiança conexiona-se mais intimamente com elementos subjetivos da segurança, especialmente a calculabilidade e a previsibilidade dos sujeitos de direito relativamente aos atos de outros particulares ou do Poder Público.³

Com efeito, não basta ao Direito estabelecer direitos e deveres. “O Estado de Direito tem por função sossegar os cidadãos sobre o futuro de seus direitos”.⁴ Ou seja, “compete em primeiro lugar ao direito tutelar a confiança engendrada nas relações comunicativas de interação pessoal (expectativas legítimas)”.⁵

A tutela da confiança se efetiva por meio de institutos gerais ou disposições específicas. No primeiro caso, inserem-se as situações de tutela da confiança a partir da boa-fé objetiva.⁶ É dizer: a confiança é tutelada nos casos em que se verifique uma violação ao princípio da boa-fé objetiva ou um abuso de direito.⁷ No segundo, a confiança é tutelada, por exemplo, por disposições que consagrem a boa-fé subjetiva.

² CORDEIRO, Antônio Menezes. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 1984, p. 1234.

³ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

⁴ MIRANDA, Jorge. Função Legislativa e Tutela da Confiança. O caso dos notários. **O Direito**, ano 139, n. 5, 2007, p. 1135-1159, p. 1140.

⁵ MACHADO, João Baptista. Tutela da Confiança e “venire contra factum proprium”. **Revista de Legislação e de Jurisprudência**. Coimbra. A. 117, nº 3725 (1984), p. 229-233; nº 3726 (1985), p. 265-269; nº 3727, p. 294-298; nº 3728, p. 321-325; nº 3729, p. 361-365; a. 118, nº 3730, p. 9-14; nº 3733, p. 101-105; nº 3735, p. 169-172; nº 3737, p. 227-229, p. 229 (uma nota explicativa: o artigo estende-se por todas as páginas citadas da Revista de Legislação e Jurisprudência, começando no número 3725 e terminando no número 3737).

⁶ CORDEIRO, Antônio Menezes. **Op. Cit.**, p. 1244.

⁷ Idem, p. 1247-1248.

No que respeita aos pressupostos de proteção da confiança, três são inicialmente indicados: a) uma situação de confiança expressa na boa-fé subjetiva do sujeito; b) um motivo legítimo para esta confiança, consistente na existência de elementos idôneos a induzir a uma crença admissível como razoável; c) um investimento nesta confiança, a prática de atividades jurídicas embasadas na crença sustentada.⁸ Paulo Mota Pinto acresce ainda a existência de uma relação de causalidade, tanto entre o motivo objetivo para a confiança e a confiança despertada no agente, quanto entre esta e o investimento que nela se assentou.⁹ Marcelo Rebelo de Sousa sustenta a necessidade de uma atuação de um sujeito de direito que gere a confiança seja na persistência de uma situação jurídica, seja na adoção de outra conduta.¹⁰

No mesmo nível de relevância dos pressupostos, as consequências jurídicas decorrentes da tutela da confiança subdividem-se, em princípio, em duas possibilidades: a) o surgimento de um dever indenizatório; ou, b) a consideração da autovinculação que despertou a confiança como juridicamente exigível:¹¹ torna-se inexigível, o direito que o autor da conduta autovinculatória pretendia exercer posteriormente ao despertar da confiança.

As exigências de proteção da confiança são oponíveis aos atos de qualquer poder estatal. Em relação à Administração, o princípio da confiança enseja a tendencial estabilidade dos atos administrativos constitutivos de direitos ou de expectativas legítimas. Fala-se, portanto, em estabilidade, ou eficácia *ex post* do princípio da confiança, visto que as decisões dos Poderes Públicos, adotadas em conformidade com o sistema jurídico, não podem ser arbitrariamente alteradas ou revogadas. Por outro lado, há que se referir à previsibilidade, ou eficácia *ex ante* do mencionado princípio, que radica na exigência de certeza e calculabilidade que os cidadãos precisam relativamente às consequências jurídicas dos atos normativos.¹²

O princípio da tutela da confiança tem refrações importantes sobre a resposta que a Administração Tributária apresenta a consultas formuladas por contribuintes. É de particular interesse, nesse sentido, o designado efeito “normativo” que a formulação de uma consulta tributária pode gerar, e que não se encontra disciplinado no Decreto nº 70.235/72¹³, que “rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal”, nos termos do artigo 1º.

⁸ Idem, p. 1248.

⁹ PINTO, Paulo Mota, Sobre a proibição do comportamento contraditório: *venire contra factum proprium* no direito civil. **Boletim da Faculdade de Direito**, volume comemorativo, 2003, p. 269-322, p. 304.

¹⁰ SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de. **Direito Administrativo Geral**. Lisboa: Dom Quixote, 2004-2007, Tomo III, p. 34.

¹¹ MACHADO, João Baptista. **Op. Cit.** p. 296.

¹² CANOTILHO, J. J. Gomes. **Op. Cit.**, p. 264.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. **Direito Tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 11.

Especificamente, pretende-se examinar os efeitos que a tutela da confiança desencadeia sobre a resposta a consulta fiscal formulada antes da ocorrência do fato tributário. Autores consagrados, como Luís Eduardo Schoueri, entendem que mencionada resposta constituiria uma espécie de “norma complementar” em matéria tributária, disciplinada pelo parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional. Portanto, vedar-se-ia a cominação de penalidade e aplicação de juros e atualização monetária na cobrança de crédito referente a contribuinte que observou a resposta da Administração Tributária.¹⁴ Uma vez que o artigo 100, parágrafo único, do CTN não prevê outros direitos subjetivos, esse seria o único efeito normativo das respostas a consultas realizadas antes da ocorrência do fato tributário.

Por outro lado, parte da doutrina admite que, na hipótese de a resposta à consulta implicar dispensa do pagamento do tributo, solução diversa seria adotável.¹⁵ Assim é que González Mendéz sustenta que as respostas dadas pela Administração Fiscal às consultas apresentadas pelos contribuintes devem sempre se revestir de caráter vinculante.¹⁶ Trata-se do efeito autovinculatório à conduta engendradora da confiança legítima, ao qual se fez referência acima. Desse modo, o Fisco, ao responder consultas de contribuintes, cria uma legítima confiança de que o conteúdo das respostas será efetivamente seguido, e, assim, acaba por vincular-se ao que responde. Se o contribuinte adotou a interpretação estabelecida pelo Fisco, não pode sua situação jurídica ser posteriormente alterada em seu desfavor.¹⁷

Por fim, impende analisar a possibilidade de o contribuinte buscar a indenização na hipótese de o Fisco alterar o entendimento esposado em resposta à consulta, pressupondo-se tenha suportado prejuízos em razão da modificação de orientação. Entende-se que, nesse caso, verificado nexo de causalidade entre a ruptura da Administração com a posição anteriormente expressa e a inexecução – ou execução inadequada – da obrigação tributária, admissível é a indenização ao contribuinte pelos danos sofridos.¹⁸ Tem-se, então o segundo efeito deflagrado pelo princípio da tutela da confiança: o surgimento de um dever indenizatório.

3. CONCLUSÕES

Apresentados os resultados desta pesquisa, conclui-se pela imprescindibilidade da possibilidade de confiar na mensagem emitida pela ação comunicativa de outrem e na

¹⁴ Idem, p. 4.

¹⁵ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário**. Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 192.

¹⁶ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributário**. Madrid: Macial Pons, 2001, p. 173.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 06, 2003, p. 16.

¹⁸ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Op. Cit.** p. 174.

estabilidade dos atos jurídicos privados e públicos. Portanto, é tarefa primária do Direito reduzir os riscos desta confiança, tutelando as legítimas expectativas dos cidadãos, ao mesmo tempo em que lhes permite calcular e planejar suas vidas com um mínimo de segurança.

As exigências de tutela da confiança dos cidadãos atingem igualmente os Poderes Públicos. Assim, no que respeita à atividade da Administração, mais especificamente, na resposta expressa em soluções de consultas formuladas por contribuintes, a tutela da confiança se traduz em duas consequências principais: a) o caráter vinculante das respostas, em relação à Administração, mesmo que tal implique dispensa do pagamento de tributo; b) o dever indenizatório, caso comprovado nexo causal entre a alteração do entendimento do Fisco e os prejuízos suportados pelo contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2011.

CORDEIRO, Antônio Menezes. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 1984.

GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributário**. Madrid: Macial Pons, 2001.

MACHADO, João Baptista. Tutela da Confiança e “venire contra factum proprium”. **Revista de Legislação e de Jurisprudência**. Coimbra. A. 117, nº 3725 (1984), p. 229-233; nº 3726 (1985), p. 265-269; nº 3727, p. 294-298; nº 3728, p. 321-325; nº 3729, p. 361-365; a. 118, nº 3730, p. 9-14; nº 3733, p. 101-105; nº 3735, p. 169-172; nº 3737, p. 227-229.

MIRANDA, Jorge. Função Legislativa e Tutela da Confiança. O caso dos notários. **O Direito**, ano 139, n. 5, 2007, p. 1135-1159.

PINTO, Paulo Mota, Sobre a proibição do comportamento contraditório: venire contra factum proprium no direito civil. **Boletim da Faculdade de Direito**, volume comemorativo, 2003, p. 269-322.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário**. Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. **Direito Tributário Atual**, nº 14, 1995.

SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de. **Direito Administrativo Geral**. Lisboa: Dom Quixote, 2004-2007, Tomo III.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 06, 2003.