

O PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA E A CONSULTA FISCAL: PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE E EFEITOS NORMATIVOS DA RESPOSTA DO FISCO

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.

1. INTRODUÇÃO



a plural e multidimensional sociedade hodierna, muitos são os fatores que influenciam a tomada de decisões e o planejamento das ações dos sujeitos de direito. Quando, a este complexo campo de forças,

¹ Advogado. 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.

soma-se o risco cada vez maior inerente a cada conduta humana, conclui-se, sem maiores dificuldades, que talvez mais do que nunca é valiosa a possibilidade de calcular a atuação dos outros sujeitos integrantes do corpo social e confiar na mensagem emitida pelas comunicações. Pode-se mesmo dizer que a possibilidade de confiar na ação comunicativa de outrem e na estabilidade da ordem jurídica é um pressuposto inafastável da própria vida em sociedade.

Por isto, ao Direito incumbe um importantíssimo papel de redutor desta complexidade social e de assegurador das expectativas legitimamente criadas. Assim, quando um sujeito atua de modo a gerar, objetivamente, uma expectativa em outro relativamente à determinada 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.

Isto é feito dedutivamente. Portanto, parte-se do princípio da confiança em termos genéricos, estabelecendo-se sua raiz sociológica e a necessidade de se lhe conferir vestimentas jurídicas, o que se traduz no delineamento de seus pressupostos, na demonstração da ligação com o princípio da boa-fé, na explicação dos seus fundamentos e efeitos para, posteriormente, deitar-se atenção sobre as específicas e concretas refrações nas respostas da Administração Tributária às consultas formuladas pelos contribuintes.

2. O PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA

Quando uma pessoa adere – em termos de atividade ou de crença – a uma representação, passada, presente ou futura, que tenha por efetiva, diz-se, em termos jurídicos, que esta representação gerou uma “confiança”². Surgido na Alemanha – embora isto raramente seja reconhecido no atual debate doutrinário³ – o princípio da confiança expressa justamente o reconhecimento desta situação de aderência e da necessidade de sua tutela.⁴

Embora caminhe em estreita associação com o princípio da segurança jurídica, a ponto de determinados autores compreenderem-no como um seu subprincípio ou dimensão específica⁵, é possível assinalar ao princípio da confiança algumas

² É indispensável, já de início, esclarecer uma importante questão terminológica. É que a “confiança”, de que está aqui falar, é também denominada “expectativa jurídica”, ou “legítima expectativa”. Isto não está tecnicamente errado. Entretanto, o tema da “expectativa” comporta três abordagens jurídicas distintas: a) em matéria de Direito Transitório, num sentido negativo ou de oposição em face dos direitos adquiridos; b) como uma situação jurídica ativa, caracterizada pela posição jurídica daquele em relação a quem já se iniciou, favoravelmente, a produção de um fato complexo, sucessivamente formado, do qual resultará, na conclusão, a aquisição de um direito ou sua atribuição; c) por fim, no sentido de confiança trabalhado neste artigo (cf. REIS, Maria Raquel Aleixo Antunes. Da expectativa jurídica. *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 54, 1, 1994, p. 149-180, p. 150). Por isto, neste artigo, será empregada apenas a expressão “confiança”, abstendo-se do uso de “expectativa”, em razão de sua equivocidade.

³ KUUSIKKO, Kirsi, Advice, good administration and legitimate expectations: some comparative aspects. *European Public Law*, vol. 7, n. 3, 2001, p. 455-472, p. 469-470.

⁴ CORDEIRO, Antônio Menezes. *Da Boa Fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 1984, p. 1234.

⁵ Neste sentido, Luis Roberto Barroso preconiza que a ideia de segurança jurídica abrange três planos de análise: o institucional, o objetivo e o subjetivo. Na perspectiva *institucional*, a segurança diz respeito à existência de instituições estatais com poderes e garantias que lhes conferem a possibilidade de operacionalizar o próprio Estado de Direito, mediante a imposição da supremacia da lei e da submissão dos Poderes Públicos a ela. No aspecto *objetivo*, a segurança relaciona-se à anterioridade das normas jurídicas relativamente aos fatos por ela regulados, à estabilidade jurídica e à irretroatividade das leis restritivas de direitos. Quanto ao prisma *subjetivo*, a segurança manifesta-se na exigência da proteção da confiança legítima do cidadão. (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.

notas caracterizadoras próprias. Neste sentido, geralmente entende-se que a segurança jurídica liga-se com componentes objetivos da ordem jurídica, ao passo que a confiança conexas-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.⁶

Com efeito, na complexa sociedade de hoje, diversas são as forças que interferem na tomada de decisões conducentes à ação, marcadamente nas relações intersubjetivas. Neste contexto, o Direito, compreendido como sistema de normatividade, é um importante fator de redução da complexidade social, constituindo-se na primeira das fontes de confiança. Isto, porquanto a ordem jurídica, com a “onticidade que lhe advém da repetição das suas manifestações, conduz à rigidez mínima que concita a previsibilidade”.⁷

É que não basta definir e consagrar direitos e deveres. É necessário conferir às pessoas a possibilidade, durante o exercício dos direitos e o cumprimento dos deveres, de planejar suas vidas com alguma previsibilidade. “O Estado de Direito tem por função sossegar os cidadãos sobre o futuro de seus direitos”,⁸ de modo que o princípio da confiança é um de seus elementos constitutivos e subprincípios concretizadores.⁹ Assegurar expectativas é incontestavelmente uma função primária do Direito: “compete em primeiro lugar ao direito tutelar a confiança engendrada nas relações comunicativas de interacção

323-324).

⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

⁷ CORDEIRO, Antônio Menezes. *Da Boa Fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 1984, p. 1243.

⁸ MIRANDA, Jorge. Função Legislativa e Tutela da Confiança. O caso dos notários. *O Direito*, ano 139, n. 5, 2007, p. 1135-1159, p. 1140.

⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 257.

peçoal (expectativas legítimas)”¹⁰

Compreende-se, de fato, que a possibilidade de confiar na conduta comunicativa de outrem – seja ela verbalizada ou não – é uma condição elementar da convivência pacífica e da cooperação entre as pessoas. Ou mais: essa possibilidade de confiança é pressuposto essencial da própria comunicação voltada ao entendimento e ao consenso, donde se pode concluir que o princípio da confiança é absolutamente fundamental, não podendo, a ordem jurídica, furtar-se à tutela da confiança legítima assentada na conduta de outrem.¹¹

Ilustra, por exemplo, o que se afirmou lembrando-se que as reduções de complexidade na celebração de um contrato, proporcionadas pela confiança dos contraentes, devem-se principalmente à sensação de segurança que se origina da inserção do negócio nos veios jurídicos.¹² E assim, é, porquanto o direito objetivo, ao disponibilizar aos cidadãos a categoria dogmática do negócio jurídico, possibilita-lhes confiar à ordem jurídica a tutela e a efetivação forçada dos compromissos avençados.¹³

No entanto, a confiança de que aqui se trata não pode ser abordada como um elemento puramente sociológico. É dizer, faz-se imprescindível dar-lhe vestes jurídicas, determinando as situações concretas de manifestação de confiança às quais o Direito confira efeitos. Assim, impende delinear certos parâmetros deste princípio, porquanto o contexto em que é usado e a sua finalidade podem aparecer um tanto vagos¹⁴. Costuma-se

¹⁰ 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 os números citados da Revista de Legislação e Jurisprudência, começando no número 3725 e terminando no número 3737).

¹¹ *Ibid.*, p. 229.

¹² CORDEIRO, Antônio Menezes. *Op. cit.*, p. 1243.

¹³ MACHADO, João Baptista. *Op. cit.*, p. 267.

¹⁴ KUUSIKKO, Kirsi, Advice, good administration and legitimate expectations: some comparative aspects. *European Public Law*, vol. 7, n. 3, 2001, p. 455-472, p.

sustentar, neste intento, que o princípio da confiança tem dois elementos incindíveis: o elemento ético-jurídico, de um lado, e um elemento pautado na necessidade de segurança do tráfico jurídico, de outro.¹⁵

Ainda nesta tentativa de determinação do conteúdo normativo, a dogmática jurídica traça, destacadamente, a distinção entre as previsões de confiança reguladas por dispositivos específicos e aquelas provenientes de institutos gerais. No primeiro caso, a confiança é tutelada, por exemplo, por disposições que consagrem a boa-fé subjetiva. No segundo, ao contrário, inserem-se as situações de tutela da confiança a partir da boa-fé objetiva.¹⁶

De todo modo, a boa-fé está jungida à confiança: em sua manifestação subjetiva, lhe confere o momento principal e traduz um de seus pressupostos; na manifestação objetiva, a boa-fé fornece o arrimo juspositivo de proteção, quando, para este intento, inexistir uma disposição normativa específica.¹⁷

Estas disposições genéricas, para além de demonstrarem que a tutela da confiança não é excepcional perante o sistema jurídico, apresentam a via de generalização possível. Noutra falar, os institutos gerais – como a boa-fé objetiva –, na medida em que são aptos, nalgumas de suas manifestações mais importantes, a tutelar a confiança, apontam-na também como um vetor genérico do sistema. Todavia, a generalização da proteção da confiança só é possível justamente por meio destes institutos: é que a confiança, quando não constituir objeto de norma específica, é tutelada nos casos em que, de sua quebra, decorra

469.

¹⁵ 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. 294.

¹⁶ CORDEIRO, Antônio Menezes. *Da Boa Fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 1984, p. 1244.

¹⁷ *Ibid.*, p. 1250.

ipso facto uma violação do dever de atuar em conformidade com a boa-fé, ou se verifique um abuso de direito.¹⁸

Por outro lado, no que respeita aos pressupostos da proteção da confiança, a análise global dos dispositivos que a prescrevem permite depreender inicialmente três. Primeiramente, uma situação de confiança que não viole o sistema e seja expressa na boa-fé subjetiva, presente na pessoa que, mesmo observando os deveres de cuidado e de indagação, não se percebe lesando direitos alheios; além disto, exige-se um motivo legítimo para esta confiança, consistente na existência de elementos objetivos idôneos a induzir a uma crença admissível como razoável; finalmente, é forçoso que se verifique um investimento nesta confiança, consubstanciado na prática de atividades jurídicas embasadas na crença sustentada.¹⁹

Paulo Mota Pinto, ao discorrer sobre os pressupostos do instituto do *venire contra factum proprium*, que muito se assemelham àqueles da tutela da confiança²⁰, acrescenta 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. Assim, para que a tutela da confiança produza seus efeitos próprios, “o investimento de confiança tem, pois, de ser causado por uma confiança subjectiva, objectivamente justificada”.²¹

Por sua vez, o eminente Professor Marcelo Rebelo de Sousa, Catedrático da Universidade de Lisboa, numa abordagem administrativista do princípio entende necessária, para além dos pressupostos já elencados, a atuação de um sujeito de direito que gere a confiança seja na persistência de uma situa-

¹⁸ CORDEIRO, Antônio Menezes. *Da Boa Fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 1984, p. 1247-1248.

¹⁹ *Ibid.*, p. 1248.

²⁰ Cf. *Ibid.*, p. 1248.

²¹ 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.

ção jurídica, seja na adoção de outra conduta. Acresce, ainda, como sexto pressuposto a frustração da confiança, levada a cabo pelo mesmo sujeito de direito que a criara. Finalmente, sustenta que os elementos objetivos justificadores da confiança despertada deve ser concretamente idôneos a tanto, e não apenas em sede abstrata²².

Neste sentido, nem toda conduta comunicativa de um sujeito de direito é apta a despertar a confiança legítima. Há que se tratar de uma “conduta responsável”, isto é, de uma conduta praticada por alguém que “responde” pelas pretensões de veracidade, validade e autenticidade que estão inerentes às relações comunicativas intersubjetivas. Ademais, para que a conduta assuma este sentido de responsabilidade, seu sujeito precisa ter a identidade pessoal amadurecida, sendo, pois, capaz de planejar e auto organizar a sua vida²³.

Além disso, a aproximação destes elementos deve ser perspectivada globalmente: isto é, a ausência de um deles poderá, eventualmente, ser superada pela maior intensidade de outro ou por peculiaridades do caso – como, por exemplo, o decorrer de um grande espaço temporal.²⁴

Relacionada ao problema dos pressupostos está a questão das provas. Neste campo, as maiores dificuldades envolvem o ônus da prova da boa-fé subjetiva do agente e do nexos de causalidade para o investimento na confiança. No primeiro caso, entende-se que se deveria admitir a inversão do ônus probatório, porquanto se trata de um estado anímico negativo, muito dificilmente provado – há autores, bem por isto, que não o con-

²² SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de. *Direito Administrativo Geral*. Lisboa: Dom Quixote, 2004-2007, Tomo III, p. 34.

²³ 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. 295.

²⁴ SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de. *Direito Administrativo Geral*. Lisboa: Dom Quixote, 2004-2007, Tomo III, p. 34.

sideram fato constitutivo do direito, mas apenas a má-fé como fato impeditivo.²⁵ Por outro lado, quanto ao nexos causal, a possibilidade de inversão do ônus probatório é polêmica: enquanto Canaris defende-a, por exemplo, Paulo Mota Pinto afirma ter “(não poucas) dúvidas de que se possa admitir uma inversão do *onus probandi*”.²⁶

No mesmo nível de relevância dos pressupostos de proteção, as consequências jurídicas decorrentes da tutela da confiança subdividem-se, ao menos num plano teórico, em duas possibilidades: poder-se-á constatar, primeiramente, o surgimento de um dever indenizatório, ou, alternativamente, a consideração da autovinculação que despertou a confiança como juridicamente exigível.²⁷

Na primeira hipótese, de regra, o sujeito jurídico que praticou a conduta engendrador da confiança deve ressarcir o interesse negativo – ou de confiança –, podendo-se, excepcionalmente, admitir a indenização do interesse positivo – também conhecido como interesse de cumprimento.

No segundo caso, cuida-se de um agir preventivo: veda-se, ou torna-se inexigível, o direito que o autor da conduta autovinculatória pretendia exercer posteriormente ao despertar da confiança.

A finalidade última da responsabilidade é justamente esta: ressarcir ou prevenir os danos advindos da ilegítima quebra da confiança. Por outro lado, o fundamento desta responsabilidade reside na anterior conduta autovinculante do responsável. Por isto mesmo, não se exige a violação de um direito ou de

²⁵ 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. 305.

²⁶ *Ibid.*, p. 305.

²⁷ 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. 296.

uma específica norma legal protetiva dos interesses lesados. A autovinculação da conduta e a relação de confiança que nela assenta justificam que os danos decorrentes da quebra da confiança onerem o seu criador. Para tanto, deve previamente haver uma “particular relação” entre o lesante e o lesado: daí fazer sentido se falar em “responsabilidade pela confiança”.²⁸

Daí, igualmente, poder-se afirmar que o objeto imediato de valoração jurídica não é a conduta autovinculatória, mas sim a conduta que a ela se contrapõe. Isto é, o direito valora a conduta que viola a confiança, e não a conduta que lhe cria. Esta é apenas um pressuposto fático imprescindível para que se possa valorar aquela. Ela não é ilícita, em si, mas apenas “factor constitutivo do contexto situacional em que a segunda conduta poderá ser valorada como ilícita”, sem o qual não haveria sequer possibilidade de se falar em responsabilidade pela confiança.²⁹

Não obstante, uma observação se mostra necessária. É que o direito não tutela a autovinculação ínsita à conduta engendradora de confiança, somente considerando-a pressuposto fático da responsabilidade pela confiança, conforme já se mencionou. Assim, esta autovinculação é juridicamente relevante apenas se e na medida em que se constate um problema de danos a ressarcir ou a evitar. Caso contrário, não tem significação jurídica. Ou seja: embora a conduta autovinculatória seja o fundamento da responsabilidade pela confiança, apenas o é quando, na mesma situação factual, verificarem-se danos ou iminência de danos.³⁰

²⁸ Ibid., p. 324.

²⁹ Ibid., p. 324.

³⁰ 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. 324.

3. O PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA E A RESPOSTA DO FISCO À CONSULTA FISCAL

No tópico anterior, a abordagem dos pressupostos e das consequências jurídicas da violação do princípio da confiança fez-se o tendo sob análise global, o mesmo é dizer, não houve preocupação maior com as suas refrações nos diferentes domínios do direito. Entretanto, as exigências da proteção da confiança são exigíveis diante de qualquer ato emanado de qualquer poder estatal. Relativamente aos atos normativos, os reflexos mais importantes consistem na proibição de normas retroativas que restrinjam direitos ou interesses juridicamente protegidos; em relação aos atos jurisdicionais, a refração se verifica em determinadas regras processuais que objetivam proteger a confiança legítima depositada sobre situações juridicamente adquiridas ou consolidadas³¹; já quanto aos atos da Administração, o princípio da confiança enseja a tendencial estabilidade dos atos administrativos constitutivos de direitos.

A formulação desta ideia, contudo, passa necessariamente pela compreensão dos dois conceitos fundamentais em torno dos quais se desenvolvem os conteúdos da segurança jurídica e da tutela da confiança. O primeiro deles é a estabilidade, ou eficácia *ex post* dos princípios, visto que as decisões dos Poderes Públicos, adotadas em conformidade com o sistema jurídico, não podem ser arbitrariamente alteradas ou revogadas, devendo isto acontecer apenas quando relevantes pressupostos materiais o justifiquem; por outro lado, a previsibilidade, ou eficácia *ex ante*, radica, essencialmente, na exigência de certeza e calculabilidade que os cidadãos precisam relativamente às consequências jurídicas dos atos normativos.³²

³¹ KOUTOUPA-RENGAKOS, Evangelia. La notion de confiance légitime dans la jurisprudence des tribunaux. *Revue Hellénique de Droit International*. Athènes: I.H.D.I.E. Année 51, N. 1, 1998, p. 337-360, p. 355.

³² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 264.

Agora já transparece a interessante relação que se estabelece entre a tutela jurídica da confiança, sobretudo em sua eficácia *a posteriori*, e o procedimento de consulta administrativa fiscal. Trata-se, esse, em síntese, de instrumento por meio do qual o sujeito passivo da obrigação tributária pode esclarecer dúvidas acerca da interpretação de determinado dispositivo normativo em face de fato determinado, nos termos do artigo 46 do Decreto nº 70.235/72, 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” (artigo 1º). Também os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais podem formular consulta, conforme prescreve o parágrafo único do artigo 46 do referido Decreto.

Dessa forma, o mecanismo da consulta fiscal, com esse seu caráter (ou efeito) dito “informativo”, possibilita ao consulente ter ciência prévia do posicionamento da Administração a respeito de determinada questão tributária em concreto, de modo a propiciar a realização de um planejamento fiscal mais seguro.

Nesse sentido, o princípio da tutela da confiança tem reflexões 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, até porque não se encontra disciplinado no Decreto nº 70.235/72³³.

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 com-

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Direito Tributário Atual*, nº 14, 1995, p. 11.

plementar” 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.³⁴ 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.³⁵ Com efeito, em um sistema tributário que padece da chamada “Maldição do Lançamento por Homologação”³⁶, por força da qual a Administração Tributária, em razão da complexidade da legislação tributária e da evidente dificuldade de antecipar os seus critérios interpretativos, delega ao contribuinte a obrigação de entender, interpretar e aplicar de modo originário a legislação, o procedimento de consulta configura uma ferramenta importante para o sujeito passivo que pretende cumprir a obrigação tributária de maneira segura e simples.

Ademais, a consulta fiscal pode oportunizar ao próprio Fisco a possibilidade de mitigar a complexidade da tarefa do contribuinte, se responder às suas consultas de modo claro, completo e fundamentado. Por outro lado, é certo que respostas desprovidas de estabilidade acabam por vulnerar diretamente a

³⁴ Idem, p. 4.

³⁵ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 192.

³⁶ Expressão popularizada pelos textos do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, a exemplo de: *Decadência sobre "atos geradores" que decorrem de atividade interpretativa do contribuinte, ex vi do Art. 150/CTN, e a jurisprudência do STJ sobre atos "ilícitos", "pagamento antecipado" e "contagem do prazo do Art. 173/CTN" e Tributação & Desenvolvimento, o Direito em rede na Era da Informação e resgate da relação fisco-contribuinte: Entre Legalidade e Democracia*, ambos publicados no “FISCOSoft On Line”.

confiança nelas depositada pelos consulentes.

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.³⁷ 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.³⁸

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 nexos 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.³⁹ Tem-se, então o segundo efeito deflagrado pelo princípio da tutela da confiança: o surgimento de um dever indenizatório.⁴⁰

³⁷ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributário*. Madrid: Macial Pons, 2001, p. 173.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 06, 2003, p. 16.

³⁹ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. *Op. Cit.* p. 174.

⁴⁰ Nessa linha de intelecção já decidiu a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO - CONSULTA - INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque. (RE 131741, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/04/1996, DJ 24-05-1996 PP-17415 EMENT VOL-01829-02 PP-00243).

4. CONCLUSÕES

Imprescindível é a possibilidade de confiar na mensagem emitida pela ação comunicativa de outrem e na estabilidade dos atos jurídico-públicos. Não fosse assim, a própria vida em sociedade como se concebe hoje seria impossível. 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.

Esta confiança, no entanto, para ter normatividade precisa revestir-se de um caráter jurídico, e não puramente sociológico. Daí porque foi decomposto o seu conteúdo normativo, esclarecidos os seus pressupostos e apresentados os seus efeitos.

Este também foi o intento quando se estabeleceu sua ligação com a boa-fé. Na verdade, a proteção da confiança é uma forma de concretização deste princípio. Por outro lado, se a boa-fé subjetiva assinala o momento nodal do princípio da confiança, na medida em que caracteriza o estado anímico do sujeito tutelado, a boa-fé objetiva fornece a base normativa para os casos em que inexista previsão expressa desta proteção.

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

- 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.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CORDEIRO, Antônio Menezes. *Da Boa Fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 1984.
- GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributário*. Madrid: Macial Pons, 2001.
- KOUTOUPA-RENGAKOS, Evangelia. La notion de confiance légitime dans la jurisprudence des tribunaux. *Revue Hellenique de Droit International*. Athènes: I.H.D.I.E. Année 51, N. 1, 1998, p. 337-360.
- KUUSIKKO, Kirsi. Advice, good administration and legitimate expectations: some comparative aspects. *European Public Law*, vol. 7, n. 3, 2001, p. 455-472.
- 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.
- 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.
- REIS, Maria Raquel Aleixo Antunes. Da expectativa jurídica. *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 54, 1, 1994, p. 149-180.
- 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.