

GUILHERME TILKIAN

**O PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA SOB A
PERSPECTIVA DAS PRÁTICAS REITERADAMENTE
OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES
ADMINISTRATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM DIREITO
ECONÔMICO-FINANCEIRO

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Faculdade de Direito

São Paulo, 2014

GUILHERME TILKIAN

**O PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA SOB A
PERSPECTIVA DAS PRÁTICAS REITERADAMENTE
OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES
ADMINISTRATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada, à Comissão Julgadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico-Financeiro, subárea Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Faculdade de Direito

São Paulo, 2014

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera

Aos meus pais, Paulo e Stela.

À Bia, minha esposa.

RESUMO

Este trabalho versa sobre a aplicação do princípio da confiança legítima no Direito Tributário brasileiro, com foco no art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), que trata das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Parte-se da origem do princípio, aproximando a investigação por meio do princípio da segurança jurídica, da certeza do direito e da irretroatividade; em seguida, diferencia-se a proteção da confiança da boa-fé objetiva e prossegue-se pelo princípio da legalidade e a evolução jurisprudencial a respeito da conservação – positiva ou negativa – dos atos eivados de vícios quando deles se originaram direitos. Foca-se, então, nos requisitos para a configuração da confiança digna de proteção e os mecanismos de proteção positiva ou negativa dessa confiança. Desse ponto em diante, o estudo passa a desenhar a proteção da confiança legítima nos atos do Poder Executivo, por meio da análise do art. 100 do CTN, como fonte secundária de direito tributário. Conceituam-se as normas complementares, a origem e sua função, para então proceder-se ao exame específico das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e sua relação com o princípio da confiança legítima. Em seguida, analisa-se o parágrafo único do art. 100 do CTN para avaliar se são corretas a não atualização monetária da base de cálculo do tributo e a admissão de retroatividade parcial dos efeitos do reconhecimento da ilegalidade da prática administrativa em que confiou o contribuinte. Examina-se, de início, se a inércia da Administração Pública acerca de lançamento cuja homologação se dê de maneira tácita seria um silêncio positivo a configurar prática reiterada suficiente para dar respaldo à proteção do parágrafo único do art. 100 do CTN. O estudo avalia se, no caso dos tributos indiretos, pela impossibilidade de o contribuinte transferir ao consumidor a exação, justificaria uma proteção maior do que aquela conferida pelo próprio parágrafo único do art. 100 do CTN. Por derradeiro, a norma do art. 146 é confrontada com a do art. 100, inciso III, ambos do CTN, para fins de estabelecer os campos de aplicação de uma e de outra e em que medida elas se relacionam com a proteção da confiança legítima.

Palavras-chave: Direito Tributário. Princípio da confiança legítima. Aplicação. Práticas Reiteradamente Observadas pelas Autoridades Administrativas.

ABSTRACT

This work deals with the application of the principle of legitimate expectations in Brazilian tax law, focusing on Article 100, section III of the Brazilian Tax Code, which deals with the practices observed repeatedly by administrative authorities. The proposed scientific part of the origin of the principle, approaching research through the principle of legal security, legal certainty and non-retroactivity. Then differentiates the protection of reliable objective good faith and goes by the principle of legality and judicial developments regarding conservation (positive or negative) of the acts riddled with addictions when their rights originated. Focuses, then, on the requirements for setting up trust worthy of protection and the protection mechanisms positive or negative that trust. Thereafter the study is to draw back the protection of legitimate expectations in the acts of the Executive, through the analysis of Article 100 of the Internal Revenue Code, as secondary sources of tax law. Conceptualize themselves supplementary rules, the origin and function, down to the specific scope of practice repeatedly observed by the administrative authorities and their relation to the principle of legitimate expectations. Then we analyze the sole paragraph of article 100 of the Internal Revenue Code to assess whether it is correct not to monetary base tax calculation and admission of retroactivity of the effects of partial recognition of the illegality of administrative practice that relied on the taxpayer. Turning to specific issues initially analyzed is the inertia of public administration, which tacitly approves taxes charged for approval, would be a positive silence configuring repeated practice enough to give birth to protect the sole paragraph of article 100 of the Tax Code national. The study evaluates whether, in the case of indirect taxes, the inability of the taxpayer to transfer the consumer the exaction would justify greater protection than that afforded by the sole paragraph of article 100 of the Internal Revenue Code. Finally, the norm of Article 146 is confronted with Article 100, item III, both of the National Tax Code, for purposes of establishing fields of application of one and the other and the extent to which both relate to the protection of legitimate expectations.

Key Words: Tax Law. Principle of legitimate expectations. Application. Repeatedly Practices Observed by Administrative Authorities.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – TEORIA DOS PRINCÍPIOS	12
1.1 Teoria Clássica	12
1.2 Teoria Moderna	13
1.2.1 A Doutrina de Ronald Dworkin	15
1.2.2 A Doutrina de Robert Alexy	16
1.2.3 A Doutrina de Humberto Bergmann Ávila	18
1.2.3.1 Crítica à Teoria Clássica	18
1.2.3.2 Crítica à Teoria de Ronald Dworkin e Robert Alexy	21
1.2.3.3 Proposta de Distinção entre Regras e Princípios	22
1.2.3.3.1 Distinção entre Regras e Princípios – Definição de Postulados	23
1.2.3.4 Prevalência das Regras sobre Princípios	25
1.2.3.5 Procedimento de Superabilidade das Regras	26
1.2.3.5.1 Requisitos Materiais	27
1.2.3.5.2 Requisitos Procedimentais	29
1.3 Os Princípios da Constituição Federal de 1988	30
CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA E BOA-FÉ	33
CAPÍTULO 3 – CERTEZA DO DIREITO E CONFIANÇA LEGÍTIMA	43
CAPÍTULO 4 – PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA	48
4.1 Da Irretroatividade como Mecanismo Justificador do Princípio da Confiança Legítima	48
4.1.1 O Sistema de Luhmann	48
4.1.1.1 O Papel da Confiança na Formação do Sistema	49
4.1.1.2 Da Simplicidade da Confiança Familiar à Evolução para a Confiança Sistêmica	51

4.1.1.3 Da Confiança à Desconfiança	55
4.1.1.4 A Solução de Conflitos no Interior do Sistema	58
4.1.2 O Tempo	59
4.1.3 O Princípio da Confiança Legítima e o Tempo do Poder Executivo	62
4.2 Os Primeiros Estudos do Princípio da Confiança no Brasil	66
4.2.1 A Origem do Princípio da Confiança Legítima e a Evolução do Princípio da Legalidade	68
4.2.2 A Evolução do Princípio da Legalidade no Brasil	73

CAPÍTULO 5 – REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONFIANÇA E ESPÉCIES DE PROTEÇÃO	85
5.1 Requisitos	85
5.1.1 Critério do Grau de Vinculação da Base (Base Vinculante – Base Não Vinculante)	88
5.1.2 Critério do Grau de Aparência de Legitimidade da Base (Base Válida–Base Inválida)	88
5.1.3 Critério do Grau de Modificabilidade da Base (Base com Alta Pretensão de Permanência–Base com Baixa Pretensão de Permanência)	89
5.1.4 Critério do Grau de Eficácia no Tempo da Base (Eficácia Curta–Eficácia Duradoura)	90
5.1.5 Critério do Grau de Realização das Finalidades da Base (Base Efetiva–Base Não Efetividade)	92
5.1.6 Critério do Grau de Indução da Base (Base Indutora–Base Neutra)	93
5.1.7 Critério do Grau de Individualidade da Base (Base Individual–Base Geral) ...	93
5.1.8 Critério do Grau de Onerosidade da Base (Base Onerosa–Base Gratuita)	94
5.2 Espécies de Proteção	97

CAPÍTULO 6 – PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA NA ATUAÇÃO DO PODER EXECUTIVO	100
6.1 Atuação Administrativa Abstrata e Geral – Atos Normativos	101
6.2 Atuação Administrativa Individual e Concreta – Atos Administrativos	104
6.3 Prática Administrativa	105

CAPÍTULO 7 – APLICAÇÃO DO ARTIGO 100 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA	107
7.1 Artigo 100, Inciso III, do Código Tributário Nacional – Práticas Administrativas	108
7.2 Autoridades Administrativas	114
7.3 Práticas Reiteradamente Observadas pelas Autoridades Administrativas e o Princípio da Confiança Legítima	117
7.4 Práticas Reiteradamente Observadas pelas Autoridades Administrativas e a <i>Supressio</i> Tributária	121
7.5 Da Inércia como Configuradora das Práticas Administrativas – Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação	125
7.6 Do Parágrafo Único do Artigo 100 do Código Tributário Nacional – Correção Monetária	131
7.7 Da Aplicação do Artigo 100, Inciso III, e Respectivo Parágrafo Único do Código Tributário Nacional aos Impostos Indiretos	135
7.8 Campos de Aplicação dos Artigos 146 e 100 do Código Tributário Nacional	139
CONCLUSÃO	146
REFERÊNCIAS	153

INTRODUÇÃO

Após mais de vinte anos de ditadura, o Brasil pôde, com a instalação da Assembleia Nacional Constituinte, aspirar a novos rumos que o conduziram ao Estado Democrático de Direito com a promulgação da Constituição Federal (CF) de 1998, designada por Ulisses Guimarães Constituição Cidadã. Iniciaram-se, a partir daí, inúmeras transformações, deixando para trás as mazelas advindas do golpe militar de 31 de março de 1964 como, por exemplo, os famigerados Atos Institucionais. Foram alcançadas conquistas de expressão, como poder limitado, dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais, justiça social, tolerância, entre outros¹. Reconhece-se, no entanto, que existe um longo percurso a caminhar para o fortalecimento das instituições do Estado de Direito.

A experiência jurídica dos últimos anos tem demonstrado que, em certos ramos do direito, notadamente no Direito Tributário, o Estado ainda está longe de proporcionar a segurança jurídica em sua relação com os contribuintes, apregoada pelo art. 5º da Constituição Federal.

Essa insegurança se manifesta de diversas formas, revelando-se por meio: (a) da incerteza do direito aplicável; (b) da mudança abrupta de posições jurídicas consolidadas; (c) da instabilidade das relações jurídicas; (d) do desrespeito à Constituição Federal no mero intuito arrecadatário, pautado no desconhecimento e na falta de assessoria jurídica para defesa dos interesses da maioria dos contribuintes; (e) da utilização do “princípio” do “caixa do governo” como instrumento de pressão política ao Supremo Tribunal Federal (STF), entre outros.

O presente trabalho se propõe a analisar o princípio da confiança legítima da perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária.

No Capítulo 1, aborda-se a teoria dos princípios, que passa pela análise da Teoria Clássica e da Teoria Moderna e, por fim, apresentam-se as definições de regras, princípios e postulados pelas quais Humberto Ávila constrói sua teoria.

¹ BARROSO, Luís Roberto. Vinte anos da Constituição de 1988: a reconstrução democrática do Brasil. *Revista Justitia*, São Paulo, v. 198, p. 255-267, jan./jun. 2008.

No Capítulo 2, traçam-se os pontos que identificam e que estremam a boa-fé objetiva e o princípio da confiança legítima.

Em seguida, no Capítulo 3, faz-se uma breve exposição sobre o princípio da segurança jurídica e da certeza do direito com o propósito de buscar o fundamento do princípio da confiança por dedução do princípio da irretroatividade.

Prossegue-se, no Capítulo 4, com o panorama dos primeiros estudos do princípio da confiança legítima no Brasil, para então avaliar a evolução do princípio da legalidade e a superação, na esfera do direito público, de que o nulo não sana, ou seja, não convalesce.

No Capítulo 5, passa-se a investigar os requisitos para aplicação do princípio da confiança legítima e as consequências derivadas de sua aplicação, quais sejam, a proteção positiva, com a manutenção do ato ilegal no mundo jurídico, ou a proteção negativa, isto é, o ressarcimento dos danos experimentados por aquele que confiou.

No Capítulo 6, examina-se a aplicação do princípio da confiança legítima nos atos do Poder Executivo e delinea-se o panorama das normas gerais no Direito Tributário.

Em seguida, no Capítulo 7, analisa-se a aplicação do art. 100, inciso III, do CTN e sua relação com o princípio da confiança legítima. Prossegue-se, então, com a confrontação da *supressio* do direito privado, com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária e as consequências previstas no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Ainda nesse capítulo, examina-se o inciso III do referido artigo, da perspectiva do lançamento cuja homologação se dê de maneira tácita e se essa circunstância autorizaria a aplicação dos efeitos do parágrafo único do mencionado dispositivo. Analisa-se, também, a repercussão econômica dos impostos indiretos e a justiça da aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Por derradeiro, confronta-se a aplicação dos arts. 100, inciso III, e 146, ambos do CTN, a fim de avaliar situações de aplicação de um e de outro e como eles albergam o princípio da confiança legítima.

Ao final do trabalho são apontadas as conclusões alcançadas por meio da presente dissertação.

CAPÍTULO 1

TEORIA DOS PRINCÍPIOS

A teoria dos princípios está atualmente dividida entre aquilo que se convencionou chamar de Teoria Clássica e a Teoria Moderna. Naquela, encontra-se como seu principal expoente o professor Celso Antônio Bandeira de Mello. A Teoria Moderna, por sua vez, é capitaneada pelos professores Ronald Dworkin e Robert Alexy e, com os devidos aprimoramentos, pelo professor Humberto Bergmann Ávila.

1.1 Teoria Clássica

De acordo com a Teoria Clássica, defendida por Celso Antônio Bandeira de Mello, *princípio* seria, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes a tônica que lhe dá sentido harmônico. Daí por que

“[...] violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”².

Com esteio em Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba e filiando-se igualmente à Teoria Clássica, Roque Antonio Carrazza também explica que o sistema jurídico se ergue como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Ao

² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 53.

contemplá-lo, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Diz o autor:

“Ora, num edifício tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas, as janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras [trata-se da função dos princípios no ordenamento jurídico]. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruirmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtraírmos os alicerces, fatalmente cairá por terra”³.

Para essa corrente doutrinária, portanto,

“[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”⁴.

Dessas considerações, revela-se que a caracterização do princípio pela doutrina clássica se dá em face do alto grau de generalidade e abstração da norma, bem como da prevalência dos princípios sobre as demais normas, de sorte que a violação a um princípio abalaria todo o ordenamento jurídico.

1.2 Teoria Moderna

O rompimento com essa Teoria Clássica, que enxergava na “generalidade” e “abstração” as características pertinentes aos princípios, fez surgir a Teoria Moderna que propôs uma classificação tida como forte, trazendo outros elementos para distinção das

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 35.

⁴ *Ibidem*, loc. cit..

regras e dos princípios⁵. Os principais expoentes dessa nova doutrina foram os juristas Ronald Dworkin e Robert Alexy.

Para essa segunda corrente doutrinária, em síntese, os princípios são normas que se caracterizam por serem aplicadas mediante ponderação com outras e por poderem ser realizadas em vários graus, contrariamente às regras, que estabelecem em sua hipótese definitivamente aquilo que é obrigatório, permitido ou defeso, e que, por isso, exigem uma aplicação mediante subsunção.

Dessa concepção origina-se a afirmação de que os princípios são diferentes das regras relativamente ao modo de aplicação e ao modo como são solucionadas as antinomias que surgem entre eles⁶.

A diferença no tocante ao modo de aplicação é a seguinte: as regras estabelecem mandamentos definitivos e são aplicadas mediante subsunção, já que o aplicador deverá confrontar o conceito do fato com o conceito constante da hipótese normativa e, havendo encaixe, aplicar a consequência, ao passo que os princípios estabelecem deveres provisórios e são aplicados mediante ponderação, na medida em que o aplicador deverá atribuir uma dimensão de peso aos princípios diante do caso concreto.

A diferença no que toca ao modo de solução das antinomias, então, é: o conflito entre regras ocorre no plano abstrato, é necessário e implica declaração de invalidade de uma delas caso não seja aberta uma exceção, ao passo que o conflito de princípios ocorre apenas no plano concreto, é contingente e não implica declaração de invalidade de um

⁵ Em nota de rodapé de seu livro, Celso Antônio Bandeira de Mello rebate as críticas da Teoria Moderna, de Dworkin e Alexy, afirmando que a teoria por ele defendida pauta-se em uma das possíveis acepções da palavra “princípio”. Trata-se da mais tradicional delas, ou seja, aquela que vem sendo adotada ao longo dos tempos pela doutrina. Sem embargo, como ninguém é dono das palavras, pode-se atribuir este mesmo rótulo a outros mentáveis. Genaro Carrió arrola onze significados para tal expressão (CARRIÓ Genaro. *Princípios jurídicos y positivismo jurídico*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1970. p. 34-38). A partir da década de 1970 começou a vulgarizar-se uma acepção de princípio pautada nas formulações de Alexy e Dworkin – que de resto não são idênticas, mas têm grandes pontos de similitude. Ocorre que estes eminentes juristas não expropriaram – até mesmo em razão da impossibilidade – o direito ao uso de tal expressão, de modo a tornar admissível apenas a acepção que lhe emprestam. Então, é possível que algo seja qualificado como princípio, de acordo com uma dada acepção de princípio, descoincidente com a que lhe irrogam os referidos autores. É óbvio, pois, que seria erro bastante grave pretender avaliar o objeto dessa arte identificado como princípio, para atribuir-lhe características distintas das que lhe foram irrogadas por quem dele se serviu, valendo-se de critério que estivesse assentado em outra acepção de princípio, qual a que lhe conferem Alexy e Dworkin. Isso implicaria falar de “A” supondo referir-se a “B”. Quem cometer tal erro em obra teórica – e isso tem ocorrido ultimamente – estará incorrendo em séria impropriedade, induzindo terceiros incautos a incidirem no mesmo deplorável equívoco (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, 2009, p. 34).

⁶ Á VILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 87.

deles, mas o estabelecimento de uma regra de prevalência de determinadas circunstâncias verificáveis somente no plano da eficácia das normas.

O fundamento dessa distinção está na estrutura normativa: os princípios, porque instituem mandamentos superáveis no confronto com outros princípios, permitem o sopesamento, ao passo que as regras, porque estabelecem deveres pretensamente definitivos, eliminam ou diminuem sobremaneira a liberdade apreciativa do aplicador. Trata-se, assim, de uma distinção forte: os princípios e as regras não têm as mesmas propriedades, mas qualidades diferentes; as regras instituem deveres definitivos (deveres que não podem ser superados por razões contrárias) e são aplicadas por meio da subsunção (exame de correspondência entre o conceito normativo e o conceito material fático), ao passo que os princípios estabelecem deveres provisórios (deveres que podem ser superados por razões contrárias) e são aplicados mediante ponderação (sopesamento concreto entre razões colidentes, com atribuição de peso maior a uma delas); o conflito entre regras é abstrato (abstratamente concebível já no plano abstrato) e situado no plano da validade (o conflito resolve-se com a decretação de invalidade de uma das regras envolvidas), ao passo que a antinomia entre princípios é concreta (só ocorre diante de determinadas circunstâncias concretas), contingente (pode ou não ocorrer) e situada no plano da eficácia (ambos os princípios mantêm a validade após o conflito).

1.2.1 A Doutrina de Ronald Dworkin

Consoante exposto, a doutrina moderna iniciou-se com os estudos de Ronald Dworkin, cuja finalidade⁷ consistiu em proceder a um ataque geral ao Positivismo, sobretudo no que se refere ao modo aberto de argumentação permitido pela aplicação do que ele viria a definir como princípios (*principles*)⁸. Para esse doutrinador, as regras são aplicadas ao modo *tudo ou nada* (*all-or-nothing*), no sentido de que, se a hipótese de incidência de uma regra é preenchida, ou é a regra válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida. No caso de colisão entre regras, uma delas deve

⁷ Á VILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 37.

⁸ DWORKIN, Ronald. The model of rules. *University of Chicago Law Review* 35/14; e Is a law a system of rules? In: DWORKIN, R. M. (Ed.). *The philosophy of law*. Oxford: Oxford University Press, 1977. p. 43.

ser considerada inválida. Os princípios, ao contrário, não determinam absolutamente a decisão, mas somente contêm fundamentos, os quais devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros princípios⁹.

Daí a afirmação de que os princípios, ao contrário das regras, possuem uma dimensão de peso (*dimension of weight*), demonstrável na hipótese de colisão entre os princípios, caso em que o princípio com peso relativo maior se sobrepõe ao outro, sem que este perca sua validade¹⁰.

1.2.2 A Doutrina de Robert Alexy

Na trilha do caminho inicialmente percorrido por Ronald Dworkin, Robert Alexy avançou ainda mais seus estudos acerca do conceito de princípios. Para Alexy, os princípios jurídicos consistem apenas em uma espécie de normas jurídicas por meio da qual são estabelecidos deveres de otimização aplicáveis em vários graus, segundos as possibilidades normativas e fáticas¹¹. Com base na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, esse doutrinador procurou demonstrar a relação de tensão ocorrente no caso de colisão entre os princípios: nesse caso, a solução não se resolve com a determinação imediata da prevalência de um princípio sobre o outro, mas é estabelecida em face da ponderação entre os princípios colidentes, em função da qual um deles, em determinadas circunstâncias concretas, recebe a prevalência¹².

Os princípios, portanto, possuem apenas uma dimensão de peso e não determinam as consequências normativas de forma direta, ao contrário das regras¹³. É só a aplicação dos princípios diante dos casos concretos que os concretiza mediante regras de colisão. Por

⁹ DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. 6. tir. London: Duckworth, 1991. p. 26; e Is law a system of rules?, *The philosophy of law*, p. 45.

¹⁰ Idem. *Taking rights seriously*, p. 26.

¹¹ ALEXY, Robert. Zum Begriff des Rechtsprinzips. *Argumentation und Hermeneutik in der Jurisprudenz, Rechtstheorie*. Separata 1. Berlin, Duncker und Humblot, 1979. p. 59 e ss.; Rechtssystem und praktische Vernunft. *Recht, Vernunft, Diskurs*. Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1995b. p. 177; Rechtsregeln und Rechtsprinzipien, *Archives Rechts und Sozialphilosophie*. Separata 25, Frankfurt am Main, 1995a. p. 19 e ss.; e *Theorie der Grundrechte*, 2. ed., [S.l.], [S.d.], p. 77 e ss.

¹² Idem. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien. *Archives Rechts und Sozialphilosophie*. Separata 25. Frankfurt am Main, 1995. p. 17.

¹³ Ibidem, p. 18.

isso, a aplicação de um princípio deve ser vista sempre com uma cláusula de reserva, a ser assim definida: “Se no caso concreto um outro princípio não obtiver maior peso”¹⁴. Em outras palavras, quer-se dizer que a ponderação dos princípios conflitantes é resolvida mediante a criação de regras de prevalência, o que faz com que os princípios, desse modo, sejam aplicados também ao modo *tudo ou nada*¹⁵.

Essa espécie de tensão e o modo como ela é resolvida são o que distingue os princípios das regras: enquanto no conflito entre regras é preciso verificar se a regra está dentro ou fora de determinada ordem jurídica (*problema do dentro ou fora*), o conflito entre princípios já se situa no interior desta mesma ordem (teorema da coalizão)¹⁶.

Daí a definição de princípios como *deveres de otimização* aplicáveis em vários graus segundo as possibilidades normativas e fáticas: normativas, porque a aplicação dos princípios depende dos princípios e regras que a eles se contrapõem; fáticas, porque o conteúdo dos princípios como normas de conduta só pode ser determinado quando diante dos fatos. Com as regras acontece algo diverso. “De outro lado regras são normas, que podem ou não podem ser realizadas. Quando uma regra vale, então é determinado fazer exatamente o que ela exige, nada mais e nada menos”¹⁷. As regras jurídicas, consoante afirmado, são normas cujas premissas são, ou não, diretamente preenchidas, e no caso de colisão será a contradição solucionada seja pela introdução de uma exceção à regra, de modo a excluir o conflito, seja pela decretação de invalidade de uma das regras envolvidas¹⁸.

A distinção entre princípios e regras¹⁹ – segundo Alexy – não pode ser baseada no modo *tudo ou nada* de aplicação proposto por Dworkin, mas deve resumir-se, sobretudo, a dois fatores: (a) *diferença quanto à colisão*, na medida em que os princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de

¹⁴ ALEXY, Robert. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien. *Archives Rechts und Sozialphilosophie*, Separata 25/17, p. 18.

¹⁵ Idem. *Theorie der Grundrechte*. 2. ed. p. 80-83; e Zum Begriff des Rechtsprinzips. *Argumentation und Hermeneutik in der Jurisprudenz, Rechtslehre*, Separata 1, p. 70.

¹⁶ Idem. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien, *Archives Rechts und Sozialphilosophie*, Separata 25, p. 19; e Zum Begriff des Rechtsprinzips. *Argumentation und Hermeneutik in der Jurisprudenz, Rechtslehre*, Separata 1, p.70.

¹⁷ Idem. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien, *Archives Rechts und Sozialphilosophie*, Separata 25, p. 21.

¹⁸ Idem. Rechtssystem und praktische Vernunft, *Recht, Vernunft, Diskurs*, p. 216-217; e *Theorie der Grundrechte*, 2. ed., p. 77.

¹⁹ Idem. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien, *Archives Rechts und Sozialphilosophie*, Separata 25, p. 20.

uma exceção que exclua a antinomia; (b) *diferença quanto à obrigação que instituem*, já que as regras instituem obrigações absolutas, não superadas por normas contrapostas, enquanto princípios instituem obrigações *prima facie*, na medida em que podem ser superadas ou derrogadas em face de outros princípios colidentes²⁰.

1.2.3 A Doutrina de Humberto Bergmann Ávila

Recentemente, Humberto Bergmann Ávila apresentou estudo apontando críticas à doutrina clássica e à doutrina moderna, propondo um novo olhar sobre a teoria dos princípios, na qual teria destaque a presença de três elementos normativos: (a) regra; (b) princípio; e (c) postulado²¹. Com base nessa nova classificação o autor passa a explicar a relação de superação entre os elementos normativos e as propostas de interpretação defendidas.

1.2.3.1 Crítica à Teoria Clássica

De acordo com Ávila, há duas impropriedades na corrente doutrinária clássica, que sustenta que os princípios são normas de elevado grau de abstração (destinam-se a um número indeterminado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número indeterminado de pessoas) e que, por isso, exigem uma aplicação influenciada por elevado grau de subjetividade do aplicador; contrariamente às regras, que denotam pouco ou nenhum grau de abstração (destinam-se a um número – quase – determinado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número – quase – determinado de pessoas), e que, por isso, demandam uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete.

²⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 39.

²¹ *Ibidem*, passim.

É dessa concepção clássica que vem a afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas mestras ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam seus efeitos. O fundamento dessa distinção, dependendo da radicalidade com que seja defendido, segundo o autor, está no grau de indeterminação das espécies normativas: os princípios, porque fluidos, permitem maior mobilidade valorativa, ao passo que as regras, porque pretensamente determinadas, eliminam ou diminuem sobremaneira a liberdade apreciativa do aplicador. Segundo a doutrina de Ávila, trata-se de uma distinção fraca porque considera-se que os princípios e as regras têm as mesmas propriedades, embora em graus diferentes – enquanto os princípios são mais indeterminados, as regras são menos.

As inconsistências apontadas por Ávila são duas: uma semântica e outra sintática.

A inconsistência semântica reside na impropriedade da definição de *princípio* com base no elevado grau de abstração e generalidade. Esse critério de distinção entre as espécies normativas é inadequado porque toda norma, por ser veiculada por meio da linguagem, é, em alguma medida, indeterminada, sendo descabido, portanto, fazer uma distinção entre as espécies normativas com base em algo que é comum a todas elas – a indeterminação. E como a aplicação das normas demanda amplo processo de ponderação de razões e fatos, tanto a aparente determinação pode desaparecer quanto a pressuposta indeterminação pode transmutar-se em clareza diante dos casos concretos. Até mesmo porque a aplicação das normas abrange vários outros aspectos além do meramente semântico.

O mesmo ocorre com relação ao conteúdo valorativo. Toda norma, porque destinada a atingir determinada finalidade, serve de meio para a concretização de, no mínimo, dois valores: (a) o valor formal da segurança, pois as regras têm uma pretensão de decidibilidade inexistente no caso dos princípios; e (b) o valor substancial específico, já que cada regra tem uma finalidade que lhe é subjacente. Por essa razão, descabe fundar uma distinção entre as espécies normativas no conteúdo valorativo se ele, em vez de estremá-las, termina aproximando-as.

Note-se que a distinção entre as espécies normativas com repercussão nos planos da indeterminação e do conteúdo valorativo da linguagem pode terminar, de um lado, apequenando a latente indeterminação das regras e seu encoberto conteúdo valorativo, transformando-as em normas de segunda categoria pela sua pretensa determinação e pela sua suposta neutralidade valorativa. Mais que isso: essa distinção pode levar à crença de

que o intérprete não tem liberdade alguma de configuração dos conteúdos semântico e valorativo das regras, quando, em verdade, toda norma jurídica – inclusive as regras – só tem seu conteúdo de sentido e sua finalidade subjacente definidos mediante um processo de ponderação. De outro lado, esse critério de distinção pode conduzir, mediamente, a uma supervalorização dos princípios, como se a aplicação de qualquer regra pudesse ser alçada ao nível exclusivamente principiológico sem justificação nem fundamentação.

Prossegue Ávila afirmando que a inconsistência semântica traz implicações no plano sintático, pois, muitos autores que definem os princípios como aquelas normas portadoras de propriedades específicas – elevado grau de abstração e generalidade – insistem em qualificar de “princípios” normas que não têm aquelas propriedades. Ora, se *princípio* é definido como uma norma de elevado grau de abstração e generalidade e que, por isso, exige uma aplicação com elevado grau de subjetividade, colocam-se as seguintes indagações: a prescrição normativa permitindo o abatimento do imposto sobre produtos industrializados a pagar do montante incidente nas operações anteriores pode ser considerada um princípio? A prescrição normativa que exige a publicação da lei que instituiu ou aumentou um imposto até o final do exercício anterior ao da cobrança pode ser considerada um princípio? A prescrição normativa que proíbe o legislador de tributar fatos ocorridos antes da edição da lei pode ser considerada um princípio? A prescrição normativa que proíbe a instituição de imposto sobre determinados fatos pode ser considerada um princípio? A proibição de utilização de prova ilícita pode ser considerada um princípio? A resposta a essas perguntas é: evidente que não. Coloca-se, ainda, a seguinte pergunta: onde estão as referidas propriedades de elevado grau de abstração e generalidade no caso da norma que exige a anterioridade para a instituição ou aumento de impostos, por exemplo? Elas não estão presentes em lugar algum. A norma que exige o comportamento de publicar a lei que instituiu ou aumentou um imposto até o final do exercício anterior ao da cobrança é uma regra, por exemplo²².

De acordo com Ávila, essa contradição interna da doutrina não diz respeito a uma mera questão de nomenclatura, de resto secundária. Tratar-se-ia de uma disputa terminológica se não surgissem dois problemas fundamentais: de um lado, se não fossem atreladas às normas comentadas determinadas propriedades que elas, em verdade, não têm – alto grau de generalidade e abstração; de outro lado, se não fosse atrelada à definição das

²² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 157.

referidas normas uma consequência específica para sua aplicação – alto grau de subjetividade. Em sendo essas as características, a doutrina, de um lado, cai em contradição e, de outro – o que é bem pior –, legitima a flexibilização na aplicação de uma norma que a Constituição Federal brasileira, pela técnica de normatização que utilizou, queria menos flexível²³.

1.2.3.2 Crítica à Teoria de Ronald Dworkin e Robert Alexy

Ao reportar-se à doutrina moderna, Ávila apresenta igualmente críticas à teoria defendida por Dworkin e Alexy, sobretudo no que tange à afirmação de que somente os princípios admitiriam ponderações, ao passo que eventual antinomia entre as regras implicaria decretação da invalidade da regra colidente.

Essa inconsistência semântica pode ser vista na situação em que duas regras – abstratamente harmoniosas – submetem-se a uma ponderação externa. Trata-se da hipótese em que essas duas normas entram em conflito diante do caso concreto sem que a solução para o conflito envolva a decretação de invalidade de uma das duas regras – por exemplo: uma regra determina a concessão da antecipação de tutela para evitar dano irreparável e outra regra proíbe a antecipação se ela provocar despesas para a Fazenda Pública. É inapropriado, por isso, fazer uma distinção entre as espécies normativas com base em propriedades comuns às espécies diferenciadas – a ponderabilidade e a superabilidade²⁴.

Tecidas essas considerações, passa-se à análise da tese defendida por Humberto Ávila que servirá de premissa para o presente estudo.

²³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 86.

²⁴ *Ibidem*, p. 53.

1.2.3.3 Proposta de Distinção entre Regras e Princípios

A proposta defendida por Ávila diferencia-se das demais vistas de maneira resumida anteriormente porque admite a coexistência das espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo. Segundo o autor²⁵, um ou mais dispositivos podem funcionar como ponto de referência para construção de regras, princípios e postulados. Ao invés de *alternativas exclusivas* entre as espécies normativas (se regra ou princípio), de modo que a existência de uma espécie excluiria a existência das demais, propõe-se uma classificação que alberga *alternativas inclusivas*, no sentido de que os dispositivos podem gerar, simultaneamente, mais de uma espécie normativa. Um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrentes, pode experimentar uma *dimensão* imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado).

Em razão disso, propõe-se o exame, por exemplo, do dispositivo constitucional segundo o qual é exigida lei em sentido formal para a instituição ou aumento de tributos. É plausível examiná-lo como regra, como princípio e como postulado. Como *regra*, porque condiciona a validade da criação ou aumento de tributos à observância de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica – a lei; como *princípio*, porque estabelece como devida a realização dos valores de liberdade e de segurança jurídica; e como *postulado*, porque vincula a interpretação e a aplicação à lei e ao Direito, pré-excluindo a utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico.

Ao seguir em sua exposição, o autor sugere a análise do dispositivo constitucional segundo o qual todos devem ser tratados com equidade. É plausível aplicá-lo como regra, como princípio e como postulado. Como *regra*, porque proíbe a criação ou aumento de tributos que não sejam iguais para todos os contribuintes; como *princípio*, porque estabelece como devida a realização do valor da igualdade; e como *postulado*, porque institui um dever jurídico de comparação (*Gebot der Vergleichung*) a ser seguido na interpretação e aplicação, pré-excluindo critérios de diferenciação que não sejam aqueles previstos no próprio ordenamento jurídico²⁶.

²⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 69.

²⁶ MICHAEL, Lothar. *Der allgemeine Gleichheitssatz als Methodennorm komparativer Systeme*. Berlin: Duncker und Humblot, 1997. p. 48.

Com essas considerações, Ávila propõe²⁷ tese no sentido de se superar um modelo dual de separação regras/princípios, sugerindo a adoção de um modelo tripartite de dissociação *regras/princípios/postulados*, que, além de dissociar as regras dos princípios no tocante ao dever que instituem, à justificação que exigem e ao modo como contribuem para solucionar conflitos, acrescenta a essas categorias normativas a figura dos postulados, definidos como *instrumentos normativos metódicos*, isto é, como categorias que impõem condições a serem observadas na aplicação das regras e dos princípios, com eles não se confundindo²⁸.

1.2.3.3.1 Distinção entre Regras e Princípios – Definição de Postulados

Em primeiro lugar, as regras diferenciam-se dos princípios pela *natureza da descrição normativa*: enquanto as regras descrevem objetos determináveis (sujeitos, condutas, matérias, fontes, efeitos jurídicos, conteúdos), os princípios descrevem um estado ideal de coisas a ser promovido.

Em segundo lugar, as regras diferenciam-se dos princípios pela natureza da justificação que exigem para serem aplicadas: as regras exigem um exame de correspondência entre a descrição normativa e os atos praticados ou fatos ocorridos, ao passo que os princípios exigem uma avaliação da correlação positiva entre os efeitos da conduta adotada e o estado de coisas que deve ser promovido.

Em terceiro lugar, as regras distinguem-se dos princípios pela *natureza da contribuição* para a solução do problema: enquanto as regras têm pretensão de decidibilidade, pois visam proporcionar uma solução provisória para um problema conhecido ou antecipável, os princípios têm a pretensão de complementariedade, já que servem de razões a serem conjugadas com outras para a solução de um problema²⁹.

Dessas constatações, Ávila apresenta uma proposta conceitual de regra e de princípios, consoante a seguir:

²⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 71.

²⁸ Idem. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 215, p. 151-152, jan./mar. 1999.

²⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, p. 84.

“[...] as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”³⁰.

Desse modo, as regras e os princípios seriam normas de primeiro grau, ao passo que os *postulados* seriam as normas de segundo grau. Ávila explica que a interpretação de qualquer objeto cultural submete-se a algumas condições essenciais, sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido. A essas condições gerais dá-se o nome de postulados. Há os postulados hermenêuticos, destinados à compreensão em geral do Direito, e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar a sua aplicação concreta – por exemplo, o *postulado da unidade do ordenamento jurídico*, a exigir do intérprete o relacionamento entre a parte e o todo mediante o emprego das categorias de unidade e ordem.

Os postulados normativos aplicativos – por exemplo, a proporcionalidade, a razoabilidade e a proibição de excesso – são normas “imediatamente metodológicas” que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto de aplicação. Qualificam-se, assim, como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, metanormas – daí dizer-se que se qualificam como normas de segundo grau. Nesse sentido, sempre que se está diante de um postulado normativo, há uma diretriz metódica que se dirige ao intérprete relativamente à interpretação de outras normas. Subjacentes aos postulados, há sempre outras normas que estão sendo aplicadas.

³⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 79.

1.2.3.4 Prevalência das Regras sobre Princípios

Após estabelecer a distinção entre regras e princípios, prossegue Ávila com o propósito de desconstituir a concepção doutrinária largamente difundida de que descumprir um princípio seria mais grave que descumprir uma regra.

De acordo com o autor, em geral, o correto é o contrário: descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio. E isso porque, como dito, as regras têm uma pretensão de decidibilidade que os princípios não possuem: enquanto as regras têm a pretensão de oferecer uma solução provisória para um conflito de interesses já conhecido ou antecipável pelo Poder Legislativo, os princípios apenas oferecem razões complementares para solucionar um conflito futuramente verificável.

Também relacionado a essa questão está o problema de saber qual norma deve prevalecer se houver conflito entre um princípio e uma regra do mesmo nível hierárquico – regra constitucional *versus* princípio constitucional. Em rigor, a doutrina, com base naquela já referida concepção tradicional, afirma que deve prevalecer o princípio. Assim, porém, não deve suceder, pois, se isso fosse aceito, explica o autor³¹, quando houvesse colisão entre a regra de imunidade dos livros e o princípio da liberdade de manifestação do pensamento e de cultura, deveria ser atribuída prioridade ao princípio, inclusive – esta seria uma das consequências – para efeito de tornar imunes obras de arte. E se houvesse conflito entre a regra de competência para instituir contribuições sociais sobre faturamento e os princípios da solidariedade social e da universalidade do financiamento da seguridade social, segundo o autor, deveria ser dada prevalência aos princípios, inclusive – este seria um dos resultados – para o efeito de justificar a tributação mesmo que o valor obtido pela empresa não fosse enquadrado no conceito de faturamento.

Ora, isso não seria aceitável. O próprio Supremo Tribunal Federal (STF) afastou essa prevalência dos princípios em importante precedente³² e, de maneira indireta, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 815, por meio da qual um ente federado (Estado do Rio Grande do Sul) arguiu a inconstitucionalidade de uma regra constitucional sobre proporcionalidade de representação no Congresso Nacional, em face

³¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 91.

³² Supremo Tribunal Federal – STF, Tribunal Pleno, RE 346.084, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. para o acórdão Min. Cezar Pelu zo, DJU 1.9.2006.

do próprio princípio federativo. O colendo Tribunal decidiu extinguir a ação, por impossibilidade jurídica do pedido, por entender que não poderia afastar, com base em um princípio, a concretização definitiva escolhida pelo Poder Constituinte Originário mediante regras constitucionais. Assim, entendeu-se que o Poder Constituinte instituiu o princípio federativo, mas o fez conforme estabelecido na regra prevista no art. 45 da CF, e com as restrições ali estabelecidas.

Da decisão em comento, pode-se concluir que não é permitido a outro Poder rever a “ponderação” realizada pelo próprio Poder Constituinte Originário. Tanto é assim que o acórdão menciona, à fl. 347, que o princípio da igualdade está limitado pela própria Constituição no art. 5º, inciso I, ou que o princípio democrático está limitado pela própria Constituição no art. 1º (“nos termos desta Constituição”). Do mesmo modo, foi acolhido o parecer da Advocacia-Geral da União no sentido de que “a tese defendida pelo autor sobre a possibilidade de existência de disposições inconstitucionais diante de normas tidas como de hierarquia superior não é aceitável” (fl. 318). Por fim, o STF entendeu que o Poder Constituinte é livre para fixar os limites de um princípio constitucional, já que “quem é livre para fixar um princípio o é também para impor-lhe exceções” (fl. 325). Essas exceções são estabelecidas por meio de regras. Pode-se afirmar que o STF, com outras palavras, decidiu que o aplicador – seja ele tanto o Poder Judiciário como o Poder Legislativo – não pode afastar uma regra com base em um princípio constitucional, em razão do caráter definitivo e decisivo das regras³³.

1.2.3.5 Procedimento de Superabilidade das Regras

Por derradeiro, resta investigar em que situações as regras poderão ser superadas e em que condições. Ainda consoante as bases conceituais propostas por Ávila, a superação das regras somente poderá ocorrer se preenchidos dois requisitos concomitantemente, sendo o primeiro de natureza material (conteúdo) e o segundo de natureza procedimental (requisitos e forma).

³³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 107.

1.2.3.5.1 Requisitos Materiais

Sendo as regras instrumentos de solução previsível, eficiente e em rigor equânime de conflitos, sua superação será tanto mais flexível quanto menos imprevisibilidade, ineficiência e desigualdade geral ela provocar. O exame de dois exemplos diferentes pode explicar o grau de resistência das regras.

No primeiro exemplo, uma regra condicionava o ingresso em um programa de pagamento simplificado de tributos federais à ausência de importação de produtos estrangeiros. Os participantes do programa não poderiam efetuar operações de importação, sob pena de exclusão. Essa a hipótese da regra. O caso concreto diz respeito a uma pequena fábrica de sofás que efetuou uma importação e foi, em decorrência disso, sumariamente excluída do programa. Ocorre, no entanto, que a importação foi de quatro pés de sofás, para um só sofá, feita uma única vez. Mediante recurso, a exclusão foi anulada com base na falta de aplicação razoável da regra. Nesse caso, o fato previsto na hipótese da regra ocorreu, mas a consequência de seu descumprimento não foi aplicada (exclusão do regime tributário especial) porque a falta de adoção do comportamento por ela previsto não comprometia a promoção do fim que a justificava (estímulo da produção nacional por pequenas empresas)³⁴.

Em outras palavras, segundo a proposta de superação de regras do autor, a aceitação desse caso individual não prejudicou a implementação dos dois valores inerentes à regra: (a) o valor formal da segurança não é restringido, porque a circunstância particular não seria facilmente reproduzível por outros contribuintes; e (b) o valor substancial de estímulo à produção nacional não seria reduzido, porque o comportamento permitido levaria à sua promoção. A tentativa de fazer justiça para um caso mediante superação de uma regra não afetaria a promoção da justiça para a maior parte dos casos. E o entendimento contrário, no sentido de não superar a regra, provocaria mais prejuízo valorativo que benefício (*more harm than good*).

Explica o autor que o mesmo não se passa para outro tipo de situação. No segundo exemplo, uma regra condicionava apresentação de determinado recurso à juntada de cópias legíveis da decisão recorrida e dos documentos que comprovassem a discussão existente nos autos. O caso concreto diz respeito a um recurso apresentado sem a juntada da cópia da

³⁴ Á VILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 115/116.

petição e do despacho que a indeferiu. Inconformado com o indeferimento, o recorrente interpôs recurso, alegando violação ao princípio da universalidade da jurisdição e excessivo formalismo na interpretação da regra que exigia a juntada de documentos. O Tribunal, contudo, manteve a decisão, sob o argumento de que o recorrente deve instruir seu recurso com todas as peças essenciais ao entendimento do assunto nele tratado, já que essa exigência não está a serviço do formalismo inconsequente, mas da segurança das partes e do devido processo legal³⁵. Nesse caso, o fato previsto na hipótese da regra ocorreu, e a consequência do seu descumprimento, apesar do prejuízo da parte, foi aplicada (inadmissão do recurso interposto), porque a falta de adoção do comportamento por ela previsto comprometia a promoção do fim que a justificava (segurança das partes).

O exame dos casos ora referidos demonstra que o grau de resistência de uma regra à superação está vinculado tanto à promoção do valor subjacente à regra (valor substancial específico) quanto à realização do valor formal subjacente às regras (valor formal de segurança jurídica). E o grau de promoção do valor *segurança* está relacionado à possibilidade de seu reaparecimento frequente em situação similar.

A soma desses fatores permite afirmar-se que a resistência à superação de uma regra será tanto maior quanto mais importante for a segurança jurídica para sua interpretação.

Explica Ávila que a segurança jurídica será tanto mais importante, em primeiro lugar, quanto maior for o valor subjacente do princípio da segurança para a interpretação da matéria veiculada pela regra. Isso ocorre, por exemplo, nos setores do ordenamento jurídico em que o princípio da segurança jurídica exerce papel primordial, como no Direito Penal e no Direito Tributário. Nesses campos normativos a padronização é importante, devendo a rigidez ser tanto maior quanto maior for a necessidade de generalização e quanto menos danosa for a decisão individual para a implementação do princípio geral da igualdade.

Em segundo lugar, a segurança jurídica será tanto mais importante quanto maior for a vinculação desse valor sobrejacente com o valor sobrejacente à regra. Isso surge quando o princípio da segurança jurídica é importante para o setor no qual a regra se insere, e a finalidade subjacente à regra está relacionada com a promoção da segurança.

³⁵ Superior Tribunal de Justiça – STJ, 1ª Turma, AgR nos ED no AI 633.751-MG, rel. Min. Luiz Fux, j. 7.4.2005, DJU 2.5.2005, p. 183.

A resistência à superação será, assim, muito pequena naqueles casos em que o alargamento ou restrição da hipótese da regra em razão da sua finalidade forem indiferentes ao valor *segurança jurídica*; e será tanto maior quanto mais a superação comprometer a realização do valor *segurança jurídica*. Isso porque as regras configuram meios utilizados pelo Poder Legislativo para, de um lado, eliminar ou reduzir a controvérsia, a incerteza e a arbitrariedade e, de outro, evitar problemas de coordenação, de deliberação e de conhecimento existentes em um modelo particularístico de decisão. As regras são, portanto, instrumentos de justiça geral.

O grau de resistência da regra deverá ser tanto superior quanto mais a tentativa de fazer justiça para um caso mediante superação de uma regra afetar a promoção da justiça para a maior parte dos casos; e deverá ser tanto inferior quanto menos a tentativa de fazer justiça para um caso afetar a promoção da justiça para a maior parte dos casos³⁶. Isso porque a superação de uma regra não se circunscreve à solução de um caso, como ocorre na ponderação horizontal entre princípios mediante a criação de regras concretas de colisão; mas exige a construção de uma solução de um caso mediante a análise da sua repercussão para a maioria dos casos. A decisão individualizante de superar uma regra deve sempre levar em conta seu impacto para aplicação das regras em geral. A superação de *uma regra* depende da aplicabilidade geral das regras e do equilíbrio pretendido pelo sistema jurídico entre justiça geral e justiça individual³⁷.

1.2.3.5.2 Requisitos Procedimentais

As considerações anteriores demonstram que as regras, em geral, podem ser superadas, desde que presentes determinados requisitos.

A superação de uma regra deverá ter, em primeiro lugar, uma justificativa condizente. Essa justificativa depende de dois fatores. Primeiro, da demonstração de incompatibilidade entre a hipótese da regra e sua finalidade subjacente. É preciso apontar a discrepância entre aquilo que a hipótese da regra estabelece e o que sua finalidade exige.

³⁶ Á VILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 118.

³⁷ *Ibidem*, p. 119.

Segundo, da demonstração de que o afastamento da regra não provocará expressiva insegurança jurídica. Com efeito, as regras configuram meios utilizados pelo Poder Legislativo para eliminar ou reduzir a controvérsia, a incerteza e a arbitrariedade e evitar problemas de coordenação, de deliberação e de conhecimento.

Nesse caso, a superação das regras exige a demonstração de que o modelo de generalização não será significativamente afetado pelo aumento excessivo das controvérsias, da incerteza e da arbitrariedade, nem pela grande falta de coordenação, pelos altos custos de deliberação ou por graves problemas de conhecimento. Enfim, a superação de uma condiciona-se à demonstração de que a justiça individual não afeta substancialmente a justiça geral.

Em segundo lugar, a superação de uma regra deverá ter uma fundamentação condizente: é preciso exteriorizar, de modo racional e transparente, as razões que permitem a superação. Vale dizer, uma regra não pode ser superada sem que as razões de sua superação sejam exteriorizadas e possam, com isso, ser controladas. A fundamentação deve ser escrita, juridicamente fundamentada e logicamente estruturada.

Em terceiro lugar, a superação de uma regra deverá ter uma comprovação condizente: não sendo necessárias, notórias nem presumidas, a ausência do aumento excessivo das controvérsias, da incerteza e da arbitrariedade e a inexistência de problemas de coordenação, altos custos de deliberação e graves problemas de conhecimento devem ser comprovadas por meios de prova adequados, como documentos, perícias ou estatísticas. A mera alegação não pode ser suficiente para superar uma regra³⁸.

1.3 Os Princípios da Constituição Federal de 1988

Delimitada a função da regra, do princípio e do postulado, impende destacar que a Constituição Federal é repleta de princípios, explícitos e também implícitos, conforme aponta o art. 5º, § 2º, dessa Lei Maior.

³⁸ Á VILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*, p. 120.

O princípio da confiança legítima, que tem relevância especial para este trabalho, tanto nas ordens jurídicas europeias e americanas, como também na brasileira, ocupa a posição de princípio implícito³⁹ o que não contraria em nada a sua efetividade e a natureza própria dos princípios. Os ordenamentos positivos não o consagram expressamente. Esse o traço comum nas ordens jurídicas contemporâneas. Em decorrência, ele costuma se acostar e fundar os direitos fundamentais dos contribuintes, além de ser invocado, subsidiariamente, todas as vezes em que o modelo constitucional dessas garantias ou das limitações ao poder de tributar é frágil.

Essa é uma questão que preocupa, por exemplo, alguns juristas germânicos: o princípio da proteção da confiança é um princípio em si mesmo, como direito e garantia fundamental? Ou ele configura um desdobramento da legalidade ou da irretroatividade? Ou ainda uma expressão do direito de propriedade, do direito à personalidade ou à dignidade humana, ou ainda à igualdade?

Ora, nem sempre princípios e direitos fundamentais encontram regulação tão completa e farta, como ocorre na Constituição brasileira que transforma alguns princípios em regras constitucionais – ditando-lhes as exceções (essa a posição da legalidade e da proibição de retroação) ou consagra princípios expressos já lhes ditando os contraprincípios. Na ordem jurídica nacional, ver-se-á que o princípio da confiança tem dimensão menor porquanto a Constituição Federal já proteja o contribuinte em inúmeras situações, o que torna desnecessária a invocação do princípio em estudo.

Assim, o campo de aplicação do princípio da confiança, na ordem constitucional brasileira, como princípio implícito, ético-jurídico geral, não coincide com a extensão que lhe é concedida em outros ordenamentos positivos. Inexiste, na verdade, fragilidade decorrente do princípio da proteção da confiança no País, mas força e riqueza surpreendentes dos demais direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

³⁹ Conforme salienta Misabel Derzi, na Constituição Federal “há também princípios dessa natureza, imprecisos ou indeterminados, como a função social da propriedade e outros, decorrentes da ordem econômica e social. Outros princípios não estão sequer expressos, mas são deduzidos implicitamente do sistema jurídico. A proteção da confiança e a praticidade, por exemplo, não têm formulação normativa expressa, embora estejam diluídos na ordem jurídica como tendência marcante. Os princípios serão de origem, então, dogmática, se referidos pela Ciência do Direito, racionais, quando impostos pela Lógica jurídica, ou jurisprudenciais, se firmados na prática dos Tribunais.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 147).

Ora, o mesmo já não se pode falar do Direito alemão, cuja Constituição consagra a legalidade dos atos administrativos – sem ditar-lhes as exceções específicas, como seria o caso das graduações de alíquotas em certos tributos – ou da proibição de retroação, que somente está prevista para as leis penais. Mediante o princípio da proteção da confiança, da boa-fé, ou da segurança em sentido lato, a Corte Constitucional alemã estendeu a irretroatividade no Direito Penal para os demais ramos do Direito e ainda mais, para proteger os cidadãos contra as reviravoltas jurisprudenciais, atribuindo, por meio de construções criativas, a estabilidade que o Estado de Direito pressupõe.

Nos capítulos seguintes, relacionar-se-á o princípio da confiança legítima com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária, a teor do art. 100, inciso III, do CTN.

CONCLUSÃO

A presente dissertação de mestrado teve como propósito analisar a aplicação do princípio da confiança legítima no Direito Tributário brasileiro, com foco no art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), que trata das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. O estudo realizado permitiu concluir-se que:

1. o princípio da confiança legítima representa a esfera subjetiva da segurança jurídica e pode ser justificado com base em inúmeros princípios, como os da liberdade, da propriedade, do Estado de Direito, da irretroatividade e da segurança jurídica;
2. o princípio da proteção da confiança é um princípio ético-jurídico que permanece como pano de fundo, sempre aflorando naqueles casos em que a segurança-garantia, disponibilizada e regulada pela ordem jurídica fracassa, mas também se manifesta quando há tutela, pelo ordenamento, do aspecto subjetivo da segurança jurídica;
3. o princípio da confiança legítima se aproxima da boa-fé, na medida em que ambos são princípios éticos, e, portanto, formas de compensação corretiva da justiça, guardando fluidez e indeterminação em sua materialidade;
4. embora o princípio da confiança legítima se aproxime da boa-fé, há situações, sobretudo ligadas à relação com o “tempo”, em que somente o primeiro estará presente, quais sejam: (a) a irretroatividade das leis; (b) a obrigatoriedade do cumprimento de promessas e de prestação de informações; (c) a proteção contra a quebra ou modificação de regras administrativas; (d) a proteção contra a modificação retroativa da jurisprudência; e (e) a garantia da execução de planos governamentais;
5. o princípio da confiança, diversamente da boa-fé, somente pode ser utilizado de modo unilateral em favor do contribuinte/cidadão e contra o Estado; e, em contrapartida, o princípio da boa-fé objetiva é fonte de deveres e de obrigações, o que não ocorre com a proteção da confiança;
6. há, por um lado, quem coloque a proteção da confiança como princípio mãe e, portanto, em posição inferior à boa-fé objetiva e, por outro, há inúmeros países em que o

- princípio da confiança foi construído como sendo oriundo da boa-fé objetiva;
7. a segurança jurídica revela-se, no plano objetivo, pela estabilidade sistêmica e, sobretudo, pelo princípio da certeza do direito;
 8. a certeza do direito ou segurança jurídica por orientação gera uma expectativa legítima de confiabilidade no sistema jurídico, pela ação dos órgãos de produção de normas, mas também sobre direitos assegurados, estando envolvidas as regras de hierarquia de normas, as fontes de produção e a solução de antinomias, guardando, assim, coerência para a inexistência de contradições internas;
 9. a certeza do direito é fundamental no Direito Tributário porque dela decorre a previsibilidade do direito, que permite ao contribuinte planejar suas atividades, prevenindo-o de riscos, sanções e conflitos;
 10. a certeza do direito é uma garantia contra o arbítrio dos intérpretes, mas também um meio de garantir a “orientação” das condutas, para que todos saibam previamente quais são os seus direitos e deveres e os cumpram na maior medida possível;
 11. à certeza do direito alia-se a cognoscibilidade do direito, que exige determinação de conceitos, objetividade e clareza das leis tributárias, já que as dificuldades na definição das condutas podem induzir contribuintes a erros ou ao descumprimento da legislação;
 12. como condição para maior cognoscibilidade do direito, o Sistema Tributário Nacional deve procurar reduzir, permanentemente, a indeterminação de suas regras, mediante ações e procedimentos que confirmem certeza aos conteúdos das competências, dos direitos e garantias inerentes às medidas de justiça do sistema tributário, para que se obtenha estabilidade na aplicação das leis tributárias;
 13. a cognoscibilidade do direito estipula que o sistema jurídico de um Estado Democrático deve garantir o amplo acesso ao conhecimento do direito porque suas regras são heterônomas, provenientes das mais diversas fontes, e o seu desconhecimento é inescusável, já que a ninguém é dado ignorar a lei;
 14. a inteligibilidade dos diplomas normativos encontra-se estampada na Lei nº 95/1998, que versa sobre essa exigência de clareza e precisão na redação dos textos das normas;
 15. a certeza e, sobretudo, a cognoscibilidade do direito, têm cada vez mais importância em face da inflação legislativa imposta aos contribuintes, que cada vez mais dependem de um corpo técnico para desdobrar uma infinidade de leis, atos normativos, portarias e

- resoluções diariamente colocados no sistema jurídico sem nenhuma sistematização ou clareza;
16. a certeza do direito, como expressão de segurança jurídica, decorre da expectativa de previsibilidade sobre as condutas do Estado na regular posituação do direito. Trata-se, assim, do aspecto objetivo da segurança jurídica, enquanto ao princípio da confiança legítima cabe a proteção da segurança jurídica sob o enfoque subjetivo;
 17. a lei direciona-se para o regramento do futuro, mediante a antecipação da solução a ser dada aos conflitos, e a irretroatividade da lei serve de instrumento para a proteção do passado;
 18. a Constituição Federal consagra apenas a irretroatividade da lei, pela dedução lógica de que não haveria necessidade de consagrá-la também ao Poder Executivo, cuja atuação deve ser fiel à lei, e nem ao Poder Judiciário, que tem o papel de aplicar a lei previamente colocada no ordenamento pelo Poder Legislativo;
 19. o princípio da confiança legítima encontra espaço para aplicação na situação em que o ato ilegal, após período duradouro, cria benefícios ou situações jurídicas para o administrado que o reconhecimento da ilegalidade por meio de revisão administrativa ou declaração judicial culminará em atingir retroativamente situações jurídicas consolidadas – impondo sanções e prejuízos – em decorrência de ato com aparência de legalidade, que despertou a respectiva confiança, e que depois se revelou ilegal;
 20. o princípio da confiança legítima entra em cena exatamente para proteger o contribuinte que dispôs de sua liberdade e de seu patrimônio confiando na validade do ato que posteriormente se revelou ilegal de sorte a impedir – total ou parcialmente – que haja a retroação dos efeitos do reconhecimento dessa ilegalidade;
 21. três fundamentos sustentavam concepção antiga do Supremo Tribunal Federal (STF) considerando o ato ilegal inapto a produzir efeitos. O primeiro defendia ideia oriunda do Direito Privado, segundo a qual o ato nulo não sana, não convalesce. O segundo residia na coerência do sistema ligado à hierarquia das normas, de sorte que se um ato ilegal mantivesse seus efeitos mesmo após o reconhecimento da ilegalidade, estar-se-ia sobrepondo-o à Constituição Federal e, por consequência, entrar-se-ia em rota de colisão com o princípio da supremacia da Lei Maior. Por fim, o terceiro fundamento dizia respeito à natureza declaratória das decisões do STF, o que faz que os efeitos automáticos do reconhecimento da inconstitucionalidade/ilegalidade sejam *ex tunc*; ou

- seja, o STF reconhece a nulidade *ab initio* da norma e não somente a partir da decisão que ele profere;
22. Somente, portanto, com a entrada em vigor das Leis nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, nº 9.868, de 10 de novembro de 1999; e nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999, que dispõem, respectivamente, sobre o processo administrativo da União, a Ação Declaratória de Constitucionalidade, a Ação Direta de Inconstitucionalidade e a arguição de descumprimento de preceito fundamental, é que se referiram à segurança jurídica, quer como princípio geral da Administração Pública, de matriz constitucional, a justificar a permanência no mundo jurídico de atos administrativos inválidos, quer como valor constitucional a ser ponderado, em determinadas circunstâncias, em cotejo com os princípios da supremacia da Constituição e da nulidade *ex tunc* da lei inconstitucional;
 23. Após a entrada dessas leis no ordenamento jurídico brasileiro, o STF alçou o princípio da segurança jurídica em sua dimensão subjetiva ao mesmo nível do princípio da legalidade, de sorte a permitir a ponderação entre eles no caso concreto;
 24. os requisitos para a configuração do princípio da confiança legítima são: (a) base da confiança, isto é, se o ato era passível de despertar confiança no administrado; (b) a boa-fé (ausência de fraude, conluio etc.), lembrando que ninguém confia mais do que aquele que não sabe que confia; (c) os investimentos de confiança, ou seja, é preciso que tenha havido atos concretos cujos efeitos serão afetados se não houver a proteção; e (d) a imputabilidade revelada pela relação direta entre o responsável pela confiança gerada e o prejudicado.
 25. a avaliação, gradual (e não classificatória) da base da confiança (item 24.a, acima), auxilia a definir se a base é digna de confiança ou não. Em síntese, os critérios serão: (a) grau de vinculação da base; (b) grau de aparência de legitimidade da base; (c) grau de modificabilidade da base; (d) grau de eficácia no tempo da base; (e) grau de realização das finalidades da base; (f) grau de indução da base; (g) grau de individualização da base; e (h) grau de onerosidade da base;
 26. no campo dos mecanismos de aplicação do princípio da confiança legítima, viu-se que a proteção pode ser positiva, com a manutenção dos efeitos do ato ilegal ou, negativa, neste caso cabendo o ressarcimento dos danos sofridos. Lembrou-se, ainda, a necessidade de ponderação dos interesses envolvidos para que a aplicação do princípio

- da confiança legítima não resulte em uma “socialização” inadvertida dos prejuízos oriundos da responsabilidade de um único indivíduo ou grupo de indivíduos;
27. a atuação do Poder Executivo pode dar-se de três formas: (a) atuação administrativa abstrata e geral, por meio dos atos normativos – nesta hipótese, como há o preenchimento de conceitos legais por meio do ato, a irretroatividade é plena em função da própria atuação “dentro” da lei; (b) atuação individual e concreta, que engloba a resposta à consulta ou mudança administrativa de critério de lançamento, devendo haver igualmente proteção plena, na forma do art. 146 do CTN; e (c) a prática administrativa, que também se trata de uma atuação abstrata e geral, cuja proteção dá-se pela aplicação do art. 100, inciso III, combinado com o parágrafo único desse mesmo artigo;
28. as normas complementares são fontes secundárias do Direito Tributário e o inciso III do art. 100 do CTN é a consagração do “costume administrativo” também como fonte secundária do Direito Tributário;
29. em se tratando de costume, deverá a parte que o alegar, fazer a respectiva prova, nos termos do art. 337 do CPC;
30. as autoridades administrativas de que trata o inciso III do art. 100 do CTN não se limitam aos auditores fiscais, mas a todo aquele que exerce cargo, emprego ou função pública, de natureza civil, ou militar, ainda que transitoriamente e sem remuneração, nos termos do art. 5º da Lei nº 4.898, de 9 de dezembro de 1965, que *regula o direito de representação e o processo de responsabilidade administrativa civil e penal, nos casos de abuso de autoridade*;
31. o art. 100, inciso III, do CTN, embora inicialmente concebido com expressão de *equidade*, pode ser considerado uma *regra* – na definição que lhe confere Ávila, delineada no Capítulo 1 deste estudo – que expressa o princípio da confiança legítima pelo qual, para aplicação dos efeitos do parágrafo único do art. 100 do CTN, terá de se analisar a base da confiança, assim entendida a prática reiterada em que o contribuinte afirma ter confiado, e os respectivos investimentos de confiança, que é justamente a comprovação de que houve efetivo comportamento do contribuinte em observância à prática reiterada;
32. o inciso III, combinado com o parágrafo único, ambos do art. 100 do CTN, representa a aplicação do princípio da confiança legítima – pautado na mensuração da base da

- confiança –, na medida em que atenua a retroatividade (retroação parcial) e concede ao administrado uma proteção negativa (retirada do ato ilegal e mitigação dos efeitos das sanções) por entender que a base é digna apenas de uma parcela de confiança (e não total);
33. o art. 100, inciso III, do CTN se aproxima muito da *supressio* consagrada no Direito Privado, porquanto impõe igualmente perda ao credor que se manteve inerte no tocante ao seu direito por longo período de tempo para proteção do devedor;
34. se o contribuinte lançou por anos tributos sujeitos a lançamento por homologação e o Fisco avalizou modo tácito a interpretação do contribuinte, indiretamente houve uma indução de comportamento e, portanto, mesmo não havendo um ato “positivo” de homologação da Administração Pública, estará configurada a hipótese do art. 100, inciso III, do CTN, com as proteções irradiadas pelo respectivo parágrafo único;
35. a não correção monetária dos tributos, na forma do art. 100, parágrafo único, é inteiramente pertinente, porque: (a) à época de aprovação do Código Tributário Nacional a correção monetária era tema de debate bastante atual e, portanto, encontra-se reforçada a decisão tomada pelo legislador de isentar o contribuinte que confiou nas normas complementares que depois se revelariam ilegais; (b) ela representa uma retroação parcial dos efeitos de reconhecimento da invalidade da norma complementar e, desse modo, decorrente de juízo de mensuração que atribui confiança “parcial” ao ato e também confere apenas uma proteção menor dessa confiança (proteção negativa); e (c) ela se harmoniza à perfeição ao instituto da *supressio*, cuja origem é exatamente a impossibilidade de atualização monetária de débito pelo credor após longa e duradoura inércia;
36. é incorreta a tese segundo a qual, na hipótese do art. 100, inciso III, do CTN e respectivo parágrafo único, no caso dos impostos indiretos não se deveria sequer cobrar o tributo. O motivo dessa incorreção reside no fato de que, assim como, no imposto indireto, o contribuinte deixou de cobrar do contribuinte o tributo incidente na operação, no imposto direto, o contribuinte deixou de incluir em seu custo aquele tributo que não sabia ser devedor em razão de ter confiado na prática administrativa que se revelou ilegal posteriormente – daí não se justificar qualquer diferenciação dos efeitos do parágrafo único do art. 100 do CTN no caso de se tratar de imposto direto ou indireto; e

37. pela análise do art. 100 e do art. 146 do CTN, pode-se afirmar: (a) ambos são instrumentos de proteção da confiança legítima do contribuinte; (b) enquanto o art. 100 admite retroação apenas parcial do novo entendimento pela Administração Pública, o art. 146 do CTN protege o contribuinte por meio da irretroatividade plena na mudança de critério jurídico; e (c) para aplicação do art. 146 do CTN exige-se um ato individual e concreto enquanto o art. 100 versa sobre ato genérico e abstrato, incluindo, portanto, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

REFERÊNCIAS

- ACHTERBERG, Norbert. *Allgemeines Verwaltungsrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 1982.
- AFONSO, Sylvio César. Fontes de direito tributário: lei federal, lei complementar e o papel do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 69, jul. 2006.
- AGUADO I CUDOLÀ, Vincenç. *Silencio administrativo e inactividad*. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 51-134.
- ALEXY, Robert. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien. *Archives Rechts und Sozialphilosophie*. Separata 25. Frankfurt am Main, 1995a.
- _____. Rechtssystem und praktische Vernunft. *Recht, Vernunft, Diskurs*. Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1995b.
- _____. *Theorie der Grundrechte*. 2. ed. [S.l.], [S.d.].
- _____. Zum Begriff des Rechtsprinzips. *Argumentation und Hermeneutik in der Jurisprudenz, Rechtstheorie*. Separata 1. Berlin, Dunckler und Humblot, 1979.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ANDRADE, Fábio Martins de. Algumas questões pendentes em torno do art. 27 da Lei 9.868/1999. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 93, jul. 2010.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 215, p. 151-152, jan./mar. 1999.
- _____. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov./dez. 2005, jan. 2006.
- _____. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Teoria dos princípios*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BADURA, Peter et al. *Allgemeines Verwaltungsrecht*. Berlin: Walter de Gruyter, 1995.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. A estabilidade dos atos administrativos. *RTDP*, São Paulo, n. 48, p. 77-83, 2005.

_____. Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. *RDP*, São Paulo, n. 81, p. 109-116, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v. I.

BAPTISTA, Patrícia. A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública – a proteção às expectativas legítimas dos cidadãos como limite à retroatividade normativa. *Revista de Direito do Estado (RDE)*, Rio de Janeiro, n. 3, p. 155-181, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. Vinte anos da Constituição de 1988: a reconstrução democrática do Brasil. *Revista Justitia*, São Paulo, v. 198, p. 255-267, jan./jun. 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. Contencioso administrativo. *Revista de Processo*, v. 14, p. 187, abr. 1979.

BECKER, Alfredo Augusto *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

BETTI, Emilio. *Teoría general de las obligaciones*. *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1969.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no Direito Tributário sancionador. *Revista dos Tribunais*, v. 788, jun. 2001.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BULLESBACH, Alfred. Princípios de teoria dos sistemas. In: KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Trad. Manuel Seca de Oliveira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand*,

communautaire et français. Paris: Dalloz, 2001.

CAMPELO, Juliana Endriss C. É possível haver responsabilidade sem culpa no direito tributário? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 110, maio 2013.

CAMPOS, Marcelo. A utilização do procedimento administrativo tributário como parâmetro de fixação do percentual de multa punitiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 101, nov. 2011, p. 293.

CAMPOS, Miriam de A. Machado e. *O princípio da boa-fé objetiva*. No prelo.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Vertrauenshaftung im Deutschen Privatrecht*. München: Verlag C. H. Beck, 1971.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 2000.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. I.

_____. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

CARNEIRO DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Coimbra: Almedina, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito tributário, linguagem e métodos*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: FÓRUM DE QUESTÕES CONTROVERTIDAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. *Anais...* Belo Horizonte, 2004.

CASAGRANDE, Juarez. Das recentes ilegalidades criadas pela Receita Federal do Brasil em prol de obstaculizar o direito ao crédito presumido instituído pela Lei 9.363/1996: desrespeito ao ato jurídico perfeito e demais garantias constitucionais. *Revista dos Tribunais*, v. 920, jun. 2012.

CASSONE, Vittorio. Fontes do direito tributário: espécies e efeitos práticos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 15, abr. 1996.

CLÉVE, Clémerson Merlin. Crédito-prêmio do IPI. Eventual mudança de orientação jurisprudencial e princípio constitucional da segurança jurídica. *Revista dos Tribunais*, v. 831, jan. 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de

Janeiro: Forense, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CORRÊA DE SOUZA, Victor Roberto. Os desafios da justiça administrativa brasileira. *Revista de Processo*, v. 38, n. 218, p. 133-161, abr. 2013.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *RPGE*, Porto Alegre, v. 27, n. 57, p. 33-75, 2004a.

_____. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. *RPGE*, Porto Alegre, v. 27, n. 57, p. 11-31, 2004b.

_____. A responsabilidade pré-negocial no direito administrativo brasileiro. *RDA*, n. 217, p. 163-171, 1999.

COVIELLO, Pedro José Jorge. *La protección de la confianza del administrado*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot – Lexis, Nexis, 2004.

DE PLÁCIDO E SILVA, Vieira. *Vocabulário jurídico*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. I.

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.

DIAS, Karem Jureidini. O ágio no contexto do planejamento fiscal e a posição do tribunal administrativo. *Revista Tributária das Américas*, v. 5, jan. 2012.

DIDIER JR, Fredie. Comportamento da parte e interpretação da coisa julgada. O caso do Campeonato Brasileiro de 1987. *Revista de Processo*, v. 211, set. 2012.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. 6. tir. London: Duckworth, 1991.

_____. Is a law a system of rules?. In: DWORKIN, R. M. (Ed.). *The Philosophy of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1977.

FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. Rio: Konfino, 1950.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Irretroatividade e jurisprudência judicial*. Manole, 2008.

FRAZÃO, Ana de Oliveira. Breve panorama da jurisprudência brasileira a respeito da boa-fé objetiva no seu desdobramento da supressio. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, v. 44, 28-57, out. 2010.

FREITAS, Leonardo E. Silva de Almendra. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 54, jan. 2004.

FRITZ, Ossenbühl. *Die Rücknahme fehlerhafter begünstigender Verwaltungsakte*. 2. ed. Berlin: Walter de Gruyter, 1965.

GARCIA LUENGO, Javier. *El principio de la protección de la confianza en el derecho administrativo*. Madrid: Civitas, 2002.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Filosofía del derecho*. 16. ed. Ciudad de México: Porrúa, 2007.

GIANNETTI, Leonardo Varella. Segurança jurídica e coisa julgada: uma análise crítica do Parecer 492/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 110, maio 2013.

HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Otto Schmidt, 2002.

KREIBICH, Roland. *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht*. Band 12. Heidelberg: C. F. Muller Verlag, 1992.

KUGLER, Herbert Morgenstern. Da aplicação do princípio da boa-fé objetiva em questões tributárias – teoria e jurisprudência. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 105, jul. 2012.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José de Sousa Brito e outro. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Trad. Amada Flores. Santiago: Anthropos Universidad Iberoamericana. 1996.

_____. *Sistema giuridico e dogmatica giuridica*. Trad. Alberto Febbrajo. Bologna: Il Mulino, 1978.

MACHADO E CAMPOS, Miriam de A. O princípio da boa-fé objetiva. No prelo.

MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: _____ (Coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 59-106.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. II.

MARQUES, Cláudia Lima. Prescrição das ações coletivas, pretensão dos depositantes em poupança popular e a proteção da confiança do jurisdicionado na alteração da jurisprudência consolidada dos tribunais. *Revista de Direito do Consumidor*, v. 77, jan. 2011.

MARQUES, José Roberto. Costume. *Revista de Direito Privado*, v. 22, abr. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. Isenção tributária critérios legais permitidos para a interpretação das isenções em face da lei maior e da lei complementar. *Revista dos Tribunais*, 599/33, set. 1985.

_____. (Org.). Auto de infração objetivando desconsiderar planejamento tributário realizado com pleno respeito às leis tributárias e comerciais, lavrado antes da LC 104/2001 – ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 38, maio 2001.

_____. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

MARTINS-COSTA, Judith (Org.). *A reconstrução do direito privado – reflexo dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais constitucionais no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS-COSTA, Judith H. Princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva. Termo de Compromisso de Cessação (TCC) ajustado com o Cade. Critérios de interpretação contratual: os “sistemas de referência extracontratuais” (“circunstâncias do caso”) e sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da unidade ou coerência hermenêutica e “usos do tráfego”. Adimplemento contratual. *Revista dos Tribunais*, v. 852, out. 2006.

MAURER, Hartmut. *Direito administrativo geral*. Trad. Luís Afonso Heck. Barueri: Manole, 2006.

_____. *Elementos do direito administrativo alemão*. Trad. Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

_____. *Allgemeines Verwaltungsrecht*. München: C. H. Beck, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha e. *Da boa-fé no direito civil*. Lisboa: Almedina. 3. reimpr. 2007.

_____. Princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva. Termo de Compromisso de Cessação (TCC) ajustado com o Cade. Critérios de interpretação contratual: os “sistemas de referência extracontratuais” (“circunstâncias do caso”) e sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da unidade ou coerência hermenêutica e “usos do tráfego”. Adimplemento contratual. *Revista dos Tribunais*, v. 852, out. 2006.

MICHAEL, Lothar. *Der allgemeine Gleichheitssatz als Methodennorm komparativer*

Systeme. Berlin: Duncker und Humblot, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Costume administrativo (direito tributário). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, São Paulo: Saraiva, 1977.

MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989.

MUSSOLINI JUNIOR, Luiz Fernando. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 66, jan. 2006.

NERY JUNIOR, Nelson. Creditamento do IPI – Produtos Isentos e Não Tributados. *Revista dos Tribunais. Soluções Práticas*, v. 1, set. 2010a.

_____. Suspensão do processo. *Revista dos Tribunais. Soluções Práticas*, v. 4, set. 2010b.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Coisa julgada e orientação fiscal. *Revista dos Tribunais*, n. 594/26, abr. 1985.

_____. Imposto de Renda – autuação e lançamento de pessoa jurídica incluindo, antes do término do ano-base, operações cuja renda terá de ser apurada pelo futuro balanço e demonstração da conta de lucros e perdas – o requisito intransponível da consumação do fato gerador para o nascimento da obrigação tributária principal – impostos instantâneos e periódicos. *Revista dos Tribunais*, 443/104, set. 1972.

_____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

_____. Aspectos do direito tributário na profissão do contabilista e exame de alguns problemas tributários da atualidade. *Revista dos Tribunais*, v. 313, n. 50, p. 20-32, nov. 1961.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ubirajara Mach de. Princípios informadores do sistema de direito privado: a autonomia da vontade e a boa-fé objetiva. *Revista de Direito do Consumidor*, n. 23-24, São Paulo: RT, p. 56-60, jul./dez. 1997.

OSSENBÜHL, Fritz. *Die Rücknahme fehlerhafter begünstigender Verwaltungakte*. 2. ed. Berlin: Walter de Gruyter, 1965.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Conceito de legislação tributária uma análise do art. 96 do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 42, jan. 2002.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Contratos*. 11. ed. atual. por Régis Fichtner: Rio de Janeiro. Forense, 2004. v. III.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1994.

PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios do direito tributário e financeiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PITTONDO, Maysa de Sá. A interpretação da legislação tributária em interesse do contribuinte um releitura do critério de interpretação *in dubio contra fiscum*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 109, mar. 2013.

POHL, Heiki. *Rechtsprechungänderung und Rückanknüpfung*. Berlin: Duncker & Humboldt, p. 173. Tradução não autorizada pelo autor de Kirsten Lage, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. t. V.

PÜTTNER, Günter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. *VVDStRL*, Berlin/New York: Walter de Gruyter, Heft 32, 1974.

REALE, Miguel. *Revogação e anulamento do ato administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

RECURSO EM Mandado de Segurança nº 13.807/GB. 3ª Turma, Relator Ministro Prado Kelly. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. n. 37, p. 248-251, 1966.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 78.533/SP. 2ª Turma, Relator Ministro Décio Miranda. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, nº 100, p. 1.086/1.091, jun. 1982.

REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO, Rio de Janeiro, 52/246.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SCHONBERG, Soren. *Legitimate expectations in administrative law*. Oxford: Oxford University Press, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. controle administrativo da legalidade do lançamento tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. *Revista dos Tribunais e de Finanças Públicas*, v. 61, mar. 2005.

SIMONE, Diego Caldas Rives de. *Segurança jurídica e tributação: da certeza do direito à proteção da confiança legítima do contribuinte*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

SOARES, Leonardo Oliveira. Ainda o princípio da confiança nos pronunciamentos jurisdicionais. *Revista de Processo*, v. 218, abr. 2013.

_____. O princípio da confiança nos atos estatais como fonte mediata de direitos processuais no estado democrático de direito brasileiro – análise a partir de caso concreto. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 206, p. 323-334, maio 2012.

SOMBRA, Thiago Luís Santos. A tutela da confiança em face dos comportamentos contraditórios. *Revista de Direito Privado*, v. 33, jan. 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

TEODOROVICZ, Jeferson. O panorama histórico da legalidade tributária na doutrina tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 100, set. 2011.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Trad. do alemão por Luiz Dória Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008. v. 1.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Júnio. Penalidades fiscais e consolidação anual da legislação tributária. *Revista de Tribunais*, 506/15, dez. 1977.

TORRES, Ricardo Lobo. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: RT/CEU, 2007.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. A interpretação do direito tributário pela Administração. *Separata da ABDF – Resenha* – 2. trim. Rio de Janeiro, 1996.

TRABALHOS DA Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

TREVIJANO, Pedro José Gonzalez. *La costumbre en derecho constitucional*. Madrid: Publicaciones del Congreso de los Diputados, 1989.

VILCHEZ, Jorge Pando. El silencio administrativo en el procedimiento tributario. In: ABAD YUPANQUI, Samuel B. et al. (Org.). *Temas de derecho tributário y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra, 2006. p. 667-668.

WOLFF, Hans J.; BASCHOFF, Otto; STOBBER, Rolf. *Verwaltungsrecht*. München: C. H. Beck, 1994. v. 1.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ZIMMERMAN, Reinhard; WHITTAKER, Simon. *Goodfaith in European Contract Law*. New York: Cambridge University Press, 2008.

Sites

<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/4922011>

http://www2.unafisco.org.br/noticias/boletins/2007/junho/anexo_2370_analise.pdf