Direito do Estado .com.br
O Direito Público da Cidadania

IDPB
Instituto de Direito Público da Bahia

R DAE | Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico

Número 4 – novembro/dezembro de 2005/janeiro de 2006 – Salvador – Bahia – Brasil

BENEFÍCIOS FISCAIS INVÁLIDOS E A LEGÍTIMA EXPECTATIVA DOS CONTRIBUINTES

Prof. Humberto Ávila
Doutor em Direito (Universidade de Munique, 2001). Certificado de Estudos em Metodologia da Ciência do Direito (Universidade de Munique,1998). Mestre em Direito (UFRGS,1996). Especialista em Finanças (UFRGS, 1993). Professor dos Cursos de Pós-Graduação da PUC-RS e UFRGS. Advogado e parecerista em Porto Alegre.

SUMÁRIO: I. Introdução. II. Proteção procedimental – II.A. Devido processo jurídico – II.B. Especificação jurisprudencial da proteção procedimental - III. Proteção substancial – III.A. Princípios da proteção da confiança e da boa-fé – III.B. Especificação jurisprudencial da proteção substancial – III.C. Exclusão de penalidades - IV. Proteção compensatória – V. Conclusão.

I. INTRODUÇÂO

A Constituição Federal estabelece como requisito de validade para a concessão de benefícios fiscais, em geral, a previsão legal específica e, em particular no caso do ICMS, a previsão em convênios interestaduais, conforme lei complementar (§ 6° do artigo 150, e alínea "g" do inciso XII do § 2° do artigo 155). O Código Tributário Nacional, a seu turno, determina que, se o benefício fiscal tiver sido concedido por prazo certo e em função de determinadas condições, não poderá ser revogado nem modificado (artigo 178).

Tendo sido concedido por lei, por prazo certo e em função de determinadas condições, o benefício fiscal não poderá ser revogado. E se tiver sido concedido por prazo certo e em função de determinadas condições, mas sem a previsão legal necessária, poderá ser, por causa disso, anulado ou revogado pela autoridade administrativa? A violação ao princípio da legalidade é suficiente para a anulação ou revogação de um benefício fiscal oneroso?

Este estudo procura responder a essas questões, com base no ordenamento jurídico brasileiro e, primordialmente, na sua interpretação pelo

Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça. Seu objetivo é demonstrar que o princípio da legalidade não é nem o único nem o mais importante princípio constitucional. Ao lado dele existem outros princípios que protegem a confiança dos particulares, com os quais ele deve ser coerentemente harmonizado.

Para alcançar esse objetivo, são analisadas as três formas fundamentais de proteção das expectativas dos contribuintes: a proteção procedimental, a proteção substancial e a proteção compensatória.[1]

II. PROTEÇÃO PROCEDIMENTAL

II.A. DEVIDO PROCESSO JURÍDICO

A Constituição Federal, além de instituir princípios fundamentais e direitos individuais, prevê a garantia segundo a qual ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (inciso LIV do artigo 5º).

O princípio do devido processo jurídico serve de instrumento para a proteção dos bens jurídicos abrangidos pelos direitos fundamentais, na medida em que exige procedimentos adequados para a sua defesa. Os procedimentos, necessariamente variáveis de acordo com o contexto, dependerão dos interesses envolvidos, em virtude dos quais será possível averiguar os melhores meios para a sua ponderação.[2]

O princípio do devido processo jurídico exige a observância de uma série de requisitos procedimentais nos casos de revisão de benefícios fiscais, como se passa a examinar.

II.B. ESPECIFICAÇÃO JURISPRUDENCIAL DA PROTEÇÃO PROCEDIMENTAL

Em primeiro lugar, para exercer a prerrogativa de rever seus atos, dentro dos limites substanciais estabelecidos pelo ordenamento jurídico, a administração deve seguir um *procedimento*. Tratando-se de ato administrativo que repercute na esfera individual, é vedada a revisão unilateral da administração.

Trata-se, pois, de um requisito procedimental que precede, lógica e cronologicamente, a própria decisão da administração de anular ou revogar o benefício fiscal supostamente inválido. Os atos administrativos presumem-se

---

[1] **SCHONBERG**, Soren. *Legitimate Expectations in Administrative Law*. Oxford: Oxford Press, 2000. pp. 1, 31 e ss., 64 e ss. E 217 e ss.

[2] **GALLIGAN**, Denis James. *Due Process and Fair Procedures*. Oxford: Clarendon, 1996. p. 198.

legítimos.[3] Se assim é, somente um procedimento prévio pode afastar essa presunção, e proporcionar condições para que a administração possa decidir se há mais razões para revisar ou para manter o ato. O essencial é que a decisão sobre a revisão do ato seja resultado de um procedimento, e não uma suposição antecipada da autoridade revisora.

A jurisprudência segue esse entendimento, ao asseverar que a revisão dos atos administrativos não pode ser feita mediante ato unilateral da administração. Nesse aspecto, importa registrar que a necessidade de um procedimento administrativo cresce na medida em que dos atos administrativos objeto de reavaliação tenham decorrido sucessivas relações jurídicas que tenham criado, para sujeitos de boa-fé, complexas situações de fato.[4] As decisões do Supremo Tribunal Federal são nesse sentido:

> "A administração que homologou concurso; nomeou, empossou e deu exercício a candidato, não pode, **por ato unilateral**, anular o procedimento e declarar sem efeito a nomeação".[5]

> "Tratando-se da anulação de ato administrativo cuja formalização haja repercutido no campo de interesses individuais, a **anulação não prescinde da observância do contraditório**, ou seja, da instauração de processo administrativo que enseje a audição daqueles que terão modificada situação já alcançada. **Presunção de legitimidade do ato administrativo praticado, que não pode ser afastada unilateralmente, porque é comum à Administração e ao particular"**.[6]

Em segundo lugar, para exercer a prerrogativa de rever seus atos a administração não é suficiente seguir um procedimento qualquer. É preciso adotar um *procedimento regular* que permita, de um lado, a adequada ponderação dos vários interesses envolvidos, e, de outro, a ampla defesa do contribuinte quanto à manutenção do benefício objeto de anulação ou revogação. As decisões do Superior Tribunal de Justiça são nessa direção:

> "2. O pedido de modificação de relação jurídica consolidada, **avessa à decisão unilateral do administrador, desproporcional e sem razoabilidade**, **assegura ao administrado o seu conhecimento (publicidade) para oportuno acesso a ampla defesa, com direito a audiência prévia, máxime quando os efeitos concretos do ato administrativo afetarão ou interferirão nos serviços permitidos sem**

---

[3] **ROJO**, Margarita Beladiez. *Validez y Eficacia de los Actos Administrativos*. Madrid: Marcial Pons, 1994. p. 262-264. **CARRAZA**, Roque Antônio. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. pp. 151-2. Recurso Extraordinário nº 158.543-9-RS, 2ª Turma, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 06.10.95.

[4] **BANDEIRA DE MELLO**, Celso. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 341.

[5] Recurso em Mandado de Segurança nº 10.140, Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, DJ 20.03.63, p. 387.

[6] Recurso Extraordinário nº 158543-9 RS, 2ª Turma, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 06.10.95, p. 767.

> **precedente declaração de ilicitude ou ilegalidade nos favoráveis provimentos anteriores, válidos, eficazes e com executoriedade**. Em contrário pensar, seria aceitar-se o 'estado gendarme', autoritário e divorciado dos princípios regedores do "devido processo legal".[7]

Nesse sentido, o procedimento será regular, se obedecer aos requisitos, formal e material, derivados do princípio do devido processo jurídico. No plano formal, o procedimento deverá observar os seguintes requisitos: 1) *ser conduzido por um juiz natural imparcial*: o caso deverá ser decidido por julgador que seja previamente competente para julgar a espécie de litígio, e que seja minimamente capaz de decidir o caso com objetividade e sem a consideração, direta ou indireta, de aspectos pessoais seus, das partes ou de terceiros; 2) *garantir a ampla defesa e o contraditório*: o procedimento deverá assegurar condições para que as partes e os interessados tenham condições materiais idôneas à produção de todas as provas adequadas à defesa de seus interesses; 3) *preservar a publicidade dos atos*: as partes deverão ser informadas, de forma adequada à defesa dos seus direitos, de todos os atos que digam respeito, direta ou indiretamente, aos seus interesses, de modo que a atuação da administração seja a mais transparente possível.

No plano material, o procedimento deverá observar os seguintes requisitos: 1) *proporcionalidade*: cada medida adotada deverá ser adequada, necessária e proporcional em sentido estrito; 2) *razoabilidade*: cada medida deverá levar em conta as particularidades do caso individual e do contribuinte atingido.[8]

Essas considerações levam ao entendimento de que o benefício fiscal não pode ser anulado ou revogado nem por um ato unilateral da administração, seja do fiscal de tributos, seja de um superior hierárquico seu, nem por um procedimento sumário que não proporcione condições adequadas de defesa do contribuinte.

Em terceiro lugar, para exercer a prerrogativa de rever seus atos a administração deve obedecer a um *procedimento próprio* que permita avaliar, com a necessária amplitude de conhecimento, o benefício fiscal que está sendo objeto de revisão e todas as suas implicações. O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou sobre essa questão:

> "O pensamento construído no verbete da Sum. 473/STF, deve ser concebido com certa ponderação, pois, ainda que a administração pública tenha o poder de anular seus próprios atos, de ofício, quando eivados de ilegalidade, **deve, no entanto, examinar as circunstâncias e conseqüências, com observância de requisitos formais e de**

---

[7] Mandado de Segurança nº 5106-DF, STJ, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 19.12.1997, p. 67433.

[8] Sobre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade ver: **ÁVILA**, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In*: Revista de Direito Administrativo*, (215):151-179, Rio de Janeiro: Renovar, jan./mar. 1999. Idem, Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. In: *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. (7):73-104, Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

> **conteúdo**. É tema pacífico na doutrina e na jurisprudência assentada dos tribunais que a exoneração de servidor público concursado e nomeado para cargo efetivo, mesmo no curso de estágio probatório, **deve ser efetuada com observância do devido processo legal e do princípio da ampla defesa**, não podendo a administração "*ad nutum*", anular concurso público realizado, desconsiderando a situação dos candidatos em exercício, **sem a instauração do procedimento administrativo próprio"**.[9]

Esse requisito é importante no que se refere aos benefícios fiscais. Se os benefícios fiscais forem onerosos, por estabelecerem condições a serem implementadas por ambas as partes, o fiscal de tributos não pode, simplesmente, desconsiderar seus efeitos e proceder à direta lavratura do auto de lançamento. Como o objeto do procedimento administrativo tributário consiste em analisar a legalidade do auto de lançamento, ele será instrumento inadequado para a avaliação de todas as implicações do benefício fiscal. Com efeito, a administração tributária não é competente para avaliar, por exemplo, a importância econômica ou social de um benefício fiscal para o interesse público. Nesse sentido, o procedimento administrativo adequado é aquele que tenha e possa ter por objeto o próprio benefício fiscal, em todas as suas dimensões, e não somente no seu aspecto tributário. O procedimento deverá, pois, compreender o ato administrativo questionado e deve ser dirigido por autoridades que detenham competência hierárquica para tanto.[10]

III. PROTEÇÃO SUBSTANCIAL

III.A. PRINCÍPIOS DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E DA BOA-FÉ

Os atos jurídicos podem gerar expectativas para o contribuinte quanto a sua validade e quanto à realização concreta daquilo que prevêem. Essa expectativa pode ser criada de duas formas.[11]

Em primeiro lugar, a expectativa pode ser produzida em razão de ato jurídico de cunho geral, impessoal e abstrato. Isso ocorre quando o Poder Público edita atos normativos, como as leis e os regulamentos, que possuem presunção de validade, e, por isso, criam expectativas para ao contribuinte quanto ao seu

---

[9] Recurso Especial nº 162424- ES, 6ª Turma, Relator Ministro Vicente Leal, DJ 11.05.1998, p. 00173.

[10] Mandado de Segurança nº 22164, STF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 17.11.95, p. 39206.

[11] **KREIBICH**, Roland. *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 1992. p. 101. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. 16 ed. Köln: Otto Schmidt. 1998. S. 192. **BLANKE**, Hermann-Josef. *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000. p. 204.

cumprimento. Essa expectativa é protegida pelo ordenamento jurídico por meio de várias normas constitucionais que protegem a continuidade da ordem jurídica, como os princípios da segurança jurídica, da irretroatividade, da proteção do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. Quando um ato normativo, com validade presumida, cria, na esfera jurídica do particular, uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da proteção da confiança.[12]

Em segundo lugar, a expectativa pode ser formada em razão de ato jurídico de cunho individual, pessoal e concreto. Isso ocorre quando o Poder Público tem contatos individuais com os particulares, especialmente por meio de atos administrativos, que instituem uma relação concreta de confiança na administração, por meio de seu representante, quanto ao seu cumprimento. Essa expectativa é protegida pelo ordenamento jurídico por meio de várias normas constitucionais que protegem a continuidade da ordem jurídica, como os princípios da segurança jurídica e da moralidade administrativa. Quando um ato administrativo cria uma expectativa para o particular quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da boa-fé objetiva.

Para que o princípio da boa-fé possa ser aplicado é necessária a concorrência de vários requisitos, a saber: (1) relação entre o Poder Público e o contribuinte baseada em ato ou contrato administrativo cuja validade seja presumida; (2) relação concreta envolvendo uma repetição de comportamentos, de forma continuada, uniforme e racional por uma pluralidade de agentes fiscais que executam o ato ou contrato administrativo como se válido fosse; (3) relação de confiança envolvendo as partes e terceiros; (4) relação de causalidade entre a confiança do e os atos praticados pelo Poder Público; (5) situação de conflito entre o comportamento anterior e o atual por parte do Poder Público; (6) continuidade da relação por período inversamente proporcional à importância do ato ou contrato administrativo aplicado.[13]

III.B. ESPECIFICAÇÃO JURISPRUDENCIAL DA PROTEÇÃO SUBSTANCIAL

O poder de revisão dos atos administrativos não é ilimitado. Há limites substanciais ao seu exercício.

Em primeiro lugar, o benefício fiscal não poderá ser anulado ou revogado apenas em razão de irregularidade formal. Se não há prejuízo — em sentido amplo, não apenas financeiro — não há razão para sua revisão. Assim a jurisprudência:

> "Administrativo. Funcionário de fato. Investidura baseada em norma posteriormente declarada inconstitucional. A nulidade não envolve uma das fases de ato complexo, de mera execução de ordem legítima, com a sua

---

[12] **MUCKEL**, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauenschutzes bei Gesetzesänderungen*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989. p. 59 e ss.

[13] **KREIBICH**, Roland. *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 1992. p. 162 e ss.

> conseqüência normal e rotineira. **Aparência de legalidade e inexistência de prejuízo"**.[14]

É comum a observação no sentido de que, sendo o benefício fiscal inválido, necessariamente deve ser anulado ou revogado. Ocorre que, em muitos casos, não há prejuízo para o Estado. Ao contrário, a manutenção do benefício fiscal contribui para a realização dos fins constitucionalmente atribuídos ao próprio Estado. Se assim é, não se pode falar em prejuízo em sentido jurídico amplo. É vedado à administração, portanto, anular ou revogar o ato administrativo apenas em razão de uma irregularidade formal, quando outras tantas razões apontam em sentido contrário. Nesse sentido o voto do Ministro Décio Miranda:

> "**Toda nulidade há de corresponder a uma finalidade prática**. **Não se decreta nulidade simplesmente pelo amor à formalidade que poderia ter sido repetida nas mesmas condições, com ratificação do efeito produzido**. Assim, Sr. Presidente, a despeito das judiciosas considerações do eminente Relator, acho o caso compatível com um entendimento mais simples: o funcionário, não autorizado, tinha a seu favor a presunção de legitimidade, porque havia uma disposição regulamentar estadual que previa tal atuação".[15]

Em segundo lugar, o benefício fiscal não poderá ser anulado ou revogado quando deu causa a situações que já se estabilizaram e se consolidaram no tempo. O Supremo Tribunal Federal é firme nesse sentido, como comprova a seguinte decisão:

> "Ato administrativo. **Seu tardio desfazimento, já criada situação de fato e de direito, que o tempo consolidou**. Circunstância excepcional a aconselhar a inalterabilidade da situação decorrente do deferimento da liminar, daí a participação no concurso público com aprovação, posse e exercício".

Voto do Ministro Bilac Pinto (fl. 4 do acórdão, no original): "Ao dar razão à autoras da ação ordinária, entendeu o acórdão que a Administração, podendo desfazer os atos de nomeação já quando da decisão local de que resultou a cassação da liminar, imperdoavelmente se omitiu, omissão, que se estendeu até mais de dois anos após a decisão do Supremo Tribunal Federal no RMS 18.917. **De tudo isto, concluiu o acórdão impugnado, criou-se situação de fato, que o tempo acabou por consolidar, já existindo estabilidade** (CF/67, art. 99, e CF/69, art. 100)".[16]

O Superior Tribunal de Justiça segue a mesma orientação, assimilando a estabilidade das relações jurídicas à idéia de direito adquirido, da seguinte forma:

---

[14] Recurso Extraordinário nº 78.533/SP. 2ª Turma, Relator Ministro Décio Miranda. *Revista Trimestral de Jurisprudência* nº 100, p. 1086/1091.

[15] Recurso Extraordinário nº 78.533/SP. 2ª Turma, Relator Ministro Décio Miranda. *Revista Trimestral de Jurisprudência* nº 100, p. 1086/1091.

[16] Recurso Extraordinário nº 85.179 - RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Bilac Pinto, DJ 02.12.77.

> "O princípio de que a administração pode revogar seus próprios atos por motivo de conveniência ou oportunidade, encontra empeços diante da ocorrência de certas circunstâncias, entre elas a situação jurídica definitivamente constituída e o direito adquirido. Conceituação doutrinária sobre a revogabilidade do ato administrativo. **A administração ao prorrogar o prazo de validade de concurso público, no uso de sua faculdade discricionária não mais pode revogar o ato, porquanto transformou em direito a expectativa dos candidatos aprovados**".[17]

> "Ensino superior. Transferência de estabelecimento de ensino. Funcionário municipal. Lei 1.711/52, art. 158. Mandado de segurança (efeitos). - Ainda que plausível o entendimento sobre a inextensibilidade do art. 158 da lei 1.711/52 a funcionários públicos que não os federais, **a situação de fato consumada, ao longo do tempo, desde a concessão da liminar, desaconselha a sua desconstituição"**.[18]

> "Ensino supletivo. Idade mínima; não a supre a emancipação. **Hipótese, todavia, na qual o longo tempo decorrido e os eventos posteriores à concessão de liminar em mandado de segurança consolidaram a situação de fato e de direito, desaconselhando sua desconstituição**".[19]

> "Funcionário público. Provimento. Anulação. A regra enunciada no verbete nº 473 da Súmula do STF deve ser entendida com algum temperamento: no atual estágio do direito brasileiro, **a Administração pode declarar a nulidade de seus próprios atos, desde que, além de ilegais, eles tenham causado lesão ao Estado, sejam insuscetíveis de convalidação e não tenham servido de fundamento a ato posterior praticado em outro plano de competência**".[20]

O Superior Tribunal de Justiça também especifica que a legalidade deve ser harmonizada com outros princípios, como o princípio da boa-fé, da seguinte forma:

> "Administrativo. Concurso público. **Princípio da legalidade. Sua harmonização com a estabilidade das relações jurídicas e a boa-fé.** Candidata admitida a concurso antes de completar a idade mínima prevista no edital. Recusa de nomeação da candidata que além de aprovada já atingira a idade limite. Ilicitude da recusa. Recurso especial não conhecido. (...) **Na avaliação da nulidade do ato administrativo é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade, para que ele se coloque em harmonia com os princípios da estabilidade das relações jurídicas,**

---

[17] Mandado de Segurança nº 4.288, STJ, 3ª Seção, Relator Ministro William Patterson, DJ 24.06.96.

[18] Recurso Extraordinário nº 93.752, 1ª Turma, Relator Ministro Rafael Mayer, DJ 22.04.81, p. 418.

[19] Recurso Extraordinário nº 92.757, 1ª Turma, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 03.10.80, p. 731.

[20] Recurso em Mandado de Segurança nº 407/MA. 1ª Turma, Relator Ministro Gomes de Barros. *Revista de Direito Administrativo* nº 184, p. 112/118.

da boa-fé e outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito".[21]

No seu voto, o Ministro Humberto Gomes de Barros demonstra que a legalidade não é princípio único da administração pública. Ao contrário, o princípio da legalidade deve ser compatibilizado com outros princípios, com os quais se entrelaça. Somente após a ponderação entre os princípios incidentes é que se poderá tomar a decisão acerca da revisão ou manutenção do ato administrativo havido como inválido. Isso porque — como o próprio voto o revela — os fatos praticados com base em ato administrativo presumidamente válido produzem efeitos jurídicos, na medida em que, apesar de não serem protegidos pelo princípio da legalidade, tem sua eficácia protegida por outros princípios, como o princípio da boa-fé. Assim o referido voto:

> "Esta vitoriosa corrente jurisprudencial gerou-se de uma constatação: em tema de nulidade do ato administrativo, é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade formal, para que ele se coloque em harmonia com outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito. O princípio da legalidade gerou outro: o do primado dos interesses públicos sobre os particulares. Este princípio, erigido em preceito maior do Direito Administrativo foi, desgraçadamente, levado a exageros e deformações. Assim, "os superiores objetivos da Administração" foram muitas vezes confundidos com os subalternos interesses do príncipe. O sagrado postulado, vítima de solertes fraudes, transformou-se em caldo de cultura, onde proliferaram e se desenvolveram o Fascismo e tantas outras espécies de tiranias. A necessidade de colocar freios a tão dolorosos exageros trouxe à evidência antigos valores, até então relegados ao discreto plano do Direito Privado. Constatou-se que a estabilidade da ordem jurídica depende de que se prestigiem entidades da boa-fé e a segurança das relações jurídicas. Em lenta e segura evolução, a Doutrina e a Jurisprudência aproximam-se de uma solução de equilíbrio entre aqueles valores simétricos. Solução magistralmente resumida na advertência do ex-presidente da Corte Suprema Argentina Miguel Angel Bercaitz, *in verbis*:
>
> "V*ale notar que não se deve declarar qualquer nulidade, pela nulidade mesma, no Direito Privado. Sem prejuízo econômico ou do interesse público, deve-se manter a estabilidade do ato ou do contrato." (Teoria General del Contrato Administrativo. 2ª ed. Depalma, p. 511)*
>
> *"O Legislador brasileiro, sensível à preocupação, inseriu no Direito positivo, sistema em que se condicionou a declaração de nulidade à conjunção entre a lesividade e alguns vícios" (Lei nº4.717/, de 20.06.1965, arts. 2º, 3º e 4º).*

O Ministro Xavier de Albuquerque, com a elegância que o caracteriza registrou, nestas palavras a sensibilidade com que o Supremo Tribunal prestigiou a teleologia nos processos de seleção e formação:

---

[21] Recurso Especial nº 6.518/RJ. 1ª Turma, Relator Ministro Gomes de Barros, DJ 19.09.1991, p. 134.

> *"O poder desses fatos não é despisciendo. Em certa época, multiplicaram-se mandados de segurança contra a exigência de idade mínima de aprovação no ensino superior. Deram-se liminares e concederam-se seguranças que propiciaram a continuação dos cursos e a graduação dos impetrantes. Muito tempo depois, quando firmado o entendimento de que era legítima a exigência, cassaram-se tais concessões. Mas o Supremo Tribunal, em atenção às situações de fato criadas pelo deferimento liminar ou inicial dos mandados de segurança, foi levado a restaurá-los em vários casos" (RE nº 92.757 - RTJ 95/476)"*

Desconstituí-lo agora, seria - não homenagear a Súmula 473 - mas praticar ato iniciado por desvio de finalidade (Lei nº 4.717/65). Seria praticar ato lesivo ao interesse público. Eis que a desconstituição do certame resultaria na troca de candidato bem classificado por outro, presumivelmente de qualidade inferior".[22]

Dois aspectos são dignos de registro. De um lado, a importância que tem a observância continuada de um benefício fiscal. Os fatos causados pelo benefício fiscal não são desconsiderados. [23] Por isso a afirmação referida acima, segundo a qual o "*poder desses fatos não é despisciendo".* De outro lado, a relevância da ponderação entre as razões contrárias e favoráveis à manutenção do ato administrativo inválido. Uma supremacia abstrata de uma ou outra razão está afastada.[24] Somente uma ponderação concreta e sistematicamente orientada é que poderá fornecer condições para a decisão. Assim o mesmo Ministro Humberto Gomes de Barros em outro julgamento:

> "Percebe-se, assim, que a supremacia do interesse público sobre o privado deixou de ser um valor absoluto. Tal princípio muitas vezes prestou-se a deformações, servindo de justificativa para a implantação de regimes ditatoriais, tornou-se necessário temperá-lo com velhas regras do Direito Privado, que homenageiam a boa-fé e aparência jurídica. Em interessante monografia, a Prof.ª Weida Zancaner traça fiel esboço do estágio em que se encontra, hoje, o processo de composição entre o princípio da legalidade e o da segurança jurídica: (...) Claro está que o princípio da legalidade é basilar para a autuação administrativa, mas como se disse, encartados no ordenamento jurídico estão outros princípios que devem ser respeitados, ou por se referirem ao Direito como um todo como, por exemplo, o princípio da segurança jurídica, ou por serem protetores do comum dos cidadãos, como por exemplo, a boa-fé, princípio que também visa protegê-los quando de suas relações com o Estado.

---

[22] Recurso Especial nº 6.518/RJ. 1ª Turma, Relator Ministro Gomes de Barros, DJ 19.09.1991, p. 134.

[23] **ANDRADE**, José Robin de. *A Revogação dos Actos Administrativos*. 2. ed. Coimbra. 1985. p. 259.

[24] **KREIBICH**, Roland. *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 1992. p. 84. ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público* (24):159-180, São Paulo: Malheiros, 1998.

Ademais, a multiplicidade das áreas de intervenção do Estado moderno na vida dos cidadãos e a tecnização da linguagem jurídica tornaram extremamente complexos o caráter regulador do Direito e a verificação da conformidade dos atos concretos e abstratos expedidos pela Administração Pública com o Direito posto. Portanto, a boa-fé dos administrados passou a ter importância imperativa no Estado intervencionista, constituindo, juntamente com a segurança jurídica, expediente indispensável à distribuição da justiça material. É preciso tomá-lo em conta perante situações geradas por atos inválidos".[25]

Em terceiro lugar, o benefício fiscal não poderá ser anulado ou revogado quando a sua manutenção contribuir para a concretização de finalidades que o próprio Poder Público deve realizar. Se o benefício deu causa a um empreendimento, cuja continuidade — se interessa também ao Poder Público — será ameaçada pela revogação do benefício fiscal, há dever de manter o benefício. O Superior Tribunal de Justiça é firme nesse sentido:

> "Tributário - Isenção concedida para incentivar projeto empresarial - Revogação - CTN, art. 178. A isenção fiscal deve ser revogada tão logo desapareça o interesse público que a motivou. **No entanto, se o benefício foi outorgado como incentivo a determinado projeto empresarial, é defeso revogá-la, enquanto se mantiver em execução o projeto. Do contrário, haveria reprovável deslealdade, que não se deve permitir ao Estado**. Alcance do art. 178 do CTN".[26]

> "Tributário. ICM. Isenção. Projeto de interesse nacional. I - **Sendo concedida a isenção em razão de projeto de interesse nacional, dito interesse não fica sob o julgo do interesse estadual, mais que o convênio estadual sendo posterior, não pode alterar situação jurídica consolidada**".[27]

> "Conclusão inarredável, em face do texto do respectivo ato declaratório, expedido pela autoridade fiscal, onde a entidade é apontada como a principal interessada, vínculo esse que a reveste de legitimidade irrecusável para pleitear o cumprimento daquele ato. **Incentivo que, diante das circunstâncias apontadas, se tornou insuscetível de revogação ou modificação, ainda que por efeito de lei, antes de concluídas as obras programadas, sem flagrante atentado ao ato jurídico perfeito**. Configuração inequívoca de hipótese excepcionada no artigo 178 do CTN".[28]

---

[25] Recurso em Mandado de Segurança nº 407/MA. 1ª Turma, Relator Ministro Gomes de Barros. *Revista de Direito Administrativo* nº 184. p. 112/118.

[26] Recurso Especial nº 1.073/SP, 1ª Turma, Relator Ministro Gomes de Barros, DJ 12.06.92, p. 9723.

[27] Recurso Especial nº 9.982/SP, 1ª Turma, Relator Ministro Pedro Acioly, DJ 04.11.1991, p. 8672.

[28] Recurso Especial nº 1.841/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 16.04.90, p. 157.

(voto do Ministro Moreira Alves) "2. Fundou-se o acórdão em que (fls. 287-8): "A revogabilidade da isenção liberalizada por um convênio pode ser determinada através de outro convênio em qualquer tempo, de eficácia imediata, desde 'que o estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. **Mas, há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época**. Então ela foi onerosa para o beneficiário. **Nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo estado. A doutrina brasileira pronunciou-se nesse sentido, seguindo rumo aberto por Cooley"** (Aliomar Baleeiro. *Dir. Trib. Brasileiro.* art. 178. 7ª ed.).[29]

Isso significa que avaliação da manutenção do ato administrativo, ou da prática nele baseada, deve levar também em conta quais os interesses que seriam afetados com a sua anulação. Se a anulação afetar valores que integram o próprio conceito de interesse público, já que abrangidos pelos fins cuja realização é atribuída ao Poder Público pela Constituição Federal — como desenvolvimento industrial e tecnológico ou criação de empregos —, a hipótese de anulação deve ser afastada.[30] Somente para o futuro é que poderão ser revogados os benefícios fiscais, caso não haja mais interesse público na sua manutenção.[31] Essa avaliação, como já afirmado, só poderá ser feita após uma ponderação entre os princípios da legalidade da Administração Pública e o da segurança jurídica.[32] O Supremo Tribunal Federal segue a mesma orientação:

> "Não há cuidar, pois, de isenção pura e simples, *data venia*, do entendimento esposado pelo eminente Ministro Oscar Corrêa, no RE 105.486, pois tal isenção não é simples liberalidade concedida em caráter geral ou impessoal, uma vez que cria uma situação jurídica individual, referida à execução de um projeto de obra de utilidade pública. Alguns autores dão à isenção condicional o caráter contratual, embora não derive necessariamente de contrato. **Descartando tal redução simplista, pode-se lembrar Francisco Campos, ao dizer que a isenção tributária, uma vez concedida como equivalente ou em troca de uma prestação, não pode ser revogada pelo poder que a concedeu** (*Revista Forense,* vol. 133, p. 361)".[33]

---

[29] Recurso Extraordinário nº 113.149, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 13.03.92, p. 544.

[30] **MAURER**, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauenschutz. *Handbuch des Staatsrechts*. Vol. III, 2. ed. Heidelberg: Müller, 1996. p. 250.

[31] **WEBER-DÜRLER**, Beatrice. *Vertraueschutz im öffentlichen Recht*. Basel und Frankfurt am Main: Helbing und Lichtenhahn, 1983. p. 224

[32] **COUTO E SILVA**, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública. *Revista de Direito Público* 20(84):56, 1987. Ver também: **FOURMONT**, Jean-Paul. *La Bonne Foi.* Paris: Litec. 1994. p. 434. **MANGANARO**, Francesco. *Principio di Buona Fede e Attività Delle Amministrazioni Pubbliche*. Napoli: Scientifiche, 1995. p. 59-63.

[33] Recurso Extraordinário nº 113.149, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 13.03.92, p. 544.

III.C. EXCLUSÃO DE PENALIDADES

Inexistentes os limites substanciais para a anulação ou revogação do benefício fiscal, e sendo permitida a cobrança do tributo que deixou de ser pago, surge a questão de saber se podem ser impostas penalidades ao contribuinte faltoso. A resposta é negativa.

Com efeito, existindo um ato ou contrato administrativo em função do qual o contribuinte agiu, não se lhe pode ser imposta multa, porque não há comportamento a ser punido. Nesses casos, tanto o ato ou contrato administrativo inválido quanto a prática administrativa de agir com base nele consubstanciam atos normativos cuja observância é capaz de afastar a imposição de penalidades, pela incidência do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

O Supremo Tribunal Federal já proibiu a cominação de penalidades para os contribuintes que basearam sua conduta na prática administrativa:

> "Importação. Multa administrativa: alegada infração às regras de controle da importação (art. 169, do decreto-lei 37-66, letra 'd', do inciso III, na redação da lei 6562-78). Se não desatendeu o importador as regras da própria CACEX, pois esta, em instruções baixadas, diz que no campo próprio da guia de importação deve ser indicado como país de procedência aquele 'onde a mercadoria se encontra e de onde virá para o Brasil', e assim fez o importador, não há infração a punir, embora o conceito de país de procedência, de acordo com o art. 2, alínea 'j', do decreto n. 49.977, de 1961, de como país de procedência aquele no qual a mercadoria foi adquirida. Assim, culpa não é de ser atribuída ao contribuinte, em face do que dispõe o art. 100 do CTN".

Voto Ministro Aldir Passarinho: "Ora, embora seja certo que o ato normativo da CACEX não pode substituir o Decreto 49.779-61, não é menos certo que, ante o disposto no artigo 100 do CTN, há o importador de ater-se ao que dispõe o órgão competente, pois diz o aludido artigo 100".

> "Deste modo, não pode subsistir o auto de infração apenas por ter sido colocado no campo 19 o país de procedência como a China Continental, depois retificado para Hong Kong, sob o fundamento de que o país de procedência é o Japão, por ter sido realizada a transação, pois, assim fazendo, atendeu às especificações fixadas pela própria CACEX. Assim sendo, não se pode ter como havendo qualquer irregularidade a justificar a multa imposta".[34]

Seguindo esse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça assevera, inclusive, que não é necessário ter sido editado um ato administrativo em sentido formal, bastando a demonstração de existência de uma prática reiterada da administração para o afastamento das penalidades:

---

[34] Recurso Extraordinário nº 106.563-0-RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Aldir Passarinho, DJ 03.03.89, p. 641.

> "No caso presente, não estamos diante de uma norma complementar escrita, é a prática de certo ato de forma reiterada pela autoridade administrativa que integra o próprio conceito de legislação tributária, vinculando seu comportamento e obrigando o contribuinte nos limites de sua eficácia, afastando com isso o discricionarismo e garantindo maior grau de segurança aos contribuintes. (...) **A "prática reiteradamente observada" em questão vem do fato de as autoridades fiscais, por repetidas vezes, expedirem documentos de importações em nome do contribuinte, registrando-lhe o direito à isenção dos impostos, conforme restou demonstrado documentalmente, mesmo tendo reconhecimento da expiração do prazo de isenção**".[35]

É importantíssimo salientar que o conceito de prática reiterada nada tem a ver com a consciência dos fiscais ou mesmo com a possibilidade de revisão dos atos administrativos. O Superior Tribunal de Justiça também segue esse entendimento:

> "Com relação a esta argumentação, bem dispôs o v. aresto objurgado, pelo que, ao adotar sua fundamentação, transcrevo-a (fls. 167): "Não importa que a conferência aduaneira consista em exame sujeito à revisão. O certo é que nessa oportunidade se verifica a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento do benefício fiscal aplicado. O fato de sujeitar-se o despacho aduaneiro à revisão, não lhe retira a natureza de ato administrativo fiscal."[36]

> "Tributário. Práticas administrativas. Se o contribuinte recolheu o tributo à base de prática administrativa adotada pelo fisco, eventuais diferenças devidas só podem ser exigidas sem juros de mora e sem atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (CTN, art. 100, III c/c Par. único)".[37]

> "Restando configurada a prática constante de atos pela administração, há de se aplicar o preceito insculpido no art. 100, III, par. único, do CTN, que exclui o contribuinte da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de calculo do tributo".

Voto do Ministro José Delgado: "No caso presente, não estamos diante de uma norma complementar escrita, é a prática de certo ato de forma reiterada pela autoridade administrativa que integra o próprio conceito de legislação tributária, vinculando seu comportamento e obrigando o contribuinte nos limites de sua

---

[35] Recurso Especial nº 162.616-CE, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ 15.06.98, p. 03.

[36] Recurso Especial nº 162.616-CE, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ 15.06.98, p. 04.

[37] Recurso Especial nº 98.703-SP, 2ª Turma, Relator Ministro Ari Pargendler, DJ 03.08.98.

eficácia, afastando com isso o discricionarismo e garantindo maior grau de segurança aos contribuintes."[38]

Além disso, importa asseverar que a vedação da imposição de penalidades é aplicável mesmo que o ato ou contrato administrativo seja inválido. Até porque se não houver invalidade alguma, não só a multa como o próprio tributo não poderá ser cobrado. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça tem protegido a boa-fé dos particulares, até mesmo quando eles pautaram sua conduta em meros memorandos:

> "O compromisso público assumido pelo Ministro da Fazenda, através de "Memorando de Entendimento", para suspensão da execução judicial de dívida bancária de devedor que se apresentasse para acerto de contas, gera no mutuário a justa expectativa de que essa suspensão ocorrerá, preenchida a condição. Direito de obter a suspensão fundada no princípio da boa-fé objetiva, que privilegia o respeito lealdade".[39]

Essas considerações demonstram que o contribuinte não poderá ser multado por ter baseado seu comportamento em atos ou contratos administrativos que, mais tarde, são considerados inválidos.

IV. PROTEÇÃO COMPENSATÓRIA

Se os limites substanciais à revisão de atos administrativos inválidos não estiverem presentes, a administração, mediante procedimento administrativo regular e próprio, poderá anular ou revogar o benefício fiscal anteriormente concedido.

Se a concessão do benefício fiscal tiver causado danos ao contribuinte, poderá ele pleitear a sua recomposição mediante ação própria. Assim o Supremo Tribunal Federal:

> "Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque".[40]

Importa registrar que a futura indenização também deve ser considerada na ponderação a respeito da revisão do benefício fiscal havido como inválido. Como a administração deve observar o princípio da eficiência, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, ela está proibida de adotar comportamentos que não levem ao resultado desejado. De nada adiante anular ou revogar o benefício

---

[38] Recurso Especial nº 162.616-CE, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ 15.06.98, p. 3-4.

[39] Recurso em Mandado de Segurança nº 6.183, 4ª Turma, Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar, DJ 18.12.95.

[40] Recurso Extraordinário nº 131.741, 2ª Turma, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 24.05.96, p. 243.

fiscal, com uma mão, para ser obrigada judicialmente a devolver ou indenizar, com a outra.[41]

V. CONCLUSÃO

O exame do ordenamento constitucional, de acordo com sua interpretação pelos Tribunais Superiores, revela que o princípio da legalidade deve ser conjugado com outros princípios constitucionais de igual hierarquia. Essa harmonização leva ao entendimento de que a administração, mesmo diante de benefícios fiscais inválidos, não tem poder ilimitado para decidir a respeito de sua anulação ou revogação.

O poder de revisão de benefícios fiscais, sobre ser limitado substancialmente pelos direitos fundamentais, só pode ser exercido por meio de procedimento que permita uma justa harmonização do dever de observar a forma com o dever de respeitar a confiança. A mera desconsideração, por irregularidades formais, das relações formadas em função de comportamentos anteriores do próprio Poder Público é incompatível com os princípios fundamentais do Estado de Direito. O valor da obediência à forma, antes mesmo de prevalecer sobre o valor da confiança, deve ser com ele harmonizado por meio de procedimentos que permitam a ponderação de todos os interesses em conflito.

Referência Bibliográfica deste Trabalho (ABNT: NBR-6023/2000):

ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

Obs. Substituir x por dados da data de acesso ao site **direitodoestado.com.br**

Publicação Impressa:

Informação não disponível

[41] **POSNER,** Richard. *Economic analysis of law*. New York: Aspen, 1998. p. 607 e 669. EINDENMÜLLER, Horst. *Effizienz als Rechtsprinzip*. Tübingen: Mohr, 1995. p. 447.