



Estado do Rio Grande do Sul
Procuradoria-Geral do Estado

Revista da
PGGE
Procuradoria-Geral do Estado RS

**CONCURSO DE MONOGRAFIAS JURÍDICAS
PGE-RS/APERGS - 3ª EDIÇÃO**

O Procurador do Estado e a Defesa da Ordem Tributária

v.35 n.73
janeiro/junho de 2014

REVISTA DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Concurso de Monografias Jurídicas PGE/APERGS – 3ª Edição

Publicação da Procuradoria de Informação, Documentação e Aperfeiçoamento Profissional

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ISSN 0101-1480

RPGE	Porto Alegre	v. 35	n. 73	p. 1 - 200	jan./jun. 2014
------	--------------	-------	-------	------------	----------------

Revista da Procuradoria-Geral do Estado / Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul. – Vol. 9, n. 24 (1979) - . - Porto Alegre : PGE, 1979-

v.; 21 cm.
Semestral.

Publicação interrompida de 2008 a 2010.

Continuação da: Revista da Consultoria-Geral do Estado, v.1-9, n. 1-23 (1971-1979).

ISSN 0101-1480

Catálogo na publicação: Biblioteca da PGE/PIDAP

Todos os direitos são reservados. Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida desde que citada a fonte, sendo proibida as reproduções para fins comerciais.

Os artigos publicados nesta revista são de exclusiva responsabilidade de seus autores e não representam necessariamente a posição desta Procuradoria-Geral.

Procuradoria-Geral do Estado do RS
Procuradoria de Informação, Documentação e
Aperfeiçoamento Pessoal

Av. Borges de Medeiros, 1555 – 16. Andar

90110-901 Porto Alegre/RS

Fone/Fax: (51) 32881656 – 32881652

E-mail: conselho-editorial@pge.rs.gov.br

Site: <http://www.pge.rs.gov.br>

Pede-se permuta

Piedese canje

We ask exchange

On demande échange

Wir bitten um autausch

Si richiede lo scambio

Impresso no Brasil

TARSO FERNANDO HERZ GENRO

Governador do Estado

BETO GRILL

Vice-Governador do Estado

CARLOS HENRIQUE KAIPPER

Procurador-Geral do Estado

MARÍLIA VIERA BUENO

Procuradora-Geral Adjunta para Assuntos Administrativos

BRUNO DE CASTRO WINKLER

Procurador-Geral Adjunto para Assuntos Jurídicos

PAULO ROBERTO BASSO

Procurador-Geral Adjunto para Assuntos Institucionais

ROSELAINÉ ROCKENBACH

Corregedora-Geral da PGE

FERNANDA FIGUEIRA TONETTO

Coordenadora da Procuradoria de Informação,
Documentação e Aperfeiçoamento Profissional

CONSELHO EDITORIAL

Carlos Henrique Kaipper
(Presidente)
Fernanda Figueira Tonetto
Itiberê de Oliveira Castellano Rodrigues
José Luis de Bolzan Morais
Ricardo Antônio Lucas Camargo

EQUIPE TÉCNICA

(Execução, revisão e distribuição)

Maria Carla Ferreira Garcia
Secretária-Executiva
Bibliotecária crb 10/1343

Corag 
Imprensa Oficial
do Estado do Rio Grande do Sul

Av. Cel. Aparício Borges, 2199
Fone: (51) 3288-9700
E-mail: editora-tecnica@corag.rs.gov.br
www.corag.rs.gov.br

SUMÁRIO

EDITORIAL	7
------------------------	---

MONOGRAFIAS

1º Lugar

Procurador do Estado: função essencial à justiça tributária

Diogo Conte Righes de Souza Santos	9
---	---

2º Lugar

Expectativa normativa em direito público e o papel do Procurador do Estado: alteração de critério jurídico e a (ir)retroatividade dos efeitos em matéria tributária

Rafael Köche	61
---------------------------	----

3º Lugar

A defesa da ordem tributária pelo Procurador do Estado como garantia à efetividade dos direitos fundamentais

Rene José Keller	101
-------------------------------	-----

TRABALHO FORENSE

Agravo Regimental

Guilherme de Escobar Guaspari	153
--	-----

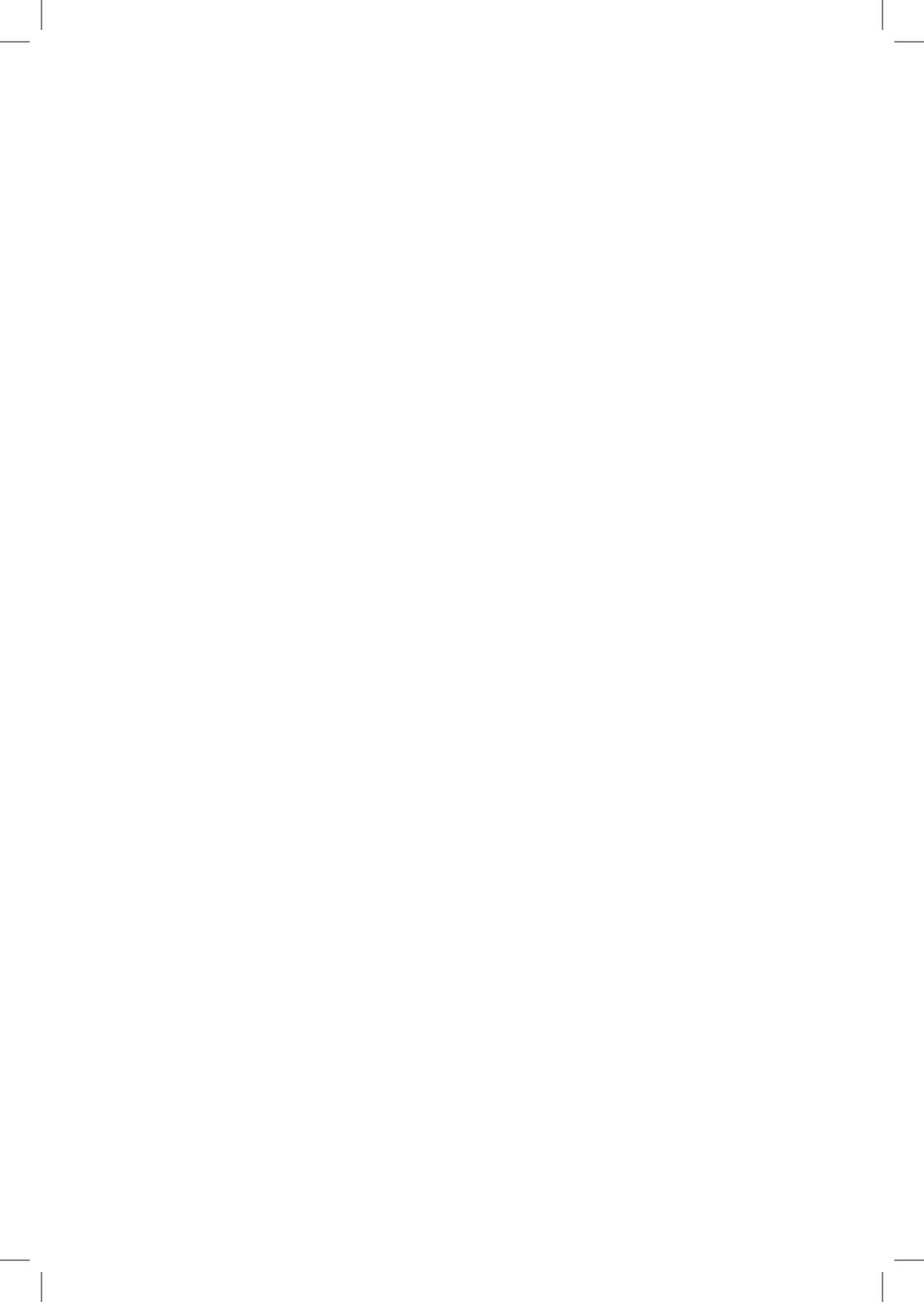
PARECERES

Parecer 16.223 – Contribuição de intervenção no domínio econômico – CIE-DE. Repasses aos estados. Direito financeiro. Forma de gestão dos recursos. Rendimentos. Lei federal n. 10.336/2001. Conflito entre normativa estadual e orientação do órgão fiscalizador. Ministério dos transportes. Aplicação de normas constitucionais de competência em direito financeiro. art. 24, inc. I e par. 3º, da Constituição Federal.

Max Möller	169
-------------------------	-----

Parecer 16.315 – Crédito não-tributário inscrito em dívida ativa. Prazo prescricional para cobrança de multas administrativas. Adequação ao atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que sedimentou, no Resp 1.105.442-RJ, sob o rito do art. 543-c, do CPC, a aplicação do prazo de 05 (cinco) anos previsto no Decreto 20.910/32. Pagamento indevido. Aplicação do prazo quinquenal do Decreto 20.910/32. Multa penal. Incidência da prescrição prevista no Código Penal. Demais hipóteses sujeitas à consulta específica.

Natália de Azevedo Morsch Jou	179
--	-----



EDITORIAL

É com satisfação que apresentamos o número 73 da Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, que tem por tema a atuação do Procurador do Estado em matéria fiscal.

Como tradicionalmente tem ocorrido nas edições anteriores, a presente Revista contém artigos de doutrina, trabalhos forenses e pareceres, com o objetivo sempre presente de unir a teoria e a prática no que tange aos temas de especial relevância ao exercício das atividades afetas à Advocacia Pública.

Nesta oportunidade, oferece-se ao público leitor o debate conduzido pelos autores que venceram o 3ª Concurso de Monografias promovido pela PGE, realizado no ano de 2013, o qual teve como temática “O Procurador do Estado e a Defesa da Ordem Tributária”.

Aperfeiçoa-se assim, mais uma vez, o compromisso da Procuradoria-Geral do Estado em desafiar problemáticas importantes, sobretudo por meio de questionamentos, com vistas ao fim último de colaborar para o fortalecimento institucional e o aprofundamento em níveis acadêmico e profissional.

Por todos esses motivos, desejamos a todos e a todas uma excelente leitura.

Fernanda Figueira Tonetto

Procuradora do Estado

Coordenadora da Procuradoria de Informação,

Documentação e Aperfeiçoamento Profissional – PIDAP.

2º Lugar

EXPECTATIVA NORMATIVA EM DIREITO PÚBLICO E O PAPEL DO PROCURADOR DO ESTADO: ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO E A (IR)RÉTROATIVIDADE DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Rafael Köche

1 INTRODUÇÃO

Os sistemas brasileiros de fiscalização tributária estão entre os mais avançados do mundo. Ainda que se possa criticar a falta de recursos materiais e humanos no âmbito da Receita Estadual do Rio Grande do Sul, por exemplo – crítica necessária, diante do número insuficiente de auditores-fiscais para dar conta da crescente demanda, fruto do incremento sensível do volume e dos valores transacionados; da redução no número de representantes da classe; da infraestrutura inadequada em diversas unidades portuárias; da falta de iluminação para a fiscalização noturna em diversas localidades; da falta de espaço em armazéns¹ –, o que se quer salientar, no entanto, são os avan-

¹ “Mesmo sendo orgulhosos por desempenhar atividade de especial relevância, a baixa remuneração, a deficiência na estrutura administrativa e o alto volume de processos a que as procuradorias de todas as UF normalmente são submetidas, têm acarretado a indesejada evasão para outras carreiras jurídicas, menos instáveis e melhor remunerado. (...). Todavia, e lamentavelmente, na prática a realidade é muito diferente. Em alguns Estados, o quadro é diferente, a remuneração é baixa e a estrutura é inadequada. Possivelmente, e queremos crer nisso, esta situação advém da inexperiência administrativa. A que poderá interessar uma assessoria jurídica diferente?” (HOLLIDAY, Gustavo Calmon. A importância das procuradorias como órgãos de assessoramento jurídico do Estado e a necessidade de autonomia. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre. Vol. 30, n. 64, p. 63-68, jul-dez. 2006. p. 67).

çados instrumentos de fiscalização que estão sendo implementados nos últimos anos, que se poderia denominar de “tecnologia fiscal”.

Ilustram esse avanço e modernização, com destaque especial, a Nota Fiscal Eletrônica² e do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) – um sistema que está em funcionamento e será capaz de cruzar quase que a totalidade dos dados relativos às operações diárias realizadas entre os contribuintes (empresas, entidades, profissionais liberais e consumidores). Instituído pelo Decreto n° 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o SPED faz parte do chamado Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) do Governo Federal e constitui-se em um dos mais avançados sistemas de informatização da relação entre o Fisco e os contribuintes³.

² Como bem destaca a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ/RS), a Nota Fiscal Eletrônica proporciona inúmeros benefícios a todos os envolvidos em uma transação comercial. No caso específico do Fisco, a Nota Fiscal Eletrônica aprefeia o “processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos”; reduzindo “custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito”; “diminuindo a sonegação e aumento da arrecadação sem aumento de carga tributária”. RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1_nfe_faq_obj. Acesso em: 08 set. 2013. Ver, também: CONFAZ. Ajuste SINIEF 07/2005 (e alterações posteriores), Ato COTEPE 72/2005, Ajuste SINIEF 04/06, 05/07 e 08/07.

³ “De modo geral, [o SPED] consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. É composto por três grandes subprojetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e – Ambiente Nacional. Representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal. Mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto. Firma Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos. Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias. Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social”. (RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Sistema Público de Escrituração Fiscal – SPED. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1_spед_faq_s. Acesso em 08 set. 2013.

Nesse contexto de crescente fiscalização, os contribuintes ficam cada vez mais tensos e preocupados com a regularidade na prestação de informações. Repita-se: estamos falando da preocupação na regularidade da *prestação das informações* e não na regularidade das *operações*. Quem deliberadamente transgride a legislação tributária possui muitas razões para ficar preocupado; mas não é desses contribuintes que estamos tratando neste trabalho. Estamos nos referindo àquele contribuinte que realiza suas operações comerciais ou não, mas que, diante da complexidade das obrigações tributárias (principal e acessória), não sabe ao certo se as informações estão sendo prestadas da forma adequada – o que, conseqüentemente, implicará severas multas.

Além da complexidade das obrigações tributárias e da inevitável possibilidade de erros (ainda que formais), das elevadas multas aplicadas por descumprimento das obrigações (principal e acessória), dos sistemas de cruzamento de dados (que, muitas vezes, emite automaticamente o Auto de Infração no momento da transmissão dos arquivos digitais), há sempre a possibilidade de avaliar as operações do contribuinte em relação aos últimos cinco anos, constituindo e cobrando o respectivo crédito tributário⁴.

A fiscalização é necessária em qualquer instituição democrática. Democracia é também controle e justificação. Desse modo, não se está de forma alguma criticando a possibilidade de fiscalização das operações dos contribuintes. Ao contrário. Vemos a fiscalização não como uma possibilidade, mas como uma necessidade. O que se quer retratar é a tensão permanente que empresários e seus contadores vivem diariamente para buscar cumprir com a legislação tributária⁵, além, é claro, de (tentar) se manter atualizado, diante de quantidade assustadora de normas tributárias publicadas por dia no Brasil. Para se ter a dimensão do que estamos tratando, um estudo realizado

⁴ Estamos nos referindo ao prazo de decadência e prescrição previstos no Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1966, em seus artigos 173 e 174.

⁵ Nesse sentido, remetemos o leitor ao artigo de autoria de Rafael Köche, *Obrigações acessórias ameaçam a atividade empresarial contábil*, publicado no *Jornal do Comércio*, Porto Alegre, 26 set. 2012.

pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário⁶, que levantou a quantidade de normas legais e infralegais publicadas desde a promulgação da Constituição em 1988, constatou que *mais de uma norma tributária é publicada por hora no País*. É dizer: até para quem quer, não é fácil cumprir a legislação tributária no Brasil...

Feitas as devidas considerações, a partir do retrato acima, é possível perceber que existe certa insegurança cotidiana dos contribuintes (de boa-fé ou não). O Direito busca minimizar o problema da insegurança a partir, entre outros institutos jurídicos, do princípio da legalidade, que poderia ser didaticamente desdobrado em dois sentidos, apenas para facilitar a compreensão. Numa primeira acepção, poderíamos dizer que *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei* – é o que diz, por exemplo, o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal; e, em matéria tributária, poderíamos dizer que *é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* – é o que diz, por exemplo, o artigo 150, I, da Constituição Federal⁷. E, numa segunda acepção, poderíamos relacionar a legalidade com a noção de previsibilidade, uma vez que, de

⁶ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBDT. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 24 anos da Constituição Federal de 1988*. Estudo coordenado por Gilberto Luiz do Amaral, João Eloi Olenike e Letícia M. Fernandes do Amaral. Curitiba, 2012. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/70/Em24AnosDeConstituicao46MilhoesDeNormasCriadas.pdf>. O estudo foi elaborado em 2012. De acordo com o estudo, cerca de 6,3% das normas editadas no Brasil se referem à matéria tributária. São 29.748 normas tributárias federais (10,2% das normas tributárias), 89.461 normas tributárias estaduais (30,8% das normas tributárias) e 171.723 normas tributárias municipais (59,0% das normas tributárias). Isso significa que, em média, foram editadas 30 normas tributárias/dia ou 1,25 norma tributária por hora.

⁷ Há outras disposições constitucionais que poderiam ser citadas, como, por exemplo, o artigo 97, que diz que: “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

um modo geral, os efeitos da lei não retroagem – caso contrário, não haveria possibilidade de se falar em segurança jurídica; em matéria tributária, nesse sentido, poderíamos citar as disposições do artigo 105 e 106 do Código Tributário Nacional, que determinam que a *legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes* e que, apenas excepcionalmente, será aplicada a ato ou fato pretérito, nos casos em que beneficiar o contribuinte, por exemplo.

O problema que se coloca, pelo menos como objeto desta investigação, não é a ausência de lei, mas justamente a interpretação que lhe é conferida, isto é, o sentido que lhe é atribuído e os critérios jurídicos delineados para que esse sentido seja possível. Em outras palavras, quando um ato normativo é publicado por um dos Poderes do Estado, o sentido da norma não está “contido no texto” – ele é fruto de um escorço hermenêutico, com especial destaque ao papel do intérprete nesse contexto⁸. Assim, muitas vezes, outros atos são expedidos para dar conta daquilo que se pode entender da lei; caso, por exemplo, dos Atos Declaratórios Interpretativos, das Instruções Normativas, das Resoluções, das Soluções de Consulta sobre Interpretação da Legislação Tributária, e, claro, das decisões judiciais.

Ocorre que, nem sempre, o sentido da lei e os critérios jurídicos definidos para sua aplicação e cumprimento são definidos por instâncias centralizadas de decisão, como nos casos expostos acima. Nem sempre o sentido da lei é definido pelo desdobramento de um ato normativo ou por uma decisão administrativa ou judicial. Muitas vezes, os critérios jurídicos são definidos no cotidiano, ao longo do tempo, em determinado contexto histórico bem localizado, de forma difusa e pulverizada entre os atores sociais, sem uma instância centralizada de decisão que declare o “sentido oficial” de uma lei ou outro ato normativo qualquer.

É o que ocorre nos casos em que o sentido da norma é determinado por meio das práticas reiteradas das autoridades administra-

⁸ Nesse sentido, ver: STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, e *Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

tivas. Em outras palavras, muitos contribuintes pautam suas decisões a partir da forma como a Administração Pública se posiciona sobre determinado assunto. Diariamente, os contribuintes estão em contato com a Fazenda Pública para definir como proceder. Conversam com os fiscais, com chefes de departamento, com técnicos do setor, com outros contribuintes na mesma situação. Estabelece-se uma comunicação entre os atores envolvidos, sendo possível, ao longo do tempo, determinar a posição do Fisco sobre aquele assunto, os critérios jurídicos que ele utiliza.

Portanto, ainda que inexista documento formal que defina o “sentido oficial”, os contribuintes conseguem determinar a posição da Fazenda Pública, conseguem dizer quais os elementos essenciais para se configurar determinado fato gerador, quais são os requisitos para gozar determinado benefício fiscal, enfim, conseguem saber se estão cumprindo a lei, pelo menos na perspectiva do Fisco. Isso ocorre porque a comunicação não se reduz à expedição de atos normativos. As relações sociais são muito mais complexas do que isso.

Ocorre que, com alguma frequência, muitos contribuintes são surpreendidos com a alteração repentina da posição do Fisco, que estava sedimentada há anos, em virtude de mudanças jurisprudenciais (administrativas ou judiciais). Em outras palavras, diante da “posição definitiva” dos tribunais superiores sobre determinado assunto, o Fisco busca rever sua posição a fim de se adequar ao “posicionamento oficial”, ciente que suas decisões serão referendadas ou reformadas com base nessa decisão, uma vez que, no Brasil, quem “dá a última palavra” é o Poder Judiciário. Poderíamos dizer de outro modo: a Teoria do Estado e da Constituição brasileira estabeleceu que o Poder Judiciário tem a *competência* de atribuir o *sentido oficial* dos atos normativos, além de ser o responsável pela *jurisdição constitucional*. Sendo o “intérprete oficial” de forma institucionalizada, sua decisão, ainda que totalmente desarazoadada, acaba sendo o “parâmetro interpretativo” para os demais Poderes, razão pela qual a Administração Pública, muitas vezes, altera os critérios jurídicos até então estabelecidos – ainda que de forma difusa, no âmbito das relações comunicacionais dos atores envolvidos, em especial, da relação Fisco/contribuintes.

Nesse sentido, uma necessária reflexão se impõe: os efeitos dessa alteração de critério jurídico poderia retroagir? Pode o Administração Tributária cobrar retroativamente tributos que entendia que não eram devidos daquela forma? O sentido da norma só pode ser definido por instâncias centralizadas de decisão, ou ele é constituído também com base nas práticas reiteradas dos atores sociais? A problematização dessas questões é o principal objetivo deste trabalho, que justamente se propõe a estabelecer certos parâmetros interpretativos, em especial na atuação da Procuradoria do Estado nesse contexto, preocupados em resguardar os direitos daqueles que tomaram suas decisões com base em critérios considerados “legítimos” e, ao mesmo tempo, fortalecer a Administração Tributária, a partir de fundamentos democráticos⁹.

⁹ Essa discussão é relativamente recente em matéria tributária, pelo menos no Supremo Tribunal Federal. Misabel Derzi chega a dizer que foi com o Recurso Extraordinário n.º 370.682-SC, cujo acórdão data de 15 fevereiro 2007, que “pela primeira vez, foi posta a indagação em matéria tributária”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: *Revista Jurídica Empresarial* n. 3, jul./ago, 2008. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>, p. 2). No âmbito do Direito Público brasileiro, um dos autores pioneiros da análise entre Administração Pública e os princípios da segurança jurídica, confiança e boa-fé no País – e que, sem dúvida, merece destaque aqui – foi Almiro do Couto e Silva (Cf. 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 n.º 9.784/99). In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 237, jul./set. 2004, p. 271-315; Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre 27 (57): p. 13-31, 2004; e 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 n.º 9.784/99). In: *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, ano 2, n.6, p. 7-59, jul./set. 2004). Destaca-se importante publicação da Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, que dedicou volume especial a Almiro do Couto e Silva, resgatando tal debate. Nesse sentido, ver: *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol, 25, n.º: 57, Cadernos de Direito Público: Almiro do Couto e Silva, p. 1-371, supl., dez. 2003.

2 COMPLEXIDADE, DUPLA CONTINGÊNCIA E EXPECTATIVA NORMATIVA

A experiência humana pode ser analisada por diversas perspectivas, capazes de descrever as relações intersubjetivas em um determinado contexto histórico. Nesse sentido, as considerações a seguir poderiam partir da Antropologia, da Psicanálise, da Filosofia, enfim, de diversos aspectos que estão inter-relacionados, não excludentes entre si. Todas dariam conta de explicar as relações sociais de um certo modo, ainda que tal descrição não abarcasse toda a complexidade e contingência da sociedade – transbordamento inevitável em qualquer análise que se pretenda fazer.

Desse modo, optou-se por descrever interdisciplinarmente o fenômeno social por meio de uma análise eminentemente sociológica¹⁰, pois, neste caso, a forma de narrativa escolhida dá conta de apresentar a problemática, sem ingressar em questões particularizadas da subjetividade, mas, antes disso, descrever as relações entre a sociedade e as organizações, em especial no âmbito do Sistema do Direito. Em outras palavras, a análise não partirá do sujeito singularizado, enquanto “indivíduo”; não pretende propriamente avaliar as causas e os reflexos das relações sociais nos indivíduos. A análise se debruça sobre outro ponto de partida; e, claro, outro ponto de chegada: no estabelecimento *regras relativamente estáveis de entendimento da sociedade – ainda que esta seja radicalmente diferente* –, ou daquilo que se convencionou chamar de “expectativas normativas”.

¹⁰ A análise parte de marcos conceituais definidos pela Teoria dos Sistemas Sociais Autopoiéticos, visando descrever a sociedade como *una*, apesar de ser fracionada por sistemas comunicativos distintos. Nesse sentido, ver: LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappe e Luis Flipe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005; LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983; TEUBNER, Günther. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1993; TEUBNER, Günther. *Direito, sistema e policontextualidade*. Piracicaba: Unimep, 2005; ROCHA, Leonel Severo. *Epistemologia Jurídica e Democracia*. 2 ed. São Leopoldo: Unisinos, 2003. ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano; CLAN, Jean. *Introdução à Teoria do Sistema Autopoiético do Direito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

Desse modo, partimos da noção de *complexidade e contingência* para descrever a sociedade. Uma sociedade é *complexa* porque as experiências “possíveis” são sempre muito mais numerosas que as experiências “efetivas”. A decisão pressupõe a diferença; ou seja, outras decisões possíveis. Nesse sentido, a experiência implica sempre uma escolha, uma vez que a experiência efetiva necessariamente pressupõe que outras tantas experiências possíveis foram renunciadas. Além disso, a sociedade é *contingencial* porque toda experiência efetiva pode ser sempre diferente, e, nesse caso, está presente o “perigo de desapontamento e necessidade de assumir riscos”¹¹. Em outras palavras, pode-se agir da mesma forma e necessariamente não atingir o mesmo resultado¹².

O homem inevitavelmente desenvolve certas expectativas, sem as quais não poderia decidir nem agir diante da complexidade e contingência. Contudo, essas expectativas não são vinculativas, ou seja, estão sujeitas a desapontamentos e frustrações; é dizer: nem tudo vai ocorrer exatamente como se pensou. Quando isso ocorre, o homem pode reagir de duas formas: adaptar-se ao desapontamento, assimilando-o e reestabelecendo a expectativa; ou manter a expec-

¹¹ Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983; e ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano; CLAN, Jean. *Introdução à Teoria do Sistema Autopoietico do Direito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

¹² “Com complexidade queremos dizer que sempre existem mais possibilidades do que se pode realizar. Por contingência entendemos o fato de que as possibilidades apontadas para as demais experiências poderiam ser diferentes das esperadas; ou seja, que essa indicação pode ser enganosa por referir-se a algo inexistente, inatingível, ou algo que após tomadas as medidas necessárias para a experiência concreta (...) não mais está lá. Em termos práticos, complexidade significa seleção forçada, e contingência significa perigo de desapontamento e necessidade de assumir-se riscos” (LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. p. 45). Ademais, “la distinción que constituye a la complejidad tiene la forma de una paradoja: la complejidad es la unidad de una multiplicidad. Un estado de cosas se expresa en dos versiones distintas: como unidad y como multiplicidad – y el concepto rechaza que se trate aquí de algo distinto. Con esto se bloquea la salida fácil que consiste en hablar de complejidad a veces como unidad y a veces como multiplicidad”. (LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p. 101).

tativa, apesar da frustração. Classifica-se a primeira hipótese como um tipo específico de expectativa, a chamada *expectativa cognitiva*; a segunda hipótese, por sua vez, denomina-se *expectativa normativa*¹³.

Note-se que, em ambas, se verifica o desapontamento, o desencontro dos fatos com as expectativas. Entretanto, as *expectativas cognitivas* estão sujeitas a sua própria revisão; isto é, a expectativa se adapta à complexidade e à contingência da experiência no mundo, restabelecendo-se constantemente. As *expectativas normativas*, por outro lado, são “contrafactuais”, justamente porque se mantém “simbolicamente intactas”, ainda em casos de desapontamentos; grosso modo, poder-se-ia dizer que, neste caso, a contingência e a complexidade da experiência no mundo se adaptariam à expectativa, e não o contrário.

Até aqui, verificou-se que a sociedade é complexa e contingente e que as organizações e as pessoas se inter-relacionam a partir de expectativas (cognitivas e normativas). Essa noção de “expectativa” torna-se mais complexa num contexto de intersubjetividade, pois, além das expectativas a respeito da própria experiência, haverá também o que se pode denominar de “expectativa da expectativa” – ou seja, haverá a “dimensão do outro” na própria expectativa. Em outras palavras, o homem terá expectativas sobre a própria experiência com o outro, além de saber que suas expectativas geram expectativas no outro. Denomina-se “dupla contingência” esse duplo nível de expectativas¹⁴.

Desse modo, a complexidade pressupõe a incerteza de todo tipo de ação. Mesmo assim, ainda que haja certa imprevisibilidade das experiências (cognitivas), a sociedade não está mergulhada num

¹³ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. p. 56 e seguintes.

¹⁴ “Sob as condições da dupla contingência, portanto, todo experimentar e todo agir social possui uma dupla relevância: uma ao nível das expectativas imediatas de comportamento, na satisfação ou no desapontamento daquilo que se espera do outro; a outra em termos de avaliação do significado do comportamento próprio em relação à expectativa do outro. Na área de integração entre esses dois planos é que deve ser localizada a função do normativo – e assim também do direito”. (LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. p. 48).

verdadeiro “caos”. Ao contrário, há certa ordem nas relações sociais, pautadas na *coordenação recíproca de expectativas*, mediante a *institucionalização comunicativa de expectativas comuns*¹⁵. A noção de expectativa normativa, nesse sentido, faz muito bem essa função de estabilização das relações sociais, e o Direito acaba sendo o exemplo privilegiado dessa institucionalização, de uma estrutura de assimilação da experiência com o escopo de absorver e controlar a complexidade e contingência, permitindo certa qualidade no processo decisório – estabilizando os desapontamentos frente às expectativas¹⁶.

A estrutura do sistema jurídico, composta por expectativas comportamentais – dimensão temporal, dimensão social e dimensão prática – efetua uma seleção estrutural no sentido de cumprir com sua funcionalidade de, em situações de conflito, manter as expectativas comportamentais normativas. A operacionalidade do sistema é efetuada de maneira normativamente fechada, isto é, não se adaptando às possíveis desilusões¹⁷.

As normas jurídicas acabam sendo um produto institucionalizado da “generalização das expectativas normativas realizada na comunicação social”. Destarte, a coercibilidade não é o elemento primordial que diferencia as normas jurídicas – o que não significa que o Direito não possa se utilizar da violência para processar o “desapontamento das expectativas normativas”, mas a força do Direito

¹⁵ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappe e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p. 639.

¹⁶ Nesse diapasão, em uma sociedade complexa e contingente, as possibilidades de comportamento social exigem reduções que tendem a possibilitar a manutenção de expectativas comportamentais recíprocas, as quais são orientadas a partir das expectativas sobre expectativas. Assim, através deste controle, seriam reduzidos os riscos de frustrações de expectativas. Desse modo, Luhmann assevera que “la función del derecho tiene que ver com expectativas”, em razão de a normas jurídicas constituírem “un entramado de expectativas simbolicamente generalizadas” (LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappe e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p.182-6).

¹⁷ CARVALHO, Délton Winter de. O direito como um sistema social autopoiético: auto-referência, circularidade e paradoxos da teoria e prática do direito. Disponível em: http://simaocc.home.sapo.pt/e-biblioteca/pdf/ebc_delton.pdf.

reside no fato de ele ser uma *práxis social*, a sua obrigatoriedade adviria dessa generalização de expectativas normativas e não propriamente do monopólio de uma violência legítima¹⁸.

Nessa ordem de ideias, a função do direito reside na sua eficiência seletiva, na seleção de expectativas comportamentais que possam ser generalizadas em todas as dimensões. Conforme, ROCHA,, o Direito é assim “a estrutura de um sistema social que se baseia na generalização congruente de expectativas comportamentais normativas”¹⁹.

E mais:

É justamente a possibilidade do dissenso, da atitude contrária às expectativas normativas institucionalizadas, que nos faz considerar normal o comportamento divergente, um comportamento previsto pelo próprio direito e razão de ser deste, já que se não houvesse desrespeito às normas, essas mesmas seriam desnecessárias. O não direito é a outra face do direito, sendo ambos estabelecidos pelo sistema jurídico.²⁰

Portanto, é possível concluir que o direito não se reduz a um “apanhado de textos”²¹. Para compreender a normatividade das re-

¹⁸ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. p. 109 e seguintes.

¹⁹ ROCHA, Leonel Severo. Da Epistemologia Jurídica Normativista ao Construtivismo Sistemico. In: *ARS IUDICANDI*. Boletim da Faculdade de Direito (Separata). Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves. Vol 1. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2008. p. 1062.

²⁰ TORRES, Ana Paula Repolês. A questão da obediência às normas na perspectiva da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 13 set. 2005. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=516. E a autora complementa: “Para sintetizar todas as questões até aqui levantadas, poderíamos dizer, partindo de uma perspectiva da Teoria dos Sistemas, que o direito não mais justifica sua obrigatoriedade apoiando-se na moral, na religião, ou na possibilidade de aplicação de uma sanção, mas sim na estrutura da expectativas estabilizadas, ou seja, o direito fundamenta sua imposição por meio da rede de expectativas que as pessoas atribuem umas às outras” (Ib.).

²¹ Evidentemente, trata-se de um fenômeno jurídico tão *sutil* que é extremamente difícil dizer até que ponto não se está simplesmente descrevendo o próprio fenômeno social ou certa normatividade de ordem moral ou convencional – justamente em razão dessa dissolução da realidade social e da realidade jurídica

gras jurídicas, é necessário compreender as expectativas normativas que estruturam o sistema jurídico, as quais fundamentaram todas as decisões – inclusive aquelas do cotidiano.

A hipercomplexidade da sociedade contemporânea provocada pela internacionalização crescente das problemáticas tem redefinido profundamente a forma de regulação social, notadamente o direito. Não se pode mais refletir sobre os sentidos do Direito apenas a partir dos pressupostos do Estado normativista, pois as suas manifestações têm adquirido cada vez mais um caráter nitidamente paraestatal, notadamente com a crise do Estado social. Neste sentido, é evidente a constatação de que a interpretação jurídica, tradicionalmente derivada da racionalidade do Estado liberal, também necessita rever suas bases constitutivas²².

Assim, é com base em tais premissas básicas que se busca analisar as decisões administrativas – não em relação ao “mérito” propriamente dito (uma vez que, para isso, seria necessário um “estudo de caso”, isto é, seria necessário um caso concreto a ser “arqueologicamente analisado”), mas, sim, em relação à possibilidade de alteração dos “critérios jurídicos” que conformaram a decisão administrativa, também conhecidos como “mudança de entendimento”, e a possível retroatividade dos efeitos desse “novo entendimento” no âmbito tributário.

3 DECISÃO ADMINISTRATIVA E SUA PREVISIBILIDADE

A Administração pode, a qualquer tempo, rever seus atos. Deve anulá-los, quando eivados de vícios de legalidade, e pode revogá-los

em *discursividade* (TEUBNER, Gunther. *Direito, Sociedade e Policontextualidade*. Trad. Bruna Vieira de Vincenzi e outros. Piracicaba: Unimep, 2005. p. 83). Perdeu-se a noção do que é especialmente *jurídico* e a “clara ideia do inter-relacionamento” entre o *social* e o *jurídico*, uma vez que não possuem mais o “selo do direito estatal”. Nesse sentido, não há mais condições de se falar em “autonomia do Direito” como tradicionalmente se busca falar. Essa noção autônoma só tem sentido no âmbito de um paradigma estatal, em que o Direito “produzido” pela política se diferencia desta, limitando-a, por sua vez (OST, François. *Contar a lei: as fontes do imaginário jurídico*. Trad. Paulo Neves. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2004. p. 13).

²² ROCHA, Leonel Severo. *Epistemologia Jurídica e Democracia*. 2. ed. São Leopoldo: Unisinos, 2003. p. 107.

por motivo de conveniência ou oportunidade, no âmbito da chamada “discricionariedade administrativa” – respeitados, é claro, os direitos adquiridos²³. Nota-se, todavia, que, nos casos relacionados acima (anulação ou revogação), há um determinado ato normativo bem definido a ser anulado ou revogado. A reflexão que estamos propondo não se debruça sobre textos normativos – sobre estes há muitos trabalhos a respeito²⁴ –, mas, sim, sobre uma certa “normatividade comportamental”, ou seja, sobre a normatividade que se poderia extrair das práticas sociais reiteradas e consolidadas em determinado contexto histórico definido, sem, com isso, imobilizar a atuação da Administração Pública²⁵ – e, sim, reconhecer que o

²³ Art. 53, da Lei nº 9.784/99: “Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”. Na mesma linha, disciplina o Verbete Sumular nº 473 do Supremo Tribunal Federal: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

²⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 811; PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 1020; PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 708; DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748; DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: *Revista Jurídica Empresarial*, n. 3, jul./ago, 2008. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>; TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. In: *Consultor Jurídico* (Conjur). Coluna Consultor Tributário. 24 abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>.

²⁵ É isso o que normalmente está por trás das conhecidas “mudanças de entendimento”, “alterações de critério jurídico”, “nova interpretação”. Por isso, repetimos: não estamos buscando imobilizar a atuação administrativa – muito antes, pelo contrário. Após a leitura atenta dos referenciais teóricos trabalhados nesse ensaio, uma afirmação desse tipo seria uma infundada acusação de recairmos justamente na *metafísica* que estamos criticando.

sentido das disposições legais se alteram com o passar do tempo, que a Administração tem papel fundamental na “atribuição cotidiana de sentido” e que é possível identificar certa *legitimidade* nesse sentido constituído na *práxis social*, ainda que não haja um ato normativo expedido pelo respectivo órgão.

Obviamente em outro contexto, Hans Kelsen, numa interessante abordagem sobre a “criação do Direito”, reconhecia a normatividade consuetudinária, uma vez que “o costume é um procedimento criador de direito no mesmo sentido que o é a legislação”, todavia, uma “criação de Direito descentralizada”:

A afirmação de uma regra consuetudinária se torna Direito apenas por meio de seu reconhecimento por parte das cortes que aplicam a regra, não é mais nem menos correta que a mesma afirmação feita com referência a uma regra decretada pelo órgão legislativo. Cada uma delas era Direito “antes de receber a chancela da autenticação judicial”, já que o costume é um procedimento criador de direito no mesmo sentido que o é a legislação. A diferença real entre Direito consuetudinário e Direito estatutário consiste no fato de que o primeiro é uma criação de Direito descentralizada ao passo que o segundo é uma criação de Direito centralizada²⁶.

²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5.ed. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 186-7. Quando nos referimos a Kelsen, não estamos necessariamente referendando sua elaboração epistemológica; o que se reconhece é a importância do autor na elaboração da Teoria do Direito brasileiro. Desse modo, a constatação kelseniana lançada no texto acaba se destacando por duas razões principais: em virtude da sua antecipação, mas principalmente por sabermos o quanto de Kelsen “existe” no modo como entendemos o Direito no País. Desse modo, ao se desenvolver uma Teoria Crítica do Direito, a partir de novos paradigmas, o autor de Teoria Pura do Direito inevitavelmente deve ser enfrentado. Nesse sentido, ver: FERRAZ Jr. Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. Técnica, decisão e dominação. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994; FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1998; ROCHA, Leonel Severo. *A Problemática Jurídica: Uma Introdução Transdisciplinar*. Porto Alegre: SAFE, 1985; ROCHA, Leonel Severo. O sentido político da Teoria Pura do Direito. *Revista Sequência*, Florianópolis, n. 9, p. 57-75, jun. 1984; ROCHA, Leonel Severo. Três Matrizes da Teoria Jurídica. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan (Org.). *Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos*. 1999. São Leopoldo: Unisinos, 1999 p. 121-136; e WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*. Porto Alegre: SAFE, 1995.

Nesse sentido, temos muito o que aprender com o direito inglês. Entretanto, ao contrário do que muitos sustentam, “o direito inglês não é um direito consuetudinário”. “A *common law* teve por efeito fazer desaparecer o direito consuetudinário da Inglaterra, existente nos costumes locais”²⁷. A noção de costume (*custom*) desempenha um papel muito secundário no direito inglês, não podendo se comparar à lei e à jurisprudência²⁸.

A vida social é dominada por certos modos de comportamento, tradicionais, que ninguém coloca em questão. Estas regras convencionais de conduta e a prática que inspiram não são, rigorosamente falando, consideradas na Inglaterra nem costumes, nem direito, visto que não receberam, e mal se divisa se elas poderiam e como poderiam receber, a sanção dos juízes²⁹.

²⁷ DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 441. Há muitos enganos acerca da *common law* e o direito inglês: “Antes de tudo o mais, devemos abandonar a ideia tão corrente de que o direito inglês é um direito consuetudinário. (...) Em segundo lugar, devemos abandonar a ideia de que a legislação é, no direito inglês, uma fonte de importância secundária. (...) Na verdade, a Inglaterra não tem códigos, mas o ‘direito escrito’ é tão importante e está tão desenvolvido como o continente europeu. (...) Em terceiro lugar, devemos abandonar a ideia de um regra do precedente aplicada com automatismo e paralisante da evolução do direito inglês”. (DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 441-3).

²⁸ “Atualmente, o costume desempenha uma função muito restrita no direito inglês. Toda a função importante lhe é retirada por uma regra que exige que o costume, para que seja obrigatório, tenha o caráter de costume imemorial”. (...) O costume geral imemorial do reino, sobre o qual teoricamente está fundada a *common law*, sempre foi uma simples ficção. A *common law* pôde retirar algumas das suas regras dos vários costumes locais outrora em vigor, porém o processo em si de constituição da *common law* consistiu em elaborar um direito jurisprudencial, fundado sobre a razão, que substituísse o direito da época anglo-saxônica, fundado sobre o costume”. (DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 437). “Quando um costume é consagrado pela lei ou pela jurisprudência, ele perde seu caráter de costume, tornando-se uma regra jurisprudencial submetida à regra do precedente”. (Id., p. 407-8).

²⁹ DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 438-9.

Mesmo para a *common law*, o costume exposto enquanto prática reiterada não se constitui como direito, eis que ausente elemento fundamental para o tradição inglesa: a elaboração jurisprudencial submetida à regra do precedente. Desse modo, a aproximação possível está em relação a noção de *prática usual*, análoga às convenções constitucionais, à qual ninguém pensa esquivar-se. Portanto, ainda que estejamos tratando do fenômeno jurídico a partir de um nova paradigma, algumas aproximações são possíveis para fins de ilustração – mas jamais podemos afirmar que estamos buscando uma espécie de sincretismo.

Estamos tratando, pois, de um “novo” pluralismo jurídico, na linha que trabalha Gunther Teubner. Não se trata, portanto, de *uma visão antiquada e legalista do pluralismo jurídico* – “que define como um problema do direito oficial reconhecer ordens normativas subsidiárias, entre elas as regionais ou as de regimes corporativos”. Ou seja, “supera concepções hierárquicas do pluralismo jurídico que tendem a assimilar certos níveis jurídicos com a estratificação da sociedade, ignorando fenômenos sociais fora dessa hierarquia”. Mais do que isso: “liberta-se do institucionalismo tradicional, que encontrava o lugar social do pluralismo jurídico incorporado em instituições, corporações e organizações formalmente estruturadas”. Em síntese: “o ‘novo’ pluralismo é não-legalista, não-hierárquico e não institucional. Seu tema são as interações dinâmicas entre uma enorme variedade de *ordens jurídicas* num campo social”³⁰.

Feitas essas considerações, evidenciando o caráter normativo das práticas reiteradas a partir de um novo paradigma jurídico (que extrapola as bases da *civil law* e da *common law*), voltamos a analisar a decisão administrativa, assim como a possibilidade de alteração dos critérios jurídicos que a alicerçaram outrora.

Nesses termos, além de anular e revogar seus próprios atos, a Administração pode alterar o seu entendimento sobre determinada matéria. É dizer: o sentido das coisas não está “imune ao tempo”. Ao contrário. Só é possível dizer que “algo é” em razão da histori-

³⁰ TEUBNER, Gunther. *Direito, Sociedade e Policontextualidade*. Trad. Bruna Vieira de Vincenzi e outros. Piracicaba: Unimep, 2005. p. 86-7.

cidade em que ele inevitavelmente estará imerso: “O texto só é no seu contexto”³¹.

Há aqui a consideração a circunstâncias institucionais apropriadas que fazem com que a comunicação de determinado indivíduo seja considerada uma comunicação normativa, enquanto uma outra comunicação de conteúdo material idêntico, porém expedida em outras circunstâncias, não galgue esse status³².

Não é, pois, qualquer comunicação que se torna normativa. Não basta uma mera expectativa para que esta seja institucionalmente prevista pelo Direito. É necessário algo mais que torne possível: a generalização da expectativa de que todos aceitem a determinada comunicação, recebendo-a como norma jurídica.

Como adverte Luhmann, assim como há *verdades* que não adquirem a qualidade de científicas, *recursos* sem qualidade econômica e *poder* sem qualidade política, existem inúmeras expectativas normativas que não possuem qualidade jurídica. Muitas delas são processadas por outros sistemas normativos (moral, religião) e muitas outras são expectativas personalíssimas, que se limitam à vontade de um certo indivíduo, não sendo possíveis de generalização. Seria inviável e inapropriado

³¹ É justamente com base na noção de *finitude*, *historicidade* e *facticidade*, que Martin Heidegger dirá que *o tempo é o nome do ser*. (HEIDEGGER, Martin. *Tempo e Ser*. In: HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1997. p. 235). “Em ‘Ser e Tempo’ ‘ser’ não é outra coisa que ‘tempo’, na medida em que ‘tempo’ é designado como pré-nome para a verdade do ser, pré-nome cuja verdade é o acontecimento (*Wesende*) do ser e assim o próprio ser”. (HEIDEGGER, Martin. *O retorno ao fundamento da metafísica*. In: HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1997. p. 83). Este ensaio, todavia, não se propõe a aprofundar o modo como a compreensão se dá e como seria possível determinar a validade da compreensão no âmbito jurídico. Para tanto, ver: KÖCHE, Rafael. *Elementos de Hermenêutica Filosófica para a Compreensão do Fenômeno Jurídico*. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Graduação em Direito. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. 2012.

³² VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)constitucionalidade*. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 195.

transformar todas elas em expectativas jurídicas. Por isso o direito cria mecanismos para fazer prevalecer apenas aquelas expectativas reputadas como as mais importantes, de acordo com um juízo que é axiológico e historicamente situado³³.

Então, se sabemos que a Administração Fazendária pode alterar os critérios jurídicos a respeito de determinado assunto – constatação inexorável –, o Direito deve dar subsídios mínimos de previsibilidade em relação às decisões administrativas, de modo a não deixar os contribuintes a mercê da discricionariedade, que, radicalizada nesse contexto, poderia ser sinônimo de arbitrariedade. Essa previsibilidade pode ser avaliada pela normatividade inerente aos textos legais e infralegais – mas também em relação ao que referimos como “normatividade comportamental”. Não há, pois, como negar normatividade às práticas reiteradas da Fiscalização, ainda que inexistente qualquer tipo de ato formal.

A caracterização das normas jurídicas como expectativas generalizadas de comportamento, ou seja, como eventos comunicacionais, permite-nos questionar a onipotência e onisciência conferidas ao legislador pelo pensamento iluminista, assim, uma norma é muito mais do que uma lei, não esgotando o procedimento legislativo a normatividade de um ordenamento jurídico, pois a atribuição de regras e princípios obrigatórios para a sociedade decorre não somente do processo de criação legislativa, mas também e muito mais da praxis social³⁴.

As decisões tomadas pelo contribuinte, desse modo, são calculadas a partir das normas vigentes, incluindo nesse conceito não apenas as regras decorrentes do processo de criação legislativa, mas também aquelas decorrentes da práxis social. Por mais paradoxal que

³³ VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)constitucionalidade*. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 195. Ver também: LÜHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.

³⁴ TORRES, Ana Paula Repolês. A questão da obediência às normas na perspectiva da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 13 set. 2005. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=516.

possa parecer, é justamente com base nessa noção “pulverizada” de normatividade que a segurança jurídica é possível, também como um critério de confiança³⁵.

O que se extrai (...) é que a legalidade, anterioridade, coisa julgada, ato jurídico perfeito, direito adquirido e a proibição da retroatividade são apenas algumas das manifestações da confiança sistêmica, que permanece latente no Sistema do Direito, a agir quando necessário, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro. O modelo centrado na proteção da confiança procura encontrar – além da maior sistematização do Direito e sua aproximação *segura* com o Fato Social – ficar entre a clássica ideia de segurança jurídica a qualquer custo (manutenção do *status quo*) e o realismo que nega por completo qualquer ambiente de segurança; por isso que os sistemas contemporâneos têm dado relevante valor à confiança sistêmica, pois através dela é possível pensar nas mutações necessárias do Direito para adaptar-se à realidade social, mas com a previsibilidade e segurança jurídica para não distorcer o Sistema³⁶.

³⁵ Quando nos referimos à noção de *trust* (confiança), estamos nos referindo a noção desenvolvida por autores como Garcia de Enterría (*Democracia, Jueces y Control de la Administración*. 4 ed. Civitas: Madrid, 1998). Tal ressalva se faz necessária, uma vez que, ao fazermos diversas aproximações com a *common law*, o leitor poderia confundir essa noção de *trust* com o instituto jurídico desenvolvido no âmbito do direito inglês a partir da *equity*. Sobre este aspecto, ver: DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 384-407.

³⁶ LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>. p. 8. “Os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos”. (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995. p. 373). “A estabilidade ou eficácia *ex post* da segurança jurídica: uma vez adoptadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, as decisões estaduais não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável alteração das mesmas quando ocorram

No âmbito administrativo e tributário, a mesma constatação pode ser verificada: “o costume sendo de natureza eminentemente factual, só ingressa no ordenamento quando este, por meio do antecedente de uma norma, admiti-lo”³⁷. E de que modo a “normatividade do costume” ingressa no ordenamento jurídico? Por meio de regras institucionalizadas, como o caso da Lei nº 9.784/99, que regula as normas gerais aplicáveis aos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, no parágrafo único, inciso XIII, do seu artigo 2º, que *estabelece a irretroatividade de novas orientações administrativas*³⁸, e do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 1966), em seu artigo 100, inciso III, que afirma que as *práticas reiteradamente observadas pela autoridade administrativa são normas complementares* à legislação tributária, impedindo a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nesses casos, de acordo com seu parágrafo único.

Lei 5.172/1966: Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as *práticas reiteradamente observadas pela autoridade administrativa*;

pressupostos materiais particularmente relevantes. (2) previsibilidade ou eficácia ex ante do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos actos normativos”. (Id., p. 380).

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 37.

³⁸ Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999: “Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”. (grifo nosso).

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

Parágrafo único. *A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.* (grifo nosso).³⁹

Se, de algum modo, um “comportamento” se torna vinculativo, começamos a rever certos horizontes normativos em uma terra marcada pela herança da *civil law* e pela *necessidade* de um direito escrito, formal, devidamente juridicizado por meio de um órgão competente centralizado. Destarte, a afirmação de Hans Kelsen anteriormente destacada faz sentido em um contexto que talvez o próprio autor não imaginou.

4 A PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DEVE AVALIAR AS CONDIÇÕES DE POSSIBILIDADE PARA O RECONHECIMENTO DAS EXPECTATIVAS NORMATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Em apertada síntese, vimos, até aqui, que o aperfeiçoamento da tecnologia fiscal, a complexidade das obrigações tributárias (prin-

³⁹ É justamente a partir desse tipo de parâmetro que a noção de “fontes do direito”, em especial, do Direito Tributário, pode ser compreendida e que esse excerto se justifica. Nesse sentido, ver: GRAU, Eros Roberto. Conceito de tributo e fontes do direito tributário. São Paulo: Ibet Resenha Tributária, 1975. Esse critério vem sendo adotado, em certa medida, pela jurisprudência das cortes superiores. (Cf. Resp 162.616/CE. Recurso Especial nº 1998/0006152-5. Relator: Ministro José Delgado. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 02/04/1998. Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 53. RSTJ vol. 107 p. 85. Ementa: “Tributario. Prática reiterada de atos pela administração. Penalidade inaplicável. Inteligência do art. 100, inc. III, par. unico, do CTN. 1. *Restando configurada a prática constante de atos pela Administração, ha de se aplicar o preceito insculpido no art. 100, III, par. unico, 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.* 2. Recurso improvido”; REsp 98.703/SP. Recurso Especial nº 1996/0038538-6. Relator: Ministro Ari Pargendler. Órgão Julgador: Segunda Turma. Data do Julgamento: 18/06/1998. Data da Publicação/Fonte: DJ 03/08/1998 p. 179. RSTJ vol. 113 p. 124. Ementa: “Tributario. Práticas administrativas. *Se o contribuinte recolheu o tributo a base de prática administrativa adotada pelo fisco, eventuais diferenças devidas so podem ser exigidas sem juros de mora e sem atualização do valor monetario da respectiva base de calculo* (CTN, art. 100, III c/c par. unico). recurso especial conhecido e provido, em parte”. (grifo nosso).

principal e acessória), o volume de atos normativos em matéria tributária expedidos por hora no Brasil, as severas multas e penalidades frente ao descumprimento das obrigações impostas ao contribuinte, requerem, por parte deste, uma postura profissional extremamente especializada.

O Estado, por sua vez, possui papel essencial nesse contexto. É o responsável por regulamentar as leis, por expedir atos normativos capazes de definir os critérios jurídicos que serão levados em consideração (fundamento) na aplicação da lei. Destaca-se, nesse sentido, não só os Decretos, Resoluções e Instruções Normativas, que possuem, de certa forma, esse caráter, mas principalmente os Atos Declaratórios Interpretativos, os Pareceres e as Soluções de Consulta sobre Interpretação da Legislação Tributária (as chamadas “Soluções de Consulta”).

Conforme se buscou delinear, o contribuinte, por meio desses atos normativos, consegue compreender os critérios jurídicos que serão empregados em eventual fiscalização e lançamento tributário. Grosseiramente, poderíamos dizer que: a partir das respostas formais que as instituições estatais conferem, é possível definir qual o seu “entendimento” sobre determinado assunto. Ou seja, ainda que não se concorde com eles, é possível, minimamente, saber a “posição” do Fisco.

Entretanto, não estamos tratando da definição dos critérios jurídicos por atos formais. Com relação a estes, a sua determinação é de fácil identificação (eis que estão formalmente estampados). Estamos nos referindo àqueles critérios jurídicos que são estabelecidos de forma difusa, descentralizada e não hierarquizada, por meio das relações comunicacionais, no sentido luhmaniano, estabelecidas entre contribuinte e Administração Fazendária – entendida esta como todo o corpo institucional responsável por fiscalizar, lançar, cobrar e executar os créditos tributários, razão pela qual as Procuradorias Gerais dos Estados possuem papel fundamental⁴⁰.

⁴⁰ E, nesse sentido, destaca-se importante publicação da *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Especial 45 anos da PGE. Vol. 1. Porto Alegre. P. 1-361.

Embora a doutrina tributarista não trate dessas relações comunicacionais, fundamentais para a constituição do sentido normativo de um ato legal específico, não quer dizer elas não existam. Os contribuintes estão em constante *relação* com o Fisco e demais contribuintes: recebem orientações e respostas informais de procuradores e auditores-fiscais; conhecem outros contribuintes que foram fiscalizados, os quais foram autuados ou não, com base em determinados critérios jurídicos utilizados pelo Fisco. Ora, o sentido da norma só se dá por instâncias centralizadas de decisão? Como vimos, a resposta para essa questão só pode ser negativa. Ou seja, a ausência de ato formal não é determinante para o estabelecimento de critérios jurídico, uma vez que a “comunicação generalizada” produz sentido (ou mais, produz *verdade*).

Admitindo isso como verdadeiro, que há o estabelecimento de critérios jurídicos de forma difusa, descentralizada e não hierarquizada, uma segunda questão emerge: quando houver a alteração desses critérios jurídicos, os efeitos dessa alteração poderiam retroagir? Muitas vezes, a Administração Fazendária possui determinado “entendimento” sobre dada matéria, e os contribuintes, por sua vez, cumprem (ou não) as “determinações” do Fisco (as aspas são necessárias, pois são formas de “determinações” que extrapolam a nossa noção de Direito, em virtude de seu caráter de não oficialidade). Com o tempo, em virtude das “mutações jurisprudenciais”, um novo entendimento se consolida no âmbito administrativo ou judicial, que impõe um “novo comportamento” à Administração Fazendária.

Se pensarmos que os efeitos poderiam retroagir nesse caso, acabaríamos admitindo a possibilidade de o Fisco orientar o contribuinte em um sentido, cobrá-lo a partir desses ditames, e, de um momento para o outro, alterar esses critérios e cobrar retroativamente algo que ele entendia que não era devido daquela forma⁴¹. Não é

⁴¹ Bolzan de Moraes, por exemplo, reconhece uma democracia e uma cidadania “multifacetada” e “multipolarizada”, que acaba, em última análise em uma nova concepção de Direito e de Estado. Não questionará sobre o Estado Pós-Nacional, mas sobre a possibilidade de se falar em “Pós-Estado”. MORAIS, José Luis Bolzan. Direitos Humanos, Globalização e Constituição. Vínculos feitos, desfeitos e defeitos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, Vol. 25, n. 56, p. 117-138, 2002, p. 154.

só uma questão de segurança jurídica, mas também uma questão de boa-fé, lealdade e confiança⁴². Houve uma comunicação legítima, que produziu um sentido, historicamente determinado. Não se pode dizer que os atores envolvidos violaram a lei. “O tempo é o nome do ser”, dirá Martin Heidegger⁴³. Ninguém está imune ao tempo; nem mesmo o sentido do texto normativo. Agora, isso não significa que essas conformações devam artificialmente “voltar no tempo”. É mais do que dizer: “entendia de um jeito; agora, não entendo mais”; é dizer, “não entendo mais assim” e, além disso, “como se” nunca tivesse entendido daquela forma. Ora, seria concordar que o Fisco orientasse um contribuinte num sentido e, anos depois, revisitasse seu posicionamento e, artificialmente, fingisse que ele não tivesse existido.

É papel do Procurador do Estado avaliar as condições de possibilidade dessa expectativa normativa de modo a reconhecer (ou não) seu caráter de generalidade, desde sua função de consultoria e assessoramento jurídico, quanto seu papel na representação judicial. Essa é uma leitura constitucional necessária, senão vejamos:

Constituição Federal de 1988. DA ADVOCACIA PÚBLICA. Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. (grifo nosso).

(...)

§ 3º. Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas.

⁴² E, nesse sentido, ver: LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. A proteção da confiança nas relações obrigacionais entre entes federativos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 31, n.º 66. Porto Alegre, jul. dez 2007. p. 69-88.

⁴³ HEIDEGGER, Martin. Tempo e Ser. In: HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1997. p. 235.

Também assim disciplina o art. 155 da Constituição Estadual do Rio Grande do Sul, senão vejamos:

Art. 115 - Competem à Procuradoria - Geral do Estado a representação judicial e a consultoria jurídica do Estado, além de outras atribuições que lhe forem cometidas por lei, especialmente:

I - propor orientação jurídico-normativa para a administração pública, direta e indireta;

II - pronunciar - se sobre a legalidade dos atos da administração estadual;

III - promover a unificação da jurisprudência administrativa do Estado;

IV - realizar processos administrativos disciplinares nos casos previstos em lei, emitindo pareceres nos que forem encaminhados à decisão final do Governador;

V - prestar assistência jurídica e administrativa aos Municípios, a título complementar ou supletivo;

VI - representar os interesses da administração pública estadual perante os Tribunais de Contas do Estado e da União.

Portanto, numa perspectiva constitucional, é possível aferir o papel do Procurador do Estado na defesa da ordem tributário. No caso do Estado do Rio Grande do Sul, complementarmente às definições constitucionais, a Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado⁴⁴ acaba disciplinando essas funções de forma pormenorizada. De acordo com o art. 2º, é função da Procuradoria Geral do Estado: exercer a representação judicial do Estado, de suas autarquias e fundações de direito público (inciso I); prestar consultoria jurídica à administração pública estadual direta e indireta (inciso II); zelar pelo cumprimento da Constituição da República Federativa do Brasil e da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, bem como pelos preceitos fundamentais delas decorrentes (inciso III); zelar pela constitucionalidade dos atos de governo e pela observância dos princípios inerentes à administração pública (IV); propor orientação jurídico-normativa para a administração pública estadual direta e indireta (inciso X); exercer a representação em juízo nos processos a cargo da Procuradoria-Geral do Estado em fase de liquidação e

⁴⁴ Lei Complementar Estadual nº 11.742, de 17 de janeiro de 2002.

execução de sentença, bem como nos precatórios junto aos Tribunais (inciso XVII).

E mais do que isso:

Art. 26 - O Procurador do Estado exerce função essencial à justiça e ao regime da legalidade dos atos da administração pública estadual, gozando, no desempenho do cargo, das prerrogativas inerentes à atividade da advocacia, além das estabelecidas nesta Lei Complementar, sendo inviolável por seus atos e manifestações oficiais, nos termos da lei.

§ 1.º - No exercício das prerrogativas de que trata o caput, a independência funcional do Procurador do Estado não elide o dever de zelar pelo contraditório e a ampla defesa em favor de seus constituintes institucionais e legais, em todas as instâncias, ressalvados os casos em que a pretensão resistida tenha abrigo:

I - em parecer a que se tenha atribuído caráter jurídico-normativo;

II - em orientação uniforme de instâncias não ordinárias do Poder Judiciário.

(...)

Art. 31 - No exercício de suas funções, o Procurador do Estado poderá:

I - agir em defesa da observância dos princípios e normas das Constituições Federal e Estadual pelos:

- a) poderes estaduais;
- b) órgãos da administração pública estadual;
- c) concessionários e permissionários de serviço público estadual;
- d) entes que exerçam outra função delegada do Estado ou executem serviço de relevância pública.

II - fazer recomendações aos órgãos da administração pública estadual para maior celeridade e racionalização dos procedimentos administrativos;

III - requisitar, a entidades públicas ou privadas, informações escritas, expedientes e processos administrativos, traslados, documentos em geral, cópias, inclusive autenticadas, diligências, esclarecimentos, ter acesso a sistemas e arquivos informatizados, assim como adotar outras medidas que entender necessárias a instruir processos ou procedimentos em que officie, observados os trâmites legais próprios quanto ao sigilo bancário, telefônico e fiscal;

(...)

Art. 32 - Constituem prerrogativas do Procurador do Estado, além de outras previstas nesta Lei:

I - inviolabilidade pelo teor de suas manifestações oficiais, nos limites da independência funcional; (grifo nosso).

A Procuradoria Geral do Estado (RS) possui órgãos de execução com funções especializadas em razão da matéria. No âmbito tributário, o Regulamento da PGE (Decreto 42.819/2004) assim dispõe, em seu art. 11:

Art. 11. A Procuradoria Fiscal compete exercer a representação judicial e a consultoria jurídica nas matérias de natureza tributária e financeiro-fiscal, inclusive as relacionadas com a arrecadação ou a cobrança dos créditos da Fazenda Pública inscritos em dívida ativa e dos títulos executivos do Tribunal de Contas.

Não há como negar o caráter essencial da Procuradoria Fiscal na defesa da ordem tributária do Estado. Institucionalmente, ela possui um caráter de especial relevância. Entre as atribuições da Procuradoria Geral do Estado, está a chamada “orientação jurídica”, que se poderia dividir em duas: consultoria e assessoramento. A primeira é exercida “com larga autonomia em benefício imediato da própria ordem jurídica e de toda a sociedade, pois com ampla liberdade aponta qual a melhor decisão ou o melhor caminho, em termos jurídicos, a seguir”. A segunda, por sua vez, é “função ancilar o de apoio, exercida com menos autonomia e em benefício do Estado, para operacionalizar, conforme o ordenamento jurídico, uma decisão política”. Nessa distinção aludida por Cláudio Grande Jr., residiria “uma distinção fundamental em relação ao Ministério Público brasileiro, que exerce apenas advocacia para a sociedade, enquanto a advocacia pública serve tanto para a sociedade (consultoria) como para o Estado (assessoramento)”⁴⁵.

⁴⁵ GRANDE Jr., Cláudio. Advocacia Pública: estudos classificatórios de direito comparado. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 31, n. 66, p. 183-210, jul./dez. 2007, p. 187. Nesse sentido, ver também: HOLLIDAY, Gustavo Calmon. A competência das procuradorias como órgãos de assessoramento jurídico do Estado e a necessidade de autonomia. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre. Vol. 30, n. 64, p. 63-68, jul-dez. 2006.

Portanto, sem prejuízo ao papel do Poder Judiciário em matéria tributária, é por meio da Procuradoria do Estado que o reconhecimento administrativo (ou mesmo judicial) das “relações comunicacionais generalizadas” e de formação de “expectativas normativas” é possível, de modo que, somente assim, também é possível compreender a complexidade do fenômeno jurídico – além de pautar a atuação estatal por meio de uma *justiça fiscal*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS: (IR)RETROATIVIDADE DOS EFEITOS E AS AMARGAS CONSEQUÊNCIAS

O que se pretendeu até aqui não foi nada mais do que buscar reconhecer certa normatividade às relações comunicacionais entre os atores sociais, evidenciando o caráter democrático das instituições e o papel do Procurador do Estado na defesa da ordem tributária, aliando o *direito fundamental a uma boa administração*⁴⁶ ao *dever fundamental de pagar impostos*⁴⁷.

Uma vez determinada a existência de uma prática reiterada da Administração Fazendária, a legislação impede a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, caso ela altere seu entendimento acerca da matéria em questão. Conforme descrevemos anteriormente, essas são as disposições do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN. Entretanto, se analisada as disposições do art. 146 do CTN, é possível questionar a exigência do próprio tributo⁴⁸, nos

⁴⁶ Cf. MORGADO, Cíntia. Direito à boa administração: recíproca dependência entre direitos fundamentais, organização e procedimento. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. n.º 65, 2010, p. 68 e seguintes, e FREITAS, Juarez. *Direito Fundamental à boa administração*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 114-125.

⁴⁷ Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 2005; BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

⁴⁸ Nesse sentido, Ives Gandra leciona: “Tenho para mim que o art. 146 do CTN já de ser entendido em consonância com o art. 100 do CTN, sempre à luz do

casos objeto do presente ensaio, senão vejamos:

Lei 5.172/1966: Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Uma necessária diferenciação deveria ser feita para poder entender os efeitos do art. 146 às disposições do art. 100, III, ambos do CTN, justamente em virtude de um instituto jurídico fundamental em Direito Tributário, qual seja: o *lançamento*⁴⁹. Não temos espaço

princípio da irretroatividade constitucional. O art. 100 do CTN nitidamente é voltado à orientação contra a lei, em que o contribuinte não pode ser apenado por seguir interpretação incorreta”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI – inteligência da Lei nº 9.7999/1999 e, Face do Princípio – Direito ao Aproveitamento do Crédito de Tributos em Operações Finais Imunes, Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero – Parecer. *Revista de Estudos Tributários*, n.56, Julho-Agosto de 2007, p. 17). Vert também: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

⁴⁹ O lançamento tributário é regido pelo princípio da inalterabilidade, ou seja, uma vez realizado não pode mais sofrer modificação pela autoridade administrativa (art. 146, CTN). Entretanto, algumas exceções foram previstas e elencadas nos incisos I, II e III do art. 145, que alude: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”. Para entender quando a administração poderá alterar um lançamento realizado, faz-se necessário diferenciar o instituto do “erro de direito” e o instituto do “erro de fato”. Ver, para tanto: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, e BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Atual. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997). Em poucas palavras, o “erro de direito” ocorre quando há mudança ou substituição do critério jurídico relativo ao fato gerador, que poderá levar a Administração a alterar o lançamento realizado. Entretanto, essa alteração só poderá ser aplicada para os fatos que ocorreram depois da mudança, devendo retroagir somente se for para beneficiar o contribuinte (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 147). Isso não é novidade. A Súmula nº 227, do extinto TFR (Tribunal Federal de Recursos) afirmava que: “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”.

para isso neste ensaio. Portanto, a problemática deve ser avaliada mais a fundo para poder determinar se, alterado o critério jurídico consolidado pela prática reiterada da Administração Fazendária, os efeitos não retroagiriam apenas com relação às penalidades, mas também em relação ao próprio tributo. A conclusão por uma ou por outra implicaria consequências severas aos contribuintes.

Uma empresa, por exemplo, ancorada nas orientações do Fisco, busca cumprir com a legislação tributária; define o preço dos serviços ou mercadorias com base na tributação a que está sujeita. Em outras palavras, a tributação compõe o custo. Se, após anos de legítima comunicação generalizada entre Fisco e contribuinte, constituída uma expectativa normativa de tal sorte que seja possível dizer que se trata de uma norma jurídica, a Administração Fazendária resolver alterar os critérios jurídicos em que se pautaram (Fisco e contribuintes) e cobrar os últimos cinco anos de tributos, comprometeria a própria existência de muitos contribuintes.

Por isso, Administração Fazendária e tributação não podem ser pensadas distante das noções de segurança jurídica, confiança e boa-fé⁵⁰. É crucial estabelecer “regras claras que ofereçam segurança jurídica aos agentes econômicos envolvidos (credores da sociedade, contribuintes e Fisco), no que tange à contabilidade comercial e fiscal, à administração, à fiscalização dos tributos e ainda ao sigilo bancário”⁵¹.

A ideia de protecção da confiança não é senão o princípio da segurança jurídica na perspectiva do indivíduo, ou seja, a segurança jurídica dos direitos e demais posições e relações jurídicas dos indivíduos, segundo a qual estes devem poder confiar em que tanto à sua actuação como à actuação das

⁵⁰ Essa constatação se torna ainda mais relevante quando nos defrontamos com a concepção de Pérez Luño, que afirma que há uma aproximação inevitável entre *segurança e justiça*. (PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Seguridad jurídica y sistema cautelar. Doxa: Publicaciones periódicas*, Alicante, n. 7, p. 327-349, 1990. Disponível em: www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01371630233495944102257/cuaderno7/doxa7_12.pdf. p. 335)

⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Atual. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 827.

entidades públicas incidente sobre os seus direitos, posições e relações jurídicas, adoptada em conformidade com normas jurídicas vigentes, se liguem efeitos jurídicos duradouros⁵².

Desse modo, estamos apontando para uma nova forma de compreender o fenômeno jurídico e o próprio Direito, na linha trabalhada, por exemplo, por Gunther Teubner⁵³. Estamos diante de uma nova compreensão dos influxos do tempo no Direito e na decisão administrativa. Em relação ao tempo, a decisão pode se dar de duas maneiras, na linha que aborda Leonel Severo Rocha. Ela pode estar voltada para o futuro, *produzindo tempo e diferença* (programação finalística); ou voltada para o passado, *negando o tempo, produzindo repetição* (programação condicional). Nesse sentido, quando alguém produz *diferença*, emprega o que se pode denominar de programação finalística, frustrando as expectativas normativas na sociedade⁵⁴.

Portanto, há um limite muito tênue entre uma expectativa individualizada e outra generalizada de tal forma que se possa exigir a aplicação da lei de uma determinada forma (constituição de sentido), sem com isso romper com o Direito – e, sim, ampliar suas fontes tradicionais. É dizer: só é possível determinar a vinculatividade da Administração Fazendária (por meio da juridicização da expectativa normativa) no caso concreto – demonstração que se torna extremamente difícil de realizar; mas, no plano epistemológico, essa é uma constatação possível.

Se, de um lado, a negação da normatividade às comunicações generalizadas entre o Fisco e contribuintes, que elaborou uma legítima expectativa normativa capaz de proteger as relações jurídico-tributárias estabelecidas nessas bases, a mera retórica extraída da postura defendida neste trabalho pode ocasionar efeitos perversos em outro sentido. Ou seja, se, por um lado, protegeríamos a sociedade a partir

⁵² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 395. Ver também: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 440-450.

⁵³ TEUBNER, Günther. *Direito, sistema e policontextualidade*. Piracicaba: Unimep, 2005.

⁵⁴ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p. 126.

desses pressupostos (de segurança jurídica e confiança permeada pela “normatividade comportamental”), abriríamos margem argumentativa – ainda que sob um manto meramente retórico – de contribuintes se valerem de posturas omissivas ou fraudulentas perpetradas pela Administração Fazendária para defender ilegalidades. Em outras palavras, reconhecemos o risco de, buscando conservar o *status quo*, certos contribuintes buscarem, por meio do raciocínio desenvolvido neste ensaio, impedirem que a Administração Fazendária passe a cobrar tributos que não eram cobrados – não pela alteração de um critério jurídico (ambos legítimos), mas pela alteração de uma postura, que, muitas vezes, pode se revestir de mera omissão do Fisco, mas, em outras tantas, de corrupção dos agentes públicos⁵⁵.

É nos limites epistemológicos traçados neste ensaio que a tese esboçada faz sentido, devendo ser avaliada, caso a caso, a legitimidade da comunicação, em que as condições e circunstâncias historicamente definidas e bem localizadas podem ser avaliadas, de modo a estabelecer se as práticas reiteradas da Administração Fazendária vinculam sua decisão, tanto na imposição de penalidades, quanto na apuração do tributo.

⁵⁵ Importante análise realizada em: MENDONÇA, José Vicente Santos de. A responsabilidade pessoal do parecerista público em quatro standards. *Revista Brasileira de Direito Público – RBD*, Belo Horizonte, ano 7, n. 27, out./dez. 2009. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/263739/DLFE-30775.pdf/10AResponsabilidadePessoaldoPareceristaPublicoemquatrostandards.pdf>. Acesso em: 16 set. 2013. Nesse contexto, não como não destacar o problema da falta de autonomia das Procuradorias dos Estados: “Somente com a almejada independência as procuradorias ficariam livres das necessidades ideológicas dos administradores que se sucedem de quatro em quatro anos, podendo, enfim, reestruturar esses órgãos de forma a cumprirem plenamente sua atribuição constitucional que é, em última análise, a preservação do interesse e do patrimônio público. (HOLLIDAY, Gustavo Calmon. A importância das Procuradorias como órgãos de assessoramento jurídico do Estado e a necessidade de sua autonomia. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 30, n. 64, Porto Alegre, p. 63-68, jul.-dez. 2006, p. 68).

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atual. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Délton Winter de. O direito como um sistema social autopoiético: auto-referência, circularidade e paradoxos da teoria e prática do direito. Disponível em: http://simaocc.home.sapo.pt/e-biblioteca/pdf/ebc_delton.pdf.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: *Revista Jurídica Empresarial*, n. 3, jul./ago, 2008. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>.

_____. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, Vol. II, p. 729-748.

DIEESE. *10 Ideias para uma Tributação mais Justa*. São Paulo: DIEESE. 2013. Disponível em: http://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10-ideias_completo.pdf.

ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. 4 ed. Civitas: Madrid, 1998.

FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Introdução ao Estudo do Direito*. Técnica, decisão e dominação. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FREITAS, Juarez. *Direito Fundamental à boa administração*. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRANDE Jr., Cláudio. Advocacia Pública: estudos classificatórios de direito comparado. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 31, n. 66, p. 183-210, jul./dez. 2007.

GRAU, Eros Roberto. *Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo: Ibet Resenha Tributária, 1975.

HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

HOLLIDAY, Gustado Calmon. A importância das Procuradorias como órgãos de assessoramento jurídico do Estado e a necessidade de sua autonomia. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 30, n. 64, Porto Alegre, p. 63-68, jul.-dez. 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBDT. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 24 anos da Constituição Federal de 1988*. Estudo coordenado por Gilberto Luiz do Amaral, João Eloi Olenike e Letícia M. Fernandes do Amaral. Curitiba, 2012. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/70/Em24AnosDeConstituicao46MilhoesDeNormasCriadas.pdf>.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5.ed. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

KÖCHE, Rafael. *Elementos de Hermenêutica Filosófica para a Compreensão do Fenômeno Jurídico*. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Graduação em Direito. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. 2012.

_____. Obrigações acessórias ameaçam a atividade empresarial contábil. In: *Jornal do Comércio*, JC Contabilidade, Porto Alegre, 26 set. 2012, p. 3.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. A proteção da confiança nas relações obrigacionais entre entes federativos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 31, n.º 66. Porto Alegre, p. 69-88, jul.dez 2007.

LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.

_____. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI – inteligência da Lei nº 9.799/1999 e, Face do Princípio – Direito ao Aproveitamento do Crédito de Tributos em Operações Finais Imunes, Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero – Parecer. *Revista de Estudos Tributários*, n.56, Julho-Agosto de 2007.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. A responsabilidade pessoal do parecerista público em quatro standards. *Revista Brasileira de*

Direito Público – RBD, Belo Horizonte, ano 7, n. 27, out./dez. 2009. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/263739/DLFE-30775.pdf/10AResponsabilidadePessoaldoPareceristaPublicoemquatrostandards.pdf>. Acesso em: 16 set. 2013.

MORAIS, José Luis Bolzan. Direitos Humanos, Globalização e Constituição. Vínculos feitos, desfeitos e defeitos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, Vol. 25, n. 56, p. 117-138, 2002, p. 154.

MORGADO, Cíntia. Direito à boa administração: recíproca dependência entre direitos fundamentais, organização e procedimento. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. nº 65, 2010.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 2005.

OST, François. *Contar a lei: as fontes do imaginário jurídico*. Trad. Paulo Neves. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. Seguridad jurídica y sistema cautelar. *Doxa: Publicaciones periódicas*, Alicante, n. 7, p. 327-349, 1990. Disponível em: www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01371630233495944102257/cuaderno7/doxa7_12.pdf.

Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Especial 45 anos da PGE. Vol. 1. Porto Alegre. P. 1-361.

Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Vol. 25, nº: 57, Cadernos de Direito Público: Almiro do Couto e Silva, p. 1-371, supl., dez. 2003.

ROCHA, Leonel Severo. *A Problemática Jurídica: Uma Introdução Transdisciplinar*. Porto Alegre: SAFE, 1985.

_____. Da Epistemologia Jurídica Normativista ao Construtivismo Sistemico. In: *ARS IUDICANDI*. Boletim da Faculdade de Direito (Separata). Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves. Vol 1. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2008.

_____. *Epistemologia Jurídica e Democracia*. 2 ed. São Leopoldo: Unisinos, 2003.

_____. O sentido político da Teoria Pura do Direito. *Revista Sequência*, Florianópolis, n. 9, p. 57-75, jun. 1984.

_____. Três Matrizes da Teoria Jurídica. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan (Org.). *Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos*. 1999. São Leopoldo: Unisinos, 1999 p. 121-136.

_____; SCHWARTZ, Germano; CLAN, Jean. *Introdução à Teoria do Sistema Autopoiético do Direito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SILVA, Almiro do Couto e. 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). In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 237, jul./set. 2004, p. 271-315.

_____. 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). In: *RBDP*, Belo Horizonte, ano 2, n.6, p. 7-59, jul./set. 2004.

_____. Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: *RPGE*, Porto Alegre 27 (57): p. 13-31, 2004.

SINDIFISCO. *Sistema Tributário: diagnósticos e elementos de mudanças*. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.sindifisconacional>.

org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc-2NvbmFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3Npc3Rib-WFfdHJpYnV0YXJpby9Fc3R1ZG9UcmliidXRhcmlvX2NvbXBsZXR-vLnBkZnww.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____. *Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

TEUBNER, Günther. *Direito, sistema e policontexturalidade*. Piracicaba: Unimep, 2005.

_____. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Calouste Gulbekian. 1993.

TORRES, Ana Paula Repolês. *A questão da obediência às normas na perspectiva da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann*. 13 set. 2005. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=516.

TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. In: *Consultor Jurídico (Conjur)*. Coluna Consultor Tributário. 24 abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)constitucionalidade*. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 187-222.

WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*. Porto Alegre: SAFE, 1995.

