

# A tipicidade, presunção de legitimidade e boa-fé na aplicação das sanções tributárias

## Um estudo pela domesticação do poder de polícia fiscal

Alexandre Jorge Carneiro da Cunha Filho<sup>1</sup>  
Juiz de Direito no estado de São Paulo

**Sumário:** Introdução. 1. Poder de polícia na seara tributária: Leviatã sem rédeas. 1.1. Caso concreto: punição por emissão de nota fiscal em operação não tributada. 2. Alguns desafios a serem enfrentados para a domesticação da competência sancionatória estatal. 2.1. Tipicidade. 2.2. Presunção de legitimidade. 2.3. Boa-fé. 3. Nova LINDB: um reforço argumentativo? Conclusão. Referências bibliográficas.

### Introdução

Neste ensaio vamos explorar alguns desafios que se colocam para a legitimidade do exercício do poder de polícia em âmbito tributário.

A administração pública tem dentre as suas atribuições irrenunciáveis a garantia da ordem pública, para o que se vale do poder de império conferido pelo texto constitucional à organização política, ou seja, da prerrogativa de, em conformidade com a lei,<sup>2</sup> estipular regras e exigir a sua observância pelos particulares, aplicando-lhes sanções em caso de descumprimento.

A esse feixe de deveres-poderes a cargo do Estado dá-se o nome de poder de polícia<sup>3</sup>, o qual existe nas mais diversas esferas de atuação pública, do que é exemplo a tributária.

Ou seja, paralelamente ao exercício da competência tributária, vocacionada à arrecadação de recursos para o erário, há, em prol do seu adequado desempenho, competência para que as autoridades administrativas estabeleçam uma série de restrições e condicionamentos a atividades econômicas, medidas tendentes a viabilizar a atuação do Fisco na cobrança de tributos.

---

1 Formado em Direito pela Universidade de São Paulo (2003). Mestre (2013) e doutor (2017) em Direito do Estado pela mesma instituição. Professor de cursos de pós-graduação na Escola Paulista da Magistratura e da graduação da Faculdade de Direito de São Bernardo.

2 Para uma visão profunda do significado do princípio da legalidade para a Administração, para além da cantilena da “legalidade estrita”, segundo a qual o agente Público só poderia fazer aquilo que a lei expressamente autoriza ou determina, ver OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública* - o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2007.

3 Sobre o tema poder de polícia, já tivemos oportunidade de refletir de modo mais abrangente na obra *Poder de Polícia* - compreensão contemporânea do instituto e discussão sobre a possibilidade de delegação do seu exercício a entes privados. São Paulo: Ield, 2014. A respeito confira-se ainda BEZNOS, Clovis. *Poder de Polícia*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979; SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo ordenador*. São Paulo: Malheiros, 2003; VITTA, Heraldo Garcia. *Poder de Polícia*, São Paulo: Malheiros, 2010; PEREIRA, Flávio Henrique Unes. *Regulação, fiscalização, sanção*. Belo Horizonte: Fórum, 2013; MEDAUAR, Odete (coord.). *Poder de polícia na atualidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2014; BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação, regulação*. Belo Horizonte: Fórum, 2016; e GOMES, Estevão. *Poder de Polícia no Direito Administrativo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

Na linguagem usada pelo Código Tributário Nacional, por meio do poder de polícia criam-se obrigações acessórias ao contribuinte, as quais decorrem da legislação tributária e têm por objeto as “prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, §2º do CTB).

Operacionalizando a faceta autoritária do Estado na sua interação com os cidadãos, o poder de polícia, pelo seu grande potencial de lesão ou ameaça de lesão às esferas de liberdade e propriedade dos indivíduos, sempre desperta preocupação quanto ao risco de seu manejo não republicano, ou seja, à revelia de um sistema de garantias instituído de modo a inibir o uso arbitrário do Poder em detrimento dos governados.

O próprio Código Tributário Nacional, que define o instituto (art. 78 do CTN<sup>4</sup>), traz expressamente alguns dos aspectos centrais da sua moldura jurídica, balizas predispostas a evitar o uso abusivo dessa prerrogativa estatal.

No parágrafo único do seu art. 78, prevê o diploma:

*Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.*

O dispositivo, apesar de singelo em sua redação, é riquíssimo em significado.

Afora uma certa idealização quanto à capacidade de a lei predeterminar de modo minucioso a ação estatal, própria da tradicional divisão dos atos administrativos entre vinculados e discricionários<sup>5</sup>, compreensão que a nosso ver pouco ajuda a entender o sentido do princípio da legalidade a reger a Administração Pública, o comando sob exame traz noções de suma relevância para a juridicização da polícia tributária.

Seja para o poder de polícia em geral, seja para a polícia tributária em particular, a conduta do fiscal, para ser legítima, deve se dar nos limites da competência que lhe é conferida pela lei e em conformidade com a disciplina prevista pela legislação para certa atividade, respeitando-se os ditames de um devido processo como mecanismo de controle das suas deliberações tendentes a repercutir na esfera jurídica de terceiros<sup>6</sup>, sem abuso ou desvio de poder, em qualquer hipótese.

Esse é um ideal a ser perseguido no âmbito da polícia tributária, como reflexo de obrigações expressas na Constituição<sup>7</sup> e no Código Tributário Nacional, cujo descum-

4 Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em: 22 abr. 2023.

5 OTERO, Paulo. Legalidade e Administração Pública - o sentido da vinculação administrativa à juridicidade, Coimbra: Almedina, 2007, p. 152 e ss., p. 172 e ss., p. 957 e ss.; BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do Direito Administrativo - direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 34 e ss.

6 Sobre o instituto do “processo” como ferramenta vocacionada a assegurar o exercício legítimo da função administrativa, ver MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2008; SCHIRATO, Vitor Rhein. O processo administrativo como instrumento do Estado de Direito e da Democracia. In MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor R. (org.). *Atuais rumos do processo administrativo*, p. 9/51. São Paulo: RT, 2010; PEREZ, Marcos Augusto. *Testes de legalidade - métodos para o amplo controle jurisdicional da discricionariedade administrativa*, Belo Horizonte: Fórum, 2020.

7 Art. 5, LIV e LV da Constituição, segundo os quais: “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/)

primento implica nulidade dos atos desconformes praticados.

Neste estudo discorreremos sobre problemas verificados na polícia tributária quanto à observância da legalidade e dos ditames de um devido processo.

Para nosso objetivo, nos valeremos de pesquisa bibliográfica e de jurisprudência.

O mote que nos levou a aprofundar a investigação sobre o tema foi um caso que analisamos no exercício da jurisdição, que passamos a descrever a seguir, após uma breve contextualização a respeito de grandes dificuldades vivenciadas pela nossa administração tributária para implementação de um agir pautado em garantias que um Estado de Direito promete em prol dos cidadãos.

## 1. Poder de polícia na seara tributária: Leviatã sem rédeas

A Fazenda Pública brasileira em juízo é tema que certamente merece maior atenção por parte dos nossos pesquisadores.

Na condição de grande litigante, suas leis, regulamentos e condutas (ativas ou omissivas) são diuturnamente desafiados nos Tribunais, sob a alegação de lesão ou ameaça de lesão a direitos e interesses dos administrados<sup>8</sup>.

Chama a atenção o pouco aprendizado institucional decorrente dessa atividade de controle judicial que é feito acerca da legitimidade de atos (ou “não atos”) estatais<sup>9</sup>.

Quem milita na área é testemunha de que alguns assuntos passam décadas sendo decididos pelo Judiciário, de forma crítica ao atuar do órgão controlado, sem que tanto implique uma alteração de conduta por parte deste.

Toda essa movimentação do Estado, seja como controlador (Estado-juiz) seja como controlado (Estado-administrador) certamente gera custos importantes a serem sustentados via cobrança de impostos dos contribuintes.

Além disso é intuitivo que condutas ilícitas reiteradamente praticadas por agentes públicos acarretam sérios prejuízos à confiança que os cidadãos devem ter nas instituições que existem (ou ao menos deveriam existir) para criar condições indispensáveis para o “bem viver” em coletivo (e não como um fim em si mesmo<sup>10</sup>)<sup>11</sup>.

constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 jun. 2023.

8 Sobre os desafios impostos ao sistema de Justiça pelos grandes litigantes, cujas práticas irregulares geram ondas intermináveis de processos seriais a serem analisados pelos Tribunais, ver REFOSCO, Helena Campos. *Ação coletiva e democratização do acesso à justiça*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 203 e ss.; VIARO, Felipe Albertini N.. *Judicialização - análise doutrinária e verificação no cenário brasileiro*, São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 264 e ss.; MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Acesso à justiça - condicionantes legítimas e ilegítimas*, 3. Ed. Bahia: JusPodivm, 2019, p. 141 e ss.

9 CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da. Responsabilidade civil e governança pública: um ensaio sobre o desenho institucional da responsabilidade civil do Estado para o bom funcionamento da burocracia estatal. In DI PIETRO, Maria Sylvia Z.; MARRARA, Thiago; PEDREIRA, Ana Maria; NOHARA, Irene P (org.). *Responsabilidade do Estado - estudos em homenagem ao prof. Edmir Netto de Araújo*, p. 163-175. São Paulo: LiberArs, 2021, p. 167 e ss.

10 Para uma crítica da atuação administrativa indiferente para com os efeitos que esta produz na realidade, ver MARQUES NETO, Flávio Azevedo. A superação do ato administrativo autista. In MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord). *Os caminhos do ato administrativo*, p. 89/113. São Paulo: RT, 2011.

11 Crise de confiança que, vale dizer, vem sendo explorada por movimentos políticos hostis ao regime democrático de governo em suas campanhas antissistema e antipolítica. Sobre o ponto ver MOUNK, Yascha. O povo contra a democracia - por que nossa liberdade corre perigo e como salvá-la, trad. Cássio de Arantes Leite e Débora Landsberg. São Paulo: Companhia das Letras, 2019, p. 125 e ss.; TORMEY, Simon. Populismo - uma breve introdução, trad. Mário Molina, São Paulo: Editora Cultrix, 2019, p. 85 e ss.; STANLEY, Jason. Como funciona o fascismo - a política do “nós” e “eles”, trad. Bruno Alexander. 2. Ed. Porto Alegre: L & PM, 2019, p. 80 e ss.; EATWELL, Roger; GOODWIN, Matthew. Nacional-populismo - a revolta contra a democracia liberal,

Nada obstante, como se o custo financeiro e de confiança de um agir estatal ilegítimo não fossem argumentos a serem sequer sopesados na reflexão sobre possíveis alterações na formatação de serviços públicos, diariamente os Tribunais são chamados a analisar, repetidamente, os mesmos temas, envolvendo um mesmo grande litigante, sem que seja possível aferir que utilidade isso traz à população.

Enquanto esperamos que o Poder Público possa, algum dia, revelar qual benefício que esse tipo de postura gera ao menos para ele, isso após fazer a conta de gastos com o aparato estatal utilizado tanto para fiscalizar suas atividades como para defendê-lo junto a tais instâncias, suspeita-se que em muitas situações estaríamos diante do chamado “ilícito lucrativo”, ou seja, da possibilidade de o Estado obter, violando a lei ou a Constituição, ingressos de recursos em seus cofres<sup>12-13</sup>.

Se esse é um fenômeno que se observa na atuação estatal em geral, ele também se verifica na seara tributária em particular, só que aqui talvez com um propósito arrecadatório mais evidente.

Contudo, em se falando de poder de polícia tributária, nunca a perspectiva “lucrativa” poderia servir de móvel para os agentes estatais<sup>14</sup>.

A competência do Estado vocacionada a obter ingressos ao erário é a tributária.

O poder de polícia, por sua vez, deve se pautar exclusivamente pelo propósito de garantir o cumprimento das regras que existem para, na seara em apreço, viabilizar a cobrança de tributos pelo Fisco.

Para que tanto ocorra, correndo o risco de dizer uma evidência a um leigo sobre assuntos relacionados ao Estado brasileiro, há necessidade de clareza das regras que são impostas aos contribuintes<sup>15</sup>.

---

trad. Alessandra Bonruquer. São Paulo: Record. 2020, p. 113 e ss., p. 122 e ss.; CONCI, Luiz Guilherme Arcaro. Democracia constitucional e populismos na América Latina - entre fragilidades institucionais e proteção deficitária de direitos fundamentais. São Paulo: Contracorrente, 2023, p. 215 e ss.

12 O fato de municípios país afora insistirem em cobrança de ITBI tendo por base de cálculo um “valor de referência” diverso daquele constante de um contrato de compra e venda de imóvel, isso apesar de jurisprudência pacificada do STJ em sentido contrário (REsp 1.937.821, apreciado sob o rito dos recursos repetitivos Tema 1.113, em 24/02/22), provavelmente só se explique pela política valer à pena financeiramente para o Fisco, isso em razão de o número de contribuintes que recorrem ao Judiciário contra o ilícito poder ser menor do que aquele dos que simplesmente se sujeitam ao pagamento indevido sem reclamar.

13 Situação curiosa a respeito envolveu, no Estado de São Paulo, a revogação de isenção de IPVA para portadores de deficiência com lei aprovada antes de 90 dias do fim de 2020, isso com a intenção de valer para 2021. Ou seja, numa situação de flagrante violação da regra da anterioridade nonagesimal, que provavelmente não teria passado despercebida da consultoria jurídica do governador ou da Assembleia Legislativa caso tivesse havido consulta a tais órgãos quando cogitada a medida, impôs-se a milhares de cidadãos o ônus de ingressar com uma ação judicial para fazer valer o seu direito, com enorme sobrecarga do sistema de Justiça, isso até que fosse declarado pelo Tribunal de Justiça o evidente, após todo transtorno e custo causados aos envolvidos. Sobre o assunto, confira-se TJSP; Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0025896-16.2021.8.26.0000; Relator: Moacir Peres; Órgão Julgador: Órgão Especial; Foro de Votuporanga - 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 01/09/2021; Data de Registro: 20/09/2021.

14 Fenômeno que, se existente, configuraria desvio de poder, prática expressamente vedada entre nós pela Lei de Ação Popular (Lei n. 4.717/1965), conforme dicção do seu art. 2, que comina a sanção de nulidade quando “o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4717.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm). Acesso em: 3 jun. 2023. Para mais desenvolvimento sobre o ponto, ver BEURDELEY, Marcel. *Le détournement de pouvoir dans l'intérêt financier ou patrimonial de l'administration*, Paris: Sirey, 1942; TÁCITO, Caio. Teoria e prática do desvio de poder in Revista de Direito Administrativo - RDA, v. 117, p. 1-18, Rio de Janeiro: FGV/Renovar/Atlas, jul./set. 1974; CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; MELONCINI, Maria Isabela Haro. Do desvio de poder no ato legislativo. In CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ALVES, Angela Limongi A.; NAHAS, Fernando W. B.; MELONCINI, Maria Isabela H. (coord.). *Temas atuais de Direito Público - II - diálogos entre Brasil e França*, p. 115-141. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

15 Tema que pode ser enquadrado no que alguns autores hoje denominam de dever de qualidade e/ou certeza do Direito, que necessariamente passa por uma maior preocupação com o processo de elaboração das leis. Para outros a problemática pode ser vista sob a perspectiva do princípio da publicidade/transparência, que exige a inteligibilidade das informações

Ou seja, se a Administração pretende que uma regra seja observada, é indispensável que o seu destinatário tenha plena ciência do comportamento que nossas autoridades esperam dele.

Para além disso, em lhe sendo aplicada uma punição por descumprimento de uma regra, o ato respectivo deve estar devidamente motivado<sup>16</sup>, sendo que, quando este for questionado (em juízo ou fora dele), é ônus do Estado espancar qualquer dúvida razoável suscitada pelo apenado sobre a matéria fática controversa<sup>17</sup>.

Finalmente, para ficarmos nos pontos destacados neste estudo, quando se trata de impor uma restrição de direitos como resposta à violação a um comando, essa sanção deve ser proporcional<sup>18</sup> e sua aplicação deve necessariamente sopesar se houve boa-fé do particular quanto à prática da infração<sup>19</sup>.

Vejamos a seguir um caso no qual, no nosso entender, nenhum desses pressupostos (não exclusivos, mas fundamentais) do direito administrativo sancionador foi observado pela autoridade fiscal competente para fiscalizar o contribuinte, o que redundou na aplicação de uma pena de multa ilegítima.

### 1.1 Caso concreto: punição por emissão de nota fiscal em operação não tributada

No processo n. 1026886-78.2020, que tramitou perante a 1ª Vara da Fazenda Pública de São Bernardo do Campo e que foi sentenciado em 13/01/2023, analisamos o

---

que o Estado oferece ao público. A respeito, confira-se: MEDAUAR, Odete. O direito administrativo em evolução, 2. ed., São Paulo: RT, 2003, 239/240; SANTINI, Andrea. Il principio di trasparenza nell'ordinamento dell'Unione Europea, Milano: Giuffrè, 2004; FIORITTO, Alfredo. Il linguaggio delle amministrazioni pubbliche in FIORENTINO, Luigi (a cura di). Le amministrazioni pubbliche tra conservazione e riforme, p. 403/422, Milano: Giuffrè, 2009; NAQUET, Ariane Vidal-. La transparence in AUBY, Jean- Bernard (sous la direction), L'influence du droit européen sur les catégories du droit public, p. 639/654, Paris: Dalloz, 2010, p. 649/650 ; TRUCHET, Didi er. Droit administratif, 4. ed., Paris: PUF, 2011, p. 147/148; CANANEA, Giacinto della. Il rinvio ai principi dell'ordinamento comunitario in SANDULLI, Maria Alessandra (a cura di). Codice dell'azione amministrativa, p. 20/34, Milano: Giuffrè, 2011, p. 31; BENEDETTO, Maria de; MARTELLI, Mario; RANGONE, Nicoletta. La qualità delle regole, Bologna: il Mulino, 2011, p. 11 e ss.; TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica - metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, 2 ed., São Paulo: RT, 2012, p. 247/253; EVEILLARD, Gweltaz. Intelligibilité et simplification du droit in Revue Française de Droit Administratif - RFDA, n. 4, p. 713/719, jui./aôu. 2013; BONNET, Baptiste. L'analyse des rapports entre administration et administrés au travers du prisme des principes de sécurité juridique et confiance légitime in Revue Française de Droit Administratif - RFDA, n. 4, année 29, p. 718/721, Paris: Dalloz, jui.-aôu. 2013, p. 719/720; ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. O princípio da transparência. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 75/78.

16 Por todos, ver ANDRADE, José Carlos Vieira de. *O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*. Coimbra: Almedina, 2007.

17 Isso ao menos segundo a leitura que, juntamente com André Dias, defendemos para o atributo de presunção de legitimidade da atuação administrativa em Por uma releitura da presunção de legitimidade como atributo do ato administrativo in *Revista Jurídica Unicuritiba*. v.4, n.71, p.766 - 796. Curitiba: Unicuritiba, 2022, p. 22 e ss. (acesso ao texto em versão eletrônica).

18 Para uma visão ampla sobre o princípio da proporcionalidade, ver OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Administrativo brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 2006; LAURENTIIS, Lucas Catib De. *A proporcionalidade no Direito Constitucional - origem, modelos e reconstrução dogmática*. São Paulo: Malheiros, 2017. Para uma reflexão do tema sob a perspectiva do poder de polícia na área fiscal, ver CHAGAS, Maurício Saraiva de Abreu. O princípio da proporcionalidade como limitação ao exercício do poder de polícia fiscal. In *Revista Jurídica da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais*, p. 239-259, n. 1\_2, jan.\_dez. 2011.

19 Analisando a repercussão da boa-fé no Direito Tributário: WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário in *Interesse Público*, n. 43, p. 319-350, Belo Horizonte: Fórum, 2007; RUBINSTEIN, Flávio. *Boa fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica - metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 257 e ss.; PORTO, Ederson Garin. O dever de colaboração como vedação a operações-surpresa e comportamentos contraditórios da Administração Tributária in *Interesse Público*, n. 98, p. 147-179. Belo Horizonte: Fórum, maio/junho 2016; BELLAN, Daniel Vitor, BARBOSA, Felipe Carreira. O artigo 23 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e os princípios da segurança jurídica e da boa-fé nas relações tributárias in CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ISSA, Rafael H.; SCHWIND, Rafael W. (coord.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*: anotada, v. II, p. 257-263. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2019.

quadro fático que passamos a descrever.

*Empresa ajuizou ação anulatória com pedido de repetição de indébito em face de Fazenda do Estado de São Paulo pretendendo a condenação da requerida à restituição de R\$ 220.563,46, que lhe foi pago em decorrência do Auto de Infração e Imposição de Multa n. 4.135.044. Segundo a Autora, o caso teve início após ter realizado um pedido de homologação de crédito perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, com o intuito de conseguir aproveitar a quantidade de crédito acumulado de ICMS. Após este pedido, o Fisco Estadual averiguou que para as operações “back to back” eram emitidas pela empresa Notas Fiscais de Saída. A Autora esclareceu, a pedido do próprio Fisco Estadual, que normalmente recebia mercadorias em outras empresas do grupo ao redor do mundo, mas sem que estes produtos entrassem em seu estabelecimento ou no território brasileiro, e que realizava a emissão destas Notas Fiscais por segurança, tendo em vista a Receita Federal cobrar PIS e COFINS sobre as operações “back to back”. Alegou que, mesmo após os esclarecimentos e apresentação de elementos de boa-fé, recebeu o Auto de Infração referido com aplicação de multa de 30% sobre o valor das operações que, sozinho, seria superior a qualquer tributo incidente nas vendas. Assim sendo, apesar de não concordar com a multa aplicada, escolheu pagar o valor da sanção com 85% de desconto. Por fim, argumentou que, por se tratar de situação em que houve liquidação de multa extremamente incoerente, optou por ajuizar ação judicial para seu questionamento. A empresa requereu que o Auto de Infração e Imposição de Multa n° 4.135.044 fosse anulado e, subsidiariamente, que a cobrança fosse parcialmente cancelada, considerando a inconstitucionalidade da incidência de juros de mora e os princípios de razoabilidade e proporcionalidade. Requereu também que fosse reconhecido seu direito à repetição de valores indevidamente pagos.*

*Citada, a Fazenda do Estado de São Paulo apresentou sua contestação. No mérito, protestou sobre a legalidade da acusação fiscal, tendo em vista a emissão de documentos fiscais realizada pela empresa autora nos períodos de 2015 a 2017, sem a correspondente saída de mercadoria. Argumentou que o colaborador, ao questionar o Auto de Infração, deve provar que não cometeu a violação que lhe é imputada, o que não teria sido feito pela demandante. Alegou que a operação “back to back” possui caráter financeiro, não possui obrigações vinculadas ao ICMS e não configura fato gerador do imposto, sendo vedada a emissão de documento fiscal. Assim sendo, as Notas Fiscais emitidas pela empresa para estas operações foram indevidas. Ademais, argumentou que o Auto de Infração e Imposição de Multa combatido foi lavrado depois de o Fisco Estadual ter averiguado que a empresa descumpriu a legislação tributária. Alegou que, por conta deste descumprimento, a empresa foi multada e esta multa punitiva nada teria de inconstitucional, visto que a obrigação tributária acessória é autônoma em relação à regra matriz de incidência do tributo. No que tange ao pedido de repetição de indébito, o réu alegou que a repetição só seria cabível quando aquele que pagou o que diz inapropriado provar tê-lo feito por engano. Por fim, destacou que o*

*direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, o que impediria o acolhimento do pedido da Autora em virtude da prescrição quinquenal. Requereu que a ação fosse julgada totalmente improcedente.*

*A empresa foi punida pelo Fisco por violação do quanto disposto no art. 85, IV, b da Lei estadual 6.374/1989:*

*“Artigo 85 - O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, fica sujeito às seguintes penalidades:*

*(...)*

*IV - infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais:*

*(...)*

*b) emissão de documento fiscal que consigne declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou de destino da mercadoria ou do serviço; emissão de documento fiscal que não corresponda a saída de mercadoria, a transmissão de propriedade da mercadoria, a entrada de mercadoria no estabelecimento ou, ainda, a prestação ou a recebimento de serviço - multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou prestação indicado no documento fiscal”;*

*Do auto de infração respectivo ainda constou a infringência ao art. 204 do RICMS (Decreto 45.490/00), cujo caráter normativo aparentemente decorreria do fato de este regulamentar o comando legal referido:*

*“Artigo 204 - É vedada a emissão de documento fiscal que não corresponda a uma efetiva saída ou entrada de mercadoria ou a uma efetiva prestação de serviço, exceto nas hipóteses expressamente previstas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, Convênio de 15-12-70 - SINIEF, art. 44, e Convênio SINIEF-6/89, art. 89, “caput”).”*

*Na dicção do auto de infração 4.135.044, a empresa teria cometido a seguinte falta:*

*“Emitiu, nos períodos de 10 a 12/2015, 02/2016, 08/2016, 12/2016, 04/2017, 07/2017, 11/2017 e 12/2017, conforme detalhado no demonstrativo nº 1 de fls. 010, documentos fiscais no valor total de R\$ 3.415.096,81 (três milhões, quatrocentos e quinze mil, noventa e seis reais e oitenta e um centavos), sem a correspondente saída de mercadoria”.*

Os fatos, incontroversos, que levaram à punição ora combatida foram os seguintes: a contribuinte teria estabelecimentos em outros países e na circulação de mercadorias entre estes, sem contato com o território nacional, emitia nota fiscal para fins do respectivo registro, isso apesar de sobre tais operações não incidir o ICMS.

Tal tipo de operação (denominada “back to back”), com a qual o próprio agente fiscal não estava familiarizado segundo troca de mensagens por e-mail entre este e preposto da empresa juntada aos autos, foi assim descrito pela requerente:

*Assim, nestas operações a Autora normalmente adquiria mercadorias em sua matriz na Itália ou em outras empresas do grupo ao redor do mundo, a fim de revendê-las para compradores localizados em outros países, como na América Latina, mas sem que estas mercadorias entrassem em seu estabelecimento ou mesmo em nosso país, já que a remessa é realizada diretamente ao destinatário no exterior.*

*Realizado este esclarecimento, após receber este questionamento pelo Fisco Estadual, a Autora esclareceu que realizava a emissão destes documentos fiscais por segurança, pelo fato de a Receita Federal cobrar PIS e COFINS sobre estas operações e demonstrou documentalmente que estas operações realmente tinham ocorrido.*

Como fundamento para tal tipo de punição a Fazenda, apesar de reconhecer que não houve má-fé da contribuinte nem prejuízo ao erário em decorrência da emissão da documentação em tela, alegou a literalidade do art. 204 do RICMS aliada à compreensão de que, no âmbito tributário, a responsabilidade pela violação das respectivas regras seria objetiva, ou seja, não dependeria da existência de uma conduta culposa por parte do fiscalizado.

Foi proferida em primeiro grau sentença de procedência da ação com três fundamentos principais, que serão expostos nos itens a seguir.

## **2. Alguns desafios a serem enfrentados para a domesticação da competência sancionatória estatal**

### **2.1 Tipicidade**

Apesar de o tema ainda não ser muito explorado pela nossa doutrina, acreditamos que no âmbito do direito administrativo sancionador deva se exigir uma descrição adequada dos ilícitos imputados aos particulares, quando não de modo exauriente nas leis, pelo menos na sua conjugação com os respectivos regulamentos executivos<sup>20</sup>.

No que se refere ao ônus estatal de tipificação de ilícitos, não vemos motivo a justificar grande apartação das garantias que devem existir em prol do contribuinte sujeito à polícia fiscal daquelas que são ofertadas aos acusados de crimes na seara penal<sup>21</sup>.

Na situação examinada, contudo, entendemos que, se a própria autoridade fis-

20 Para uma defesa de maior abrangência do papel do regulamento no Direito Administrativo sancionador quando comparado àquele que é reservado a tal fonte normativa no Direito Penal, ver VORONOFF, Alice. *Direito administrativo sancionador no Brasil* - justificação, interpretação e aplicação. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 215 e ss., p. 233 e ss.

21 “Foi afirmado que um dos corolários da opção do legislador constituinte por um Estado de Direito é o princípio da segurança jurídica, que exige dos entes estatais previsibilidade em sua atuação, de modo a que não seja o particular surpreendido pelo Estado (...). No campo do direito administrativo sancionador o princípio da segurança jurídica dá origem ao princípio da tipicidade. A tipicidade exige que o comportamento proibido esteja descrito de modo claro e preciso na norma jurídica, assim como exige precisão e clareza na descrição da sanção a ela correspondente” (MELLO, Rafael Munhoz de. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador* - as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 133/134). Em sentido próximo, mas destacando a tipicidade ser um desdobramento do princípio da legalidade (art. 5, II da Constituição) ver DANTAS, Rodrigo N. D.. *Direito tributário sancionador - culpabilidade e segurança jurídica*, São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 193 e ss. Sobre o ponto ver ainda CASSAGNE, Juan Carlos. *Em torno al derecho administrativo sancionador y la aplicabilidad de los principios del derecho penal* in MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord.). *Poder de polícia na atualidade*, p. 57-77. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 65/66.

cal tinha dúvida quanto ao enquadramento da operação “back to back” para fins tributários, justificado estava o não cumprimento pela contribuinte de comportamento que, ao menos até o momento em que cometido, não era claramente ilícito.

Sob uma perspectiva da Teoria Geral do Direito, a sanção cumpre, ao menos no nosso sentir, o papel precípua de desestimular a inobservância das normas de um sistema jurídico, isso por implicar gravame a quem desobedece-las<sup>22</sup>.

E essa finalidade da sanção, em uma situação na qual não fora dada à contribuinte plena ciência da conduta que esta deveria ter adotado em cumprimento de aspecto dúbio da legislação, não foi atendida pelo auto de infração em disputa.

Ou seja, ao fazer incidir uma pena em alguém em circunstâncias nas quais há uma incerteza relevante sobre a existência do ilícito que lhe é imputado conferiria um verniz aleatório à polícia fiscal, representando uma espécie de castigo a um desavisado, fenômeno que não poderia ser aceito pelos nossos operadores do Direito, isso ao menos entre aqueles que defendem o caráter instrumental do instituto<sup>23</sup>.

## 2.2 Presunção de legitimidade

Um dos argumentos recorrentes usados pela Fazenda em ações nas quais se discute a aplicação de sanção pelo descumprimento de regras de polícia tributária é o da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

Segundo esse atributo, que se defende sobretudo doutrinariamente como próprio da ação estatal, a atuação da autoridade, não importa qual, seria em princípio correta, tanto sob uma perspectiva fática como jurídica, de modo que o particular que contra ela se insurge teria o ônus de demonstrar seu equívoco.

Talvez mais por tradição do que por força do direito positivo vigente em nosso país, a Fazenda Pública em juízo, quando questionada sobre a licitude de uma penalidade imposta ao administrado, continua usando a fórmula “presunção de legitimidade” na tentativa de se blindar em face de crítica dirigida à atividade dos seus agentes<sup>24</sup>.

Com apoio de novas concepções elaboradas pela doutrina contemporânea sobre o argumento dessa presunção<sup>25</sup>, ao que se soma uma crescente preocupação com a

22 Ao lado das funções de prevenção geral e especial, a doutrina costuma ainda atribuir à sanção papéis retributivo (causar um mal justo ao infrator como resposta a um mal injusto por ele praticado), reparador e de ressocialização. A respeito, confira-se REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 71 e ss.; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 61 e ss.

23 Tratando do tema sanções administrativas, esclarece Celso Antônio Bandeira de MELLO: “Evidentemente, a razão pela qual a lei qualifica certos comportamentos como infrações administrativas, e prevê sanções para quem nelas incorra, é a de desestimular a prática daquelas condutas censuradas ou constringer ao cumprimento das obrigatórias. (...) Não se trata, portanto, de causa uma aflição, um “mal”, objetivando castigar o sujeito, levá-lo à expiação pela nocividade da sua conduta. O Direito tem como finalidade unicamente a disciplina da vida social, a conveniência da organização dela, para o bom convívio de todos e bom sucesso do todo social, nisto se esgotando seu objeto. Donde, não entram em pauta intentos de ‘represália’, de castigo, de purgação moral a quem agiu indevidamente. É claro que também não se trata, quando em pauta sanções pecuniárias - caso das multas - de captar proveitos econômicos para o Poder Público, questão radicalmente estranha à natureza das infrações, e, consequentemente das sanções administrativas” (*Curso de Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 784/785).

24 Em outra oportunidade, juntamente com André Petzhold Dias, oferecemos críticas detidas à presunção de legitimidade como atributo ato administrativo, inclusive à luz de alterações legislativas recentes, que a nosso ver reclamam uma releitura acerca do tema. Sobre o ponto ver: Por uma releitura da presunção de legitimidade do ato administrativo in *Revista Jurídica Unicuritiba*, v. IV, n. 71, p. 766-796. Curitiba: Unicuritiba, 2022. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/6167/pdf>. Acesso em: 28 jun. 2023).

25 A respeito confira-se, a título ilustrativo: SCHIRATO, Vitor Rhein. Repensando a pertinência dos atributos dos atos adminis-

construção de pilares republicanos para o exercício de toda competência sancionatória estatal, acreditamos que não há mais espaço para se aceitar que a Administração simplesmente não motive adequadamente seus atos sob o pretexto de assim não precisar pelo fato de ser o que é (ou seja, uma manifestação do nosso Estado).

Seguindo a melhor doutrina que se debrucha sobre a matéria, bem como atentos a transformações recentes pelas quais passou nosso ordenamento jurídico, entendemos que, posta em dúvida a correção de um ato de força emanado de um agente público, seja na seara administrativa ou judicial, incumbe exclusivamente ao Poder Público afastar qualquer sombra de mácula que exista sobre o seu proceder.

Como resultado de tal compreensão a alegação de presunção de legitimidade do ato administrativo não bastou para que, no processo n. 1026886-78.2020, a multa imposta à contribuinte, em uma situação na qual sequer a tipicidade da conduta que lhe foi imputada estava clara, fosse mantida.

### 2.3 Boa-fé

Um último aspecto que nos parece relevante destacar do caso analisado, e que tem direta relação com disfunções da atuação do Estado no exercício da polícia tributária, é uma rotineira falta de atenção das nossas autoridades para com as expectativas legítimas nutridas pelos cidadãos no que se refere ao comportamento que deles se espera, isso como reflexo seja do quadro normativo vigente, seja da interpretação que lhe é dada no dia a dia das repartições públicas.

Se num ambiente de inflação normativa já é tarefa hercúlea para o cidadão se manter atualizado no que se refere às exigências burocráticas que são impostas às suas atividades, quando se trata de exigência tributária de nível estadual ou municipal a missão ainda é mais desafiadora<sup>26</sup>, inclusive por normalmente tais dados não se encontram consolidados em um único documento disponível em um mesmo sítio eletrônico, de modo a facilitar que o público em geral tenha conhecimento unívoco acerca da disciplina jurídica vigente em um determinado setor da vida social.

Na dúvida a respeito de que conduta seguir quanto ao cumprimento de obrigações acessórias relativas a uma dada operação, natural que o contribuinte pudesse recorrer a uma consulta formal perante o Fisco<sup>27</sup>, que, num mundo ideal, teria, além do

---

trativos. In MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor R, (coord.). *Os caminhos do ato administrativo*, p. 115-144. São Paulo: RT, 2012; ARAGÃO, Alexandre dos Santos. Algumas notas críticas sobre o princípio da presunção da veracidade dos atos administrativos in FREITAS, Daniela B. de; VALLE, Vanice R. L. do (coord.). *Direito Administrativo e democracia econômica*, p. 119-129. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

26 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica - metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2 ed. São Paulo: RT, 2012, p. 255 e ss., p. 261 e ss.

27 O que pode ser lido como um reflexo do dever de colaboração que deve existir entre Estado e cidadão no que se refere à postura esperada de ambos no cumprimento de obrigações existentes de parte a parte, como pondera PORTO, Éderson Garin. O dever de colaboração como vedação a operações-surpresa e comportamentos contraditórios da Administração Tributária. In *Interesse Público*, n. 98, p. 147-179. Belo Horizonte: Fórum, maio/junho 2016, p. 157 e ss. Destacamos passagem da reflexão do autor: "(...) os ditames da moralidade, boa-fé e proteção da confiança impõem ao Estado o dever de informar de forma clara, precisa e suficiente o contribuinte como forma de manter a lealdade e probidade que se espera do ente estatal. Da mesma forma, não se pode perder de vista que a informação prestada deve espelhar a necessária congruência entre o agir da Administração e a legislação tributária. Assim, com base nessas premissas teóricas é que se vislumbra a possibilidade de erigir o direito à informação a condição de garantia fundamental do contribuinte. Assim, a boa-fé se materializa na colaboração recíproca entre Fisco e contribuinte, compreendendo a informação pública sobre direitos e obrigações, a publicação de orientações genéricas, o acesso a procedimentos fiscais" (p.161).

dever (de), todo interesse em prestar-lhe os esclarecimentos pertinentes, isso considerando ser seu objetivo a observância do comportamento prescrito<sup>28-29</sup>.

No processo sob exame, como já referido, a empresa apresentou um questionamento à autoridade tributária sobre a necessidade de emissão de documentos fiscais nas operações “back to back”, revelando sua boa-fé subjetiva no sentido de desejar cumprir a legislação existente a respeito<sup>30</sup>.

Por outro lado, de se supor que, enquanto não respondida à consulta, em havendo incerteza relevante sobre a matéria (atestada pela hesitação compartilhada pelo fiscal sobre o tema), não faz sentido se punir pessoa que aguardava orientação de como proceder no caso concreto, ainda mais de forma retroativa como feito pela Fazenda (em ofensa, pois, ao dever de boa-fé objetiva que tem para com o particular<sup>31-32</sup>).

### 3. Nova LINDB: um reforço argumentativo?

Para além das razões acima descritas, na decisão proferida sobre o caso ainda constou um raciocínio a partir da teleologia extraída dos arts. 22, 23 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, os quais foram incluídos no diploma pela Lei n. 13.655/2018.

28 Objetivo que é posto em dúvida por alguns estudiosos que tratam da matéria, isso levando em conta justamente as recorrentes falhas observadas no dever de informação por parte do Fisco quanto ao devido esclarecimento do contribuinte acerca do comportamento que se espera deste no cumprimento de suas obrigações tributárias. Sobre o ponto ver PORTO, Éderson Garin. O dever de colaboração como vedação a operações-surpresa e comportamentos contraditórios da Administração Tributária. In *Interesse Público*, n. 98, p. 147-179. Belo Horizonte: Fórum, maio/junho 2016, p. 167 e ss. Sobre o dever de informação e esclarecimento como decorrência da observância do princípio da boa-fé, ver WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*, trad. Luis Díez-Picazo. Santiago/Chile: Olejnik, 2019 (primeira edição de 1955), p. 39.

29 “Esclarecer leis e procedimentos que institui é o mínimo que se espera de um Fisco democrático, para não induzir conflitos, mas preveni-los e garantir soluções rápidas, não dispendiosas e imparciais” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica* - metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 165).

30 WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário in *Interesse Público*, n. 43, p. 319-350, Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 343/344; PORTO, Éderson Garin. O dever de colaboração como vedação a operações-surpresa e comportamentos contraditórios da Administração Tributária. In *Interesse Público*, n. 98, p. 147-179. Belo Horizonte: Fórum, maio/junho 2016, p. 171/172.

31 “A boa fé constitui-se num dos mais relevantes princípios gerais de Direito. Traduz-se esse princípio na conduta normal, leal e honesta das pessoas em relação às outras. Reflete atuação conforme o comportamento normal adotado pelas demais pessoas se postas em idêntica situação. Age de boa fé quem se conduz com a normalidade e retidão esperada de qualquer outra pessoa, em face da mesma questão. Funda-se na confiança mútua, na recíproca honorabilidade que deve presidir a atuação normal das pessoas nas relações jurídicas correspondentes. A boa fé implica regra de comportamento normal, reta, honesta, em consonância com a conduta corrente da média das pessoas. Não se trata de princípio que vigora apenas entre particulares nas relações jurídicas de direito privado. Ao revés, essa diretriz norteia, também, as relações jurídicas de direito público, alcançando nele, transcendente importância (...). Assim, o fisco não pode surpreender os administrados, não lhes prepara armadilhas, não pode atuar deslealmente nem, enfim, em desconformidade com a confiança que deve presidir os seus atos.” (ATALIBA, Geraldo. ICM - utilização de crédito transferido. Boa fé do favorecido. Exigência descabida. In *Revista de Direito Tributário*, ano 12, n. 43, p. 114-131. São Paulo: RT, jan.-mar. 1988, p. 124/125).

32 Sobre o tema ver SILVA, Clóvis do Couto e. O princípio da boa fé no direito brasileiro e português. In *Estudos de direito civil brasileiro e português*, p. 43/72. São Paulo: RT, 1980; WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário in *Interesse Público*, n. 43, p. 319-350, Belo Horizonte: Fórum, 2007; DERZI, Misabel Abreu Machado. A irretroatividade do Direito, a proteção da confiança, a boa fé e o RE n. 370.682 - SC in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 11, p. 299-325, São Paulo: Dialética, 2007; RUBINSTEIN, Flávio. Boa fé objetiva no direito financeiro e tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2010; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica* - metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 232 e ss., p. 255 e ss.; PORTO, Éderson Garin. O dever de colaboração como vedação a operações-surpresa e comportamentos contraditórios da Administração Tributária. In *Interesse Público*, n. 98, p. 147-179. Belo Horizonte: Fórum, maio/junho 2016, p. 150 e ss., p. 156 e ss., p. 162 e ss.; MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e Direito Tributário. In *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 102-129, IBDT. São Paulo: 2018, p. 108 e ss.; e WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*, trad. Luis Díez-Picazo, Santiago/Chile: Olejnik, 2019 (primeira edição de 1955), p. 35 e ss.

Os dispositivos têm a seguinte redação:

*Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.*

*§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.*

*§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.*

*§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato.*

*Art. 23. A **decisão administrativa**, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.*

*Parágrafo único. (VETADO).*

*Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público (redação dada pela Lei 13.655/2018) (g.n.).*

Aproximando a teleologia dos comandos legais supra da situação que levou à punição da contribuinte, tem-se que, em um quadro de incerteza jurídica, se a Administração, legitimamente, a resolve por considerar como ilícita uma dada conduta, como fora feito na resposta à consulta apresentada nos autos, tal entendimento só deveria valer para o futuro, sendo ilegítimo se penalizar quem agiu de acordo com (a falta de)

orientação clara a respeito no período pretérito<sup>33-34</sup>.

Sobre o ponto registramos que, apesar de a alteração legislativa em comento ter tido por foco o aprimoramento do exercício da função de controle exercida sobre a atividade administrativa, tais artigos de lei poderiam ser usados, ainda que por analogia, no que se refere ao exercício do poder de polícia pela Administração em face dos administrados, isso a evitar que seu manejo se dê de forma disfuncional, quando não em flagrante desvio de poder em detrimento da população<sup>35</sup>.

## Conclusão

Neste ensaio buscamos, a partir das reflexões advindas de um caso concreto analisado no exercício da jurisdição, discorrer sobre desafios enfrentados em nosso país no que concerne à legitimidade do exercício do poder de polícia na área fiscal.

Dessa apreciação, destacamos três aspectos que, no nosso sentir, devem ser melhor explorados pela doutrina e jurisprudência, isso de modo a contribuir para uma Administração Pública mais eficiente e legítima, que se pautem em um agir racional e inspirado na tutela dos bens jurídicos que lhe cabe zelar.

Neste contexto, ao tratarmos da tipicidade, presunção de legitimidade e boa-fé no desempenho da polícia fiscal, esperamos ter lançado algumas luzes sobre elementos recorrentes em debates sobre a correção da competência sancionadora estatal, e que, apesar de já encontrarem argumentos suficientes em nosso sistema jurídico para uma mudança de paradigma, persistem revelando disfunções próprias de um modelo de Administração não raramente arbitrária, indiferente aos danos que aleatoriamente impõem aos cidadãos.

Finalmente, ainda ponderamos sobre a possibilidade de dispositivos introduzidos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro com o objetivo de racionalizar o controle que é feito sobre a função administrativa servirem de parâmetro para o controle que a própria Administração faz da conduta dos particulares por meio do seu poder de polícia.

Afinal de contas, se o gestor público espera empatia do seu controlador (admi-

33 O que inclusive pode ser extraído como um desdobramento dos postulados de segurança jurídica e de irretroatividade da lei, que são reiteradamente lembrados em reflexões sobre o Direito Tributário, do que é exemplo: DERZI, Misabel Abreu Machado. A irretroatividade do Direito, a proteção da confiança, a boa fé e o RE n. 370.682 - SC. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 11, p. 299-325. São Paulo: Dialética, 2007, p. 302 e ss., p. 314 e ss.; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica - metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 125 e ss., p. 164 e ss., p. 203 e ss., p. 232 e ss.; ALVES, Francieli Honorato. A aplicação dos princípios constitucionais tributários na criação de obrigações tributárias acessórias e a segurança jurídica in PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais - v. IV*, p. 225-246. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 233 e ss.; PORTO, Éderson Garin. O dever de colaboração como vedação a operações-surpresa e comportamentos contraditórios da Administração Tributária in Interesse Público, n. 98, p. 147-179. Belo Horizonte: Fórum, maio/junho 2016, p. 149 e ss.

34 Para uma leitura, que nos parece adequada, no sentido de que a resposta às consultas em Direito Tributário é um elemento que pode justificar o surgimento de expectativas legítimas em favor de terceiros, ver MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e Direito Tributário. In *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 102-129, IBDT. São Paulo: 2018, p. 126/127.

35 BELLAN, Daniel Vitor, BARBOSA, Felipe Carreira. O artigo 23 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e os princípios da segurança jurídica e da boa-fé nas relações tributárias. In CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ISSA, Rafael H.; SCHWIND, Rafael W. (coord.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*: anotada, v. II, p. 257-263. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2019; BELLAN, Daniel Vitor, BARBOSA, Felipe Carreira. O artigo 24 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e a não surpresa do contribuinte. In CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ISSA, Rafael H.; SCHWIND, Rafael W. (coord.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*: anotada, v. II, p. 301-309. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2019.

nistrativo ou judicial), de se supor que este também passe a nutrir alguma empatia em prol daquele que é destinatário do seu poder de comando.

### Referências bibliográficas

ALVES, Francielli Honorato. A aplicação dos princípios constitucionais tributários na criação de obrigações tributárias acessórias e a segurança jurídica in PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais* - v. IV, p. 225-246. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*. Coimbra: Almedina, 2007. ANDRADE, Manuel da Costa. *Consentimento e acordo em direito penal*. Coimbra: Coimbra, 1991.

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. Algumas notas críticas sobre o princípio da presunção da veracidade dos atos administrativos. In FREITAS, Daniela B. de; VALLE, Vanice R. L. do (coord.). *Direito Administrativo e democracia econômica*, p. 119-129. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O princípio da transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

ATALIBA, Geraldo. ICM - utilização de crédito transferido. Boa fé do favorecido. Exigência descabida. In *Revista de Direito Tributário*, ano 12, n. 43, p. 114-131. São Paulo: RT, jan.-mar. 1988.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O “princípio da tipicidade tributária” e o mandamento de minimização das margens de discricionariedade e de vedação da analogia in MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno. (Org.). *Direito Tributário e a Constituição* - homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coelho. p. 647-674. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BELLAN, Daniel Vitor, BARBOSA, Felipe Carreira. O artigo 23 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e os princípios da segurança jurídica e da boa-fé nas relações tributárias. In CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ISSA, Rafael H.; SCHWIND, Rafael W. (coord.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*: anotada, v. II, p. 257-263. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2019.

\_\_\_\_\_. O artigo 24 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e a não surpresa do contribuinte. In CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ISSA, Rafael H.; SCHWIND, Rafael W. (coord.). *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*: anotada, v. II, p. 301-309. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2019.

BENEDETTO, Maria de; MARTELLI, Mario; RANGONE, Nicoletta. *La qualità delle regole*. Bologna: il Mulino, 2011.

BEURDELEY, Marcel. *Le détournement de pouvoir dans l'intérêt financier ou patrimonial de l'administration*. Paris: Sirey, 1942.

BEZNOS, Clovis. *Poder de Polícia*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do Direito Administrativo* - Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. 2. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BONNET, Baptiste. L'analyse des rapports entre administration et administrés au travers du prisme des principes de sécurité juridique et confiance légitime in *Revue Française de Droit Administratif - RFDA*, n. 4, année 29, p. 718/721, Paris: Dalloz, jui.-aoû. 2013.

CANANEIA, Giacinto della. Il rinvio ai principi dell'ordinamento comunitario in SANDULLI, Maria Alessandra (a cura di). *Codice dell'azione amministrativa*. p. 20/34. Milano: Giuffrè, 2011.

CASSAGNE, Juan Carlos. Em torno al derecho administrativo sancionador y la aplicabilidad de los principios del derecho penal. In MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord.). *Poder de polícia na atualidade*, p. 57-77. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CHAGAS, Maurício Saraiva de Abreu. O princípio da proporcionalidade como limitação ao exercício do poder de polícia fiscal. In Revista Jurídica da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais, p. 239-259, n. 1\_2, jan. dez. 2011.

CONCI, Luiz Guilherme Arcaro. *Democracia constitucional e populismos na América Latina - entre fragilidades institucionais e proteção deficitária de direitos fundamentais*. São Paulo: Contracorrente, 2023.

\_\_\_\_\_. *Poder de polícia, ordenação, regulação*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da. *Poder de Polícia - compreensão contemporânea do instituto e discussão sobre a possibilidade de delegação do seu exercício a entes privados*. São Paulo: Ield, 2014.

\_\_\_\_\_. MELONCINI, Maria Isabela Haro. Do desvio de poder no ato legislativo in CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ALVES, Angela Limongi A.; NAHAS, Fernando W. B.; MELONCINI, Maria Isabela H. (coord.). *Temas atuais de Direito Público - II - diálogos entre Brasil e França*, p. 115-141. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade civil e governança pública: um ensaio sobre o desenho institucional da responsabilidade civil do Estado para o bom funcionamento da burocracia estatal. In DI PIETRO, Maria Sylvia Z.; MARRARA, Thiago; PEDREIRA, Ana Maria; NOHARA, Irene P (org.). *Responsabilidade do Estado - estudos em homenagem ao prof. Edmir Netto de Araújo*, p. 163-175. São Paulo: LiberArs, 2021.

\_\_\_\_\_; DIAS, André Petzhold. Por uma releitura da presunção de legitimidade como atributo do ato administrativo. In *Revista Jurídica Unicuritiba*. v.4, n.71, p.766 - 796. Curitiba: Unicuritiba, 2022.

DANTAS, Rodrigo N. Dubourcq. *Direito tributário sancionador - culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A irretroatividade do Direito, a proteção da confiança, a boa fé e o RE n. 370.682 - SC. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 11, p. 299-325, São Paulo: Dialética, 2007.

EATWELL, Roger; GOODWIN, Matthew. *Nacional-populismo - a revolta contra a democracia liberal*, trad. Alessandra Bonruquer. São Paulo: Record. 2020.

EVEILLARD, Gweltaz. Intelligibilité et simplification du droit in *Revue Française de Droit Administratif - RFDA*, n. 4, p. 713/719, jui./aôu. 2013.

FIORITTO, Alfredo. Il linguaggio delle amministrazione pubbliche in FIORENTINO, Luigi (a cura di). *Le amministrazione pubbliche tra conservazione e riforme*, p. 403/422. Milano: Giuffrè, 2009.

GOMES, Estevão. *Poder de Polícia no Direito Administrativo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

LAURENTIIS, Lucas Catib De. *A proporcionalidade no Direito Constitucional - origem, modelos e reconstrução dogmática*. São Paulo: Malheiros, 2017.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Acesso à justiça* - condicionantes legítimas e ilegítimas. 3. Ed. Bahia: JusPodivm, 2019.

MARQUES NETO, Floriano Azevedo. A superação do ato administrativo autista. In MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord). *Os caminhos do ato administrativo*, p. 89/113. São Paulo: RT, 2011.

MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em evolução*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003.

\_\_\_\_\_. *A processualidade no Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Rafael Munhoz de. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador* - as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Malheiros, 2007.

MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e Direito Tributário. In *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 102-129. IBDT, São Paulo: 2018.

MOUNK, Yascha. *O povo contra a democracia* - por que nossa liberdade corre perigo e como salvá-la, trad. Cássio de Arantes Leite e Débora Landsberg. São Paulo: Companhia das Letras, 2019.

NAQUET, Ariane Vidal-. La transparence in AUBY, Jean- Bernard (sous la direction), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, p. 639/654. Paris: Dalloz, 2010.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2006.

OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública* - o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2007.

PEREIRA, Flávio Henrique Unes. *Regulação, fiscalização, sanção*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

PEREZ, Marcos Augusto. *Testes de legalidade* - métodos para o amplo controle jurisdicional da discricionariedade administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

PORTO, Éderson Garin. O dever de colaboração como vedação a operações-surpresa e comportamentos contraditórios da Administração Tributária. In *Interesse Público*, n. 98, p. 147-179. Belo Horizonte: Fórum, maio/junho 2016.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

REFOSCO, Helena Campos. *Ação coletiva e democratização do acesso à justiça*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SANTINI, Andrea. *Il principio di trasparenza nell'ordinamento dell'Unione Europea*. Milano: Giuffrè, 2004.

SCHIRATO, Vitor Rhein. O processo administrativo como instrumento do Estado de Direito e da Democracia. In MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor R. (org.). *Atuais rumos do processo administrativo*, p. 9/51. São Paulo: RT, 2010.

\_\_\_\_\_. Repensando a pertinência dos atributos dos atos administrativos in MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor R, (coord.). *Os caminhos do ato administrativo*, p.

115-144. São Paulo: RT, 2012.

\_\_\_\_\_; MEDAUAR, Odete (coord.). *Poder de polícia na atualidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

SILVA, Clóvis do Couto e. O princípio da boa fé no direito brasileiro e português *in Estudos de direito civil brasileiro e português*, p. 43/72. São Paulo: RT, 1980.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STANLEY, Jason. *Como funciona o fascismo - a política do “nós” e “eles”*, trad. Bruno Alexander. 2. Ed. Porto Alegre: L & PM, 2019.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo ordenador*. São Paulo: Malheiros, 2003.

TÁCITO, Caio. Teoria e prática do desvio de poder *in Revista de Direito Administrativo - RDA*, v. 117, p. 1-18. Rio de Janeiro: FGV/Renovar/Atlas, jul./set. 1974.

TORMEY, Simon. *Populismo - uma breve introdução*, trad. Mário Molina. São Paulo: Editora Cultrix, 2019.

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

TRUCHET, Didier. *Droit administratif*. 4. ed. Paris: PUF, 2011.

VIARO, Felipe Albertini N. *Judicialização - análise doutrinária e verificação no cenário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

VITTA, Heraldo Garcia. *Poder de Polícia*. São Paulo: Malheiros, 2010.

VORONOFF, Alice. *Direito administrativo sancionador no Brasil - justificação, interpretação e aplicação*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário. *In Interesse Público*, n. 43, p. 319-350. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*, trad. Luis Díez-Picazo. Santiago/Chile: Olejnik, 2019 (primeira edição de 1955).