

Thais De Laurentiis

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP, com período na Sciences Po – Paris. Graduada pela USP. Professora de Direito Tributário e Direito Aduaneiro. Árbitra no CBMA. Conselheira titular do Carf.

Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária

**regime de controle e
garantia do contribuinte**

Série Doutrina Tributária Vol. XLV



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2022

© Thais De Laurentiis
 Todos os direitos desta edição reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
 Av. Brigadeiro Luís Antônio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
 CEP 01318-902 – São Paulo – Fone/Fax: (11) 3105-8206
 e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
 Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
 Diretor Administrativo: João Francisco Bianco
 Diretor Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
 Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti e Luís Flávio Neto

Conselho Deliberativo: Bruno Fajersztajn, Fabiana Carsoni Alves F. da Silva, Humberto Bergmann Ávila, José Maria Arruda de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Martha Toribio Leão, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira e Victor Borges Polizelli

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

1217713

LAURENTIIS, Thais De

L413m Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. – São Paulo, SP: IBDT, 2022 (Série Doutrina Tributária, 45).

352 p. ; 14 x 21 cm.

ISBN 978-65-86252-44-6

1. Direito Tributário 2. Direito Administrativo
 3. Administração Tributária 4. Critério Jurídico
 5. Garantia 6. Brasil
 I. Thais De Laurentiis II. IBDT III. Título.

DORIS 341.39

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário : Brasil
 2. Direito Administrativo : Brasil
 3. Administração Tributária : Brasil
 4. Critério Jurídico : Brasil
 5. Garantia: Brasil

Revisão: Carolina Mihoko Massanha / *Edição:* Nelson Mitsuhashi
Impressão e acabamento: Edições Loyola

Sumário

Agradecimentos	7
Apresentação	17
Prefácio	19

Seção 1

Introdução

1.1 Contextualização do tema a ser estudado.....	29
1.2 Tese a ser desenvolvida e suas limitações	31
1.3 Percurso da pesquisa e metodologia utilizada	37

Seção 2

Pressupostos para a construção da garantia contra mudança de critério jurídico pela Administração Tributária

2.1 Contexto normativo em que se insere o estudo da garantia contra mudanças de critério jurídico pela Administração Tributária	48
2.1.1 As regras jurídicas basilares sobre o controle das mudanças de critério jurídico pela Administração Tributária	48
2.1.1.1 Art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional	48
2.1.1.2 Art. 146 do Código Tributário Nacional ...	52
2.1.2 As correntes doutrinárias acerca da aplicação dos dispositivos	56
2.1.2.1 Primeira corrente: art. 146 limitado à revisão do ato no processo administrativo fiscal	57
2.1.2.2 Segunda corrente: extensão do art. 146 para normas gerais e proteção das expectativas não disciplinadas pelo Código Tributário Nacional	63

2.1.2.3 Terceira corrente: segurança jurídica e so- pesamento de princípios.....	66
2.1.3 A jurisprudência nacional sobre o tema	74
2.2 Paralelo com a experiência do Direito francês	79
2.3 Adversidades e oportunidade para o estudo do regime de controle da mudança de critério jurídico pela Adminis- tração Fiscal	91
2.3.1 Dificuldades das teorias sobre a alteração de crité- rio jurídico no Direito Tributário.....	93
2.3.2 Proposta de contribuição para a ciência jurídica so- bre o tema.....	98

Seção 3

Fundamentos da garantia contra mudança de critério jurídico pela Administração Tributária

3.1 Institutos de Direito Administrativo essenciais à garantia contra mudança de interpretação da Administração Tri- butária.....	103
3.1.1 Ato administrativo vinculado <i>versus</i> discricionário	107
3.1.1.1 Atuação da Administração e legalidade	109
3.1.1.2 Dualidade entre poder vinculado e discri- cionário	111
3.1.1.3 Superação da dicotomia estanque pela mo- derna doutrina administrativa	118
3.1.1.4 Intensidade vinculatória e conceitos jurídi- cos indeterminados	122
3.1.2 Motivo, motivação e teoria dos motivos determi- nantes do ato administrativo.....	139
3.1.3 Vícios quanto ao motivo e à motivação do ato admi- nistrativo e seu controle	154
3.1.4 Teoria da autovinculação da Administração Públi- ca ou proibição do comportamento contraditório ..	176
3.2 Aplicação dos fundamentos de Direito Administrativo para a análise do Direito Tributário.....	187
3.2.1 Redefinição da fórmula retórica “ato administrai- vo plenamente vinculado” no Direito Tributário....	187

3.2.2	Definição de “critério jurídico” adotado pela Administração Tributária	206
3.2.3	Redefinição da dicotomia entre “erro de fato” e “erro de direito” para fins de controle do critério jurídico adotado pela Administração Tributária....	208
3.2.4	A utilização da teoria da autovinculação (proibição de comportamento contraditório) no Direito Tributário	215
3.3	Consolidação da garantia contra mudança de critério jurídico.....	218

Seção 4

Aplicação da garantia contra mudança de critério jurídico pela Administração Tributária

4.1	Requisitos para a invocação da garantia	224
4.1.1	A cristalização de critério jurídico	224
4.1.2	A alteração de critério jurídico	231
4.2	Modalidades da garantia.....	236
4.2.1	Modalidade intraprocessual da garantia contra mudança de critério jurídico pela Administração Tributária	237
4.2.2	Modalidade extraprocessual da garantia contra mudança de critério jurídico pela Administração Tributária	252
4.3	Extensão da garantia.....	256
4.3.1	Espécies de mudança de interpretação e respectivo regime jurídico a ser adotado	256
4.3.1.1	Juízo de discricionariedade e a revogação do ato administrativo.....	262
4.3.1.2	Juízo de legalidade e a invalidação do ato administrativo.....	269
4.3.2	Espécies de atos administrativos veiculadores da mudança de critério jurídico e o respectivo regime jurídico a ser adotado.....	270
4.3.2.1	Aplicável entre atos exarados pela Administração Fiscal.....	271

4.3.2.1.1	A mudança de interpretação no bojo do processo administrativo fiscal.....	271
4.3.2.1.2	A mudança de interpretação entre lançamentos tributários.....	282
4.3.2.1.3	A mudança de interpretação entre atos normativos administrativos	288
4.3.2.1.4	A mudança de interpretação relacionada a outros atos (prática reiterada, decisão administrativa individual, jurisprudência administrativa e solução de consulta)..	293
4.3.2.2	Aplicável entre ato exarado pela Administração Fiscal e ato oriundo de outro órgão público.....	309
	Síntese da pesquisa e conclusão.....	323
	Referências	333