

GOVERNADOR DO ESTADO
Aécio Neves de Oliveira
SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA
José Carlos Dias
PRESIDENTE DO COMITÊ DE CONTRIBUÍNTES

**BOLETIM DO
CONSELHO DE
CONTRIBUÍNTES
DO ESTADO DE
MINAS GERAIS**

Edna Adorno de Lima
Luís Wanderley de Oliveira
Marco Túlio de Sá
Stella Angélica Pinheiro de Oliveira
Raimundo Francisco de Sá
Rogério de Oliveira Dias

PRINCIPAIS DECISÕES
2009
NÚMERO 33

MESA DE DEBATES PROMOVIDA PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS EM PARCERIA COM O INSTITUTO DE ESTUDOS FISCAIS

TEMA: REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E
MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO: TEORIA E PRÁTICA
SOBRE A APLICAÇÃO DOS ARTS. 146 E 149 DO CTN.

Dr. Marciano Seabra de Godoi
Professor e Doutor em Direito Tributário

Bom dia a todos!

É uma grande honra participar desse evento, e eu parablenzo o Conselho de Contribuintes, na pessoa de todos os Conselheiros e do Secretário de Fazenda até a pouco aqui presente.

Realmente é um evento muito especial, com um público muito seletivo e o Instituto de Estudos Fiscais – IEFi se sente muito honrado em participar do evento.

Agradeço as palavras do meu querido amigo Marcelo Rios e realmente esperamos que essa parceria seja a primeira de muitas que possamos fazer entre o Instituto de Estudos Fiscais e o Conselho de Contribuintes da Secretaria de Estado de Fazenda.

E o tema realmente coloca questões teóricas muito importantes e consequências práticas mais importantes ainda, daí talvez o tema ter despertado tanto a atenção de todos nós.

O Dr. Mauro Galvão, nas suas palavras iniciais, já fez uma bela introdução ao tema e eu começaria exatamente por destacar que o problema das possibilidades ou não do Fisco, das autoridades fiscalizadoras, revisarem, alterarem um lançamento já efetuado, tem a ver exatamente com algo já mencionado pelo Dr. Mauro Galvão, que é um conflito, um embate valorativo entre, de um lado, a legalidade, a busca da aplicação da lei de maneira restrita, de maneira vinculada, e por outro lado, a necessidade de proteger a segurança jurídica do contribuinte, proteger a confiança legítima do contribuinte de que o Fisco continuará com a mesma interpretação que ele já havia antes manifestado.

Então, as soluções normativas e as divergências jurisprudenciais que nós vamos ver aqui, girarão em torno desse conflito e para que as posições, que cada um venha tomar, sejam posições bem refletidas, pesadas, é importante partir dessa consciência de que por trás desse problema há um conflito valorativo.

E qual foi a postura que nosso legislador tomou a respeito do caso, a respeito do problema?

Essa postura não está somente no conteúdo do art. 146 e do art. 149, certamente influi sobre a questão, esse problema também foi tratado no art. 100, parágrafo único do CTN.

Vejam o que o art. 100 disciplina é uma situação em que num primeiro momento o Secretário de Estado de Fazenda ou o Secretário da Receita Federal interpretou a lei num certo sentido e fez publicar uma instrução normativa, uma circular, enfim, algum tipo de documento oriundo do chefe da fiscalização e que ali se adota uma interpretação da lei. O contribuinte se comporta, apura o tributo e o recolhe de acordo com aquela interpretação, mas posteriormente a autoridade fiscal chega à conclusão que a posição tomada na instrução normativa, na circular ou na resolução do Secretário de Estado de Fazenda, por exemplo, não era a posição mais correta. A interpretação que inicialmente foi feita e colocada na instrução normativa não é a aplicação clara da lei, é necessário fazer uma mudança, alterar a instrução normativa e passar a disciplinar o assunto de forma diferente.

O que fazer então em relação ao contribuinte que vinha cumprindo o determinado nessa instrução normativa?

A solução do CTN foi uma solução conciliatória. Se por um lado, ele permite que o Fisco, alterando esse critério, o aplique em relação ao contribuinte que vinha seguindo o critério anterior, mesmo que aplique de forma retroativa, desde de que não tenha ocorrido a decadência do crédito tributário. Por outro lado, o Código impede que o Fisco, nesse caso, exija penalidades, sanções e também os juros de mora, inclusive a correção monetária da base de cálculo.

Eu ontem comentava com um professor espanhol que está aqui em Belo Horizonte, Professor Carlos Balau, acerca dessa solução do nosso Código e a ele pareceu uma solução muito draconiana, ele realmente se assustou com a possibilidade de o Fisco, já tendo manifestado uma solução, poder fiscalizar um contribuinte e simplesmente aplicar um novo critério de forma retroativa. Disse a ele que isso não justificaria que o Fisco cobrasse multas e juros e correção monetária, mas mesmo assim, ele achou uma solução não satisfatória porque realmente prejudicava muito a segurança jurídica do contribuinte que cumpriu as normas. Mas lembrem-se que nesse caso não houve nenhuma espécie de lançamento e o contribuinte não chegou a ser fiscalizado, simplesmente o contribuinte seguiu na sua apuração fiscal uma disposição da instrução normativa.

Por exemplo, está chegando a hora de entregarmos a declaração do imposto de renda de pessoa física, alguns já entregaram e outros não. Ali há uma série de instruções normativas para fazer e enviar a declaração à Receita Federal, há vários manuais, etc., e o contribuinte cumpre uma decisão que estava nas instruções citadas.

Pelo art. 100, parágrafo único do CTN, se posteriormente o Fisco considerar que o que estava naquele manual, que estava na instrução normativa não era correto, foi um erro do Secretário da Receita Federal, um erro de algum órgão técnico, ele pode retroativamente exigir de um contribuinte que recolha a diferença do tributo derivado dessa mudança de critério, o que o Fisco não poderia fazer segundo o citado art. 100, parágrafo único, é exigir multa, juros e correção monetária.

Já, uma outra situação é delineada no art. 146 do CTN. Tal artigo diz respeito a uma situação em que o contribuinte já sofreu um lançamento, já foi fiscalizado e contra ele foi lançado um crédito tributário ou então em uma situação em que o contribuinte formulou uma consulta sobre a aplicação da legislação tributária e recebeu uma resposta do Fisco em dado sentido.

Nesses casos em que se tratam portanto de uma relação mais próxima e concreta já estabelecida entre o contribuinte e a fiscalização, o art. 146 dá uma solução totalmente protetora da segurança jurídica e da confiança legítima do contribuinte. Portanto, se o Fisco após ter dado uma resposta à consulta num certo sentido, considera que ela não é a que reflete a lei na sua melhor compreensão, que é uma resposta, por exemplo, em que o poder judiciário depois de avaliar a questão considerou que a resposta dada não era a interpretação correta, o Fisco pode, efetivamente à luz do art. 146, alterar essa posição mas como ele já manifestou a opinião para o contribuinte concretamente, ele tem que comunicar ao contribuinte que aquela posição inicial não mais reflete as suas convicções, e o Código proíbe que, para fatos geradores já ocorridos o Fisco aplique a nova orientação. Isso, tanto no que diz respeito às respostas dadas às consultas como também nos casos em que o contribuinte já foi autuado conforme o entendimento inicial do Fisco, dele foi exigido tantos reais de tributo, aplicando-se tais critérios.

O contribuinte foi autuado, por exemplo, no ano de 2005 e ele continua apurando os seus tributos nos anos seguintes, se em 2009 o Fisco efetivamente considera que aqueles critérios que ele utilizou no lançamento inicial não eram os critérios corretos, o Fisco no caso desse contribuinte que já foi autuado, não só não pode rever o lançamento que ele já fez como para fatos geradores ocorridos posteriormente ao primeiro lançamento, o Fisco não pode aplicar o novo entendimento.

O Fisco teria que efetivamente notificar o contribuinte de que o entendimento agora é diferente do manifestado no lançamento anterior, e se ele faz essa notificação ao contribuinte em 2010, só poderá utilizar o novo critério a partir de 2010, portanto se o lançamento original foi em 2005, em 2006, 2007, 2008 e 2009 o contribuinte tem direito na estrita formulação do art. 146 de continuar aplicando o critério que o Fisco definiu no lançamento anterior.

O conteúdo do art. 146, os senhores já conhecem, segundo Rubens Gomes de Souza, essa formulação foi retirada de uma lei argentina de 1946, mas enfim, isso reflete realmente algo que é natural, essa proteção ao contribuinte que está confiando no que disse o Fisco expressamente, decorre efetivamente da segurança jurídica, da confiança legítima.

Então vejam que as diferenças entre o art. 146 e o art. 100, são marcantes, enquanto o art. 100 diz respeito à generalidade dos contribuintes, tenham ou não formulado consulta, tenham ou não sido fiscalizados, a norma do art. 146 somente se refere ao contribuinte que tenha especificamente travado uma relação mais profunda, mais específica com o Fisco e, portanto, o art. 146 se aplica a uma gama de casos mais restrita do que o art. 100.

Agora, o que se coloca para a nossa reflexão e vários autores fazem essa reflexão, é se seria justificável a diferença de tratamento citada, que pode decorrer inclusive de fatores arbitrários.

Imaginem senhores o seguinte: uma resolução do Estado de Minas Gerais tratando sobre os critérios de apuração do ICMS no caso específico, publicada em 2005. Já no ano de 2009, o Fisco chega à conclusão que os critérios colocados naquela resolução são equivocados e que implicam em menor arrecadação. É necessário, então, alterar os critérios porque eles não decorrem do correto entendimento da lei e adotar novos critérios que gerarão novas receitas, supondo que não seria uma medida meramente arrecadatória, simplesmente chegou-se à conclusão que aquela primeira resolução não traduzia corretamente a lei.

Vejam que, as consequências disso para os contribuintes serão distintas conforme um contribuinte tenha sido eventualmente fiscalizado e autuado ou não, então o contribuinte que, por exemplo, no ano de 2006 ou 2007 tenha sido fiscalizado e sobre ele tenha sido aplicado o critério contido na resolução de 2005, em relação a este contribuinte, que não escolheu ser fiscalizado, por ter sido uma fiscalização escolhida aleatoriamente, os novos critérios mais gravosos só poderão ser aplicados a partir do ano da nova resolução, portanto ele tem o direito de pagar o imposto pelo critério antigo, mais benéfico, durante 4, 5 anos ou mais.

Já o contribuinte que não teve, e aí é irônico, a sorte de ser fiscalizado, acaba tendo de se sujeitar ao novo critério de maneira retroativa, desde que não tenha havido a decadência. Nesse caso, eu estou pressupondo que tal mudança de critério do Fisco seja uma mudança que o Poder Judiciário considere correta, tudo que estou dizendo supõe que o novo critério seja legal, enfim, se o contribuinte posteriormente vai ao judiciário e este considera que o novo critério adotado pelo Fisco, mais gravoso ao contribuinte, é ilegal, que esse novo critério não corresponde ao que a lei determina, então, claramente, o tributo decorrente desse novo critério não vai ser exigido. Estou pressupondo que o Fisco conseguirá no Poder Judiciário a manutenção da legalidade do novo critério.

Então vejamos, seria justificável essa diferença de tratamento por uma questão meramente aleatória, arbitrária que é, enfim, tantos contribuintes, por uma medida aleatória do Fisco, foram autuados e outros não, mas essa é efetivamente a disciplina legal do CTN.

A segunda questão é a diferença entre a revisão do lançamento por ter havido um erro de fato, por não ter sido apreciado um fato no lançamento anterior que deveria ter sido, ou pelo Fisco ter visto alguma realidade e não ter percebido o real caráter daquela realidade.

Enfim, erro de fato, e nenhum autor defende que o erro de fato não justifique que o Fisco revise o lançamento, nenhum autor e nenhum precedente jurisprudencial defende isso.

E o que se coloca é a questão do erro de direito.

No erro de direito quando o Fisco interpreta erroneamente a legislação ou eventualmente deixa de se dar conta da aplicação de uma lei específica ao lançamento anterior, ele pode, posteriormente, se dando conta desse erro na aplicação do direito, corrigi-lo ou efetuar um novo lançamento

complementar ou então efetivamente anular o lançamento anterior e fazer outro em seu lugar.

O saudoso Rubens Gomes de Souza, um dos clássicos de direito tributário brasileiro, que fez o anteprojeto do CTN, desde o início advogou a tese de que o erro de direito não justificaria nunca a revisão do lançamento e ele dizia que se se permitisse essa revisão do lançamento por erro de direito se estaria reconhecendo que o ato do lançamento não é um ato vinculado à lei, porque o Fisco poderia por questões de interpretação da lei, ora fazer um lançamento, ora fazer outro lançamento distinto. Então, o que ele propôs efetivamente era que o CTN somente admitisse a revisão do lançamento por erro de fato.

Mas no anteprojeto de 1954, que refletia as discussões que ocorreram sobre o tema, foi colocado expressamente a possibilidade a revisão do lançamento por erro de direito.

Há uma publicação da FGV em que os anais dessas discussões são publicados, nos quais Rubens Gomes de Souza afirma categoricamente: na minha opinião, somente o erro de fato justificaria a revisão, mas como várias pessoas aqui deram as suas contribuições, eu acolho as contribuições e coloco no anteprojeto de 1954 essa disposição, o lançamento pode ser efetuado de ofício como complemento do lançamento anterior, eu destaco, quando o lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos, e aí é uma matéria incontroversa, ou erro na aplicação da lei, claramente um erro de direito, então nesse caso se poderia efetuar a revisão. Mas vejam, a última observação da norma é: não se considerando tal, a hipótese prevista no art. 109, o que quer dizer que, para esse anteprojeto mudança de critério jurídico, art. 109, atual art. 146, seria algo distinto do erro na aplicação da lei, então na mudança de critério jurídico o Fisco não poderia rever o lançamento anterior, mas erro na aplicação da lei poderia o Fisco rever o lançamento.

Esse era o conteúdo do anteprojeto do CTN de 1954 e como todos sabem ele não foi aprovado àquela época.

Posteriormente, tivemos a aprovação do Código em 1966, também pela condução de Rubens Gomes de Souza, com outros autores e outros advogados, houve muita influência do advogado Gilberto de Uihôa Canto. Prevaleceu, portanto, na redação final aprovada a orientação de somente se admitir a revisão por erro de fato, na medida em que se excluiu completamente a referência do anteprojeto quanto a uma possibilidade de revisão por erro na aplicação da lei.

Então vejam que no art. 149, tal como ele existe desde 1966, se fala que o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando deva ser apreciado o fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, ou seja, o erro de fato.

O art. 149 silencia a respeito da possibilidade de revisão por erro na aplicação do direito. Isso é interpretado pela doutrina, praticamente unânime, no sentido de que o CTN veda a revisão do lançamento por erro de direito, por erro na aplicação da lei. Um dos únicos autores mais conhecidos que se levanta contra essa corrente majoritária é o Prof. Hugo de Brito Machado, tão querido de todos nós, e ele faz uma distinção que a rigor é uma distinção do anteprojeto, ou seja,

para essa posição se o Fisco tem duas possíveis interpretações da lei, ambas razoáveis, isto não é difícil de haver em direito tributário, todos nós aqui sabemos que é bem possível uma discussão acalorada entre duas pessoas, cada uma defendendo um ponto de vista, ambas aceitáveis. Isso para o Prof. Hugo de Brito e para o anteprojeto de 1954, seria uma questão de critérios jurídicos e mudanças desse tipo não seriam permitidas para revisar o lançamento anterior, o contribuinte estaria protegido. Então, se o Fisco adota uma interpretação um critério X, depois ele não pode retroativamente aplicar o critério Y se já tivesse aplicado o critério X para um contribuinte especificamente.

Já a questão do erro de direito para o Prof. Hugo de Brito Machado seria alguma coisa do tipo: o fiscal concretamente visitou a empresa e se esqueceu de aplicar um anexo, ele efetivamente se deu conta de que aquele caso demandaria sim a aplicação de um dispositivo que não era tão conhecido. Enfim, cometeu um erro mais ou menos grosseiro ou não, que implicou uma arrecadação muito menor, um crédito tributário muito menor.

Nesse caso, portanto, que ninguém discute que seria um erro de direito, ele poderia então corrigir o seu erro, o Prof. Hugo de Brito considera que sim, que nesse caso poderia haver sim uma revisão de ofício do lançamento e a maioria dos autores considera que não. Isso não é uma discussão simplesmente de professores de direito tributário, mas uma discussão real na jurisprudência, inclusive as propostas de redação do Código foram muito em decorrência do que a jurisprudência decidia na década de 50, o antigo Tribunal Federal de Imposto, que hoje equivaleria ao STJ, já vinha decidindo com muita frequência que não poderia haver mudança de critério jurídico num novo lançamento, não se admitiria a revisão do lançamento por mudança de critério jurídico, e sim por mudança decorrente de erro de fato e os recursos vinham do TFR para o STF e este considerava essa doutrina correta, o que influenciou a redação do CTN efetivamente. Assim, o conteúdo do art. 146 e do art. 149 não saiu simplesmente do entendimento de Rubens Gomes de Souza ou da inspiração por uma lei argentina, veio da própria jurisprudência.

Posteriormente na década de 60 e 70, houve acórdãos do STF, quando ele apreciava esse tipo questão, o que hoje só é feito pelo STJ, rejeitando a revisão do lançamento por erro de direito, e aí eu coloco entre aspas que era a expressão usada nos acórdãos do STF, mas vejam aqui que a questão não era tão inequívoca, o STF e o TFR em muitos casos admitiam a revisão nos casos de fiscalização aduaneira, quando num primeiro momento se considerava que o enquadramento de determinada mercadoria no imposto de importação ou no IPI numa alíquota X e depois o Fisco, pensando melhor sobre o assunto, considera que era uma alíquota maior, há vários casos em que o STF permitia essa mudança sem entrar muito na interpretação do art. 149.

Mas vejam uma jurisprudência atual/atualíssima do STJ, exatamente na questão aduaneira, em que por unanimidade considera a revisão de lançamento do imposto diante de erro de classificação, alterada pelo Fisco, aceitando as reclamações do importador quando do desembaraço, constitui-se em mudança de critério jurídico vedada pelo CTN, mas vejam que a ementa e o conteúdo do acórdão não desfazem essa ambiguidade. Então num primeiro

momento se diz: não pode haver mudança de critério jurídico, e aí não há discussão. Depois no item três diz: o lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. Então vejam que o acórdão parece identificar, igualar as duas situações, mudança de critério jurídico e erro de direito, que na doutrina o ponto fundamental da discussão, está exatamente nisso.

Para demonstrar que a jurisprudência ainda não está consolidada nesse ponto, aliás, talvez seja difícil encontrar um ponto em que a jurisprudência tributária esteja consolidada, o fato é que houve um julgamento de 1996, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, que era um excelente ministro na área tributária, infelizmente ele acabou indo para outra Turma do STJ, deixando de julgar matéria tributária, mas nesse caso eu considero que a decisão dele foi muito questionável, ele decidiu que apurado um erro no lançamento fiscal anterior, não interessa se esse erro implicava uma arrecadação menor ou maior, impõe-se a sua revisão, e ele disse que a falta funcional inserida no art. 149 inciso X, abrange as fraudes e também os equívocos da autoridade administrativa. Então vejam bem, aqui eu acho que houve uma data máxima vênua do Código. O Código diz, o Fisco pode revisar o lançamento quando houver erro de fato e, também, revisar o lançamento quando houver fraude, por parte do contribuinte que mentiu, que enganou, ou fraude por parte do próprio Fisco.

A expressão fraude ou falta funcional tem a ver exatamente com isso e vejam como o Min. Ari Pargendler acabou entendendo: não, a revisão por erro de direito estaria permitida pelo CTN na medida em que o erro de direito é uma falta funcional, o fiscal faltou com seus deveres de conhecedor da lei, isto é o que está implícito no acórdão, na verdade o acórdão é muito sucinto, mas percebe-se claramente que não se tratava de uma questão de falta funcional, de algum tipo de corrupção ou algum tipo de problema com o próprio agente fiscalizador e sim um erro de direito. Então vejam que por outras vias se acaba abrindo muitas portas para uma possibilidade de revisão de direito.

Agora na vida prática dos Conselhos de Contribuintes, isso ocorre tanto nos Conselhos de Contribuintes Estaduais quanto no Federal, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Há uma disposição na legislação federal que se aplicada literalmente coloca por terra a proteção do contribuinte contra uma revisão por mudança de critério jurídico ou por erro de direito. A norma é a seguinte: quando por exames posteriores, diligências, perícias, etc., forem verificadas, aí vejam a amplitude das expressões, incorreções, omissões, inexatidões de que resulte agravamento da exigência fiscal, aí está incluída uma constatação de que houve um erro de direito, será lavrado auto de infração ou emitida uma notificação de lançamento complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

É óbvio, é natural no decorrer do princípio do contraditório, da ampla defesa de que o contribuinte deveria, como deve ser notificado dessa nova exigência, então quanto à questão da ampla defesa, do contraditório a norma não coloca nenhum problema.

A questão é, se eu considerar que por incorreções, omissões ou inexatidões eu estou incluindo um caso de erro de direito, na verdade esse artigo

torna letra morta o art. 146 do CTN e o art. 149, e de fato em muitas situações na vida concreta dos Conselhos de Contribuintes o Fisco se contenta com isso. Eu realmente verifiquei que no lançamento anterior havia um erro, havia uma inexatidão, deixei de aplicar uma lei X ou uma lei Y e agora estou corrigindo, estou agindo de uma maneira com total lisura e eu reabri o prazo para a defesa do contribuinte, a questão do contraditório da ampla defesa está perfeita, mas a questão é, até que ponto isso leva a uma completa inutilidade da norma do art. 149 e do art. 146.

Na jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais há um caso recente, inclusive um caso que envolvia um cliente, que efetivamente foi autuado em um ano e nessa autuação o Fisco mineiro adotou um critério jurídico (tinha a ver com entradas passíveis de crédito), posteriormente o Fisco alterou o critério inicial e fez um novo lançamento. O TJMG, efetivamente, entendeu que nos lançamentos anteriores, concretamente efetuados contra esse contribuinte, havia a aplicação de um critério distinto e acabou, portanto, invalidando o novo lançamento, entendo que deveria ser aplicado o art. 146. Mas efetivamente eu devo dizer como advogado que não é fácil fazer com que o Poder Judiciário examine os casos com tanto cuidado para se decidir uma situação como essa.

Finalmente para terminar, eu coloco essa situação muito importante no âmbito federal, que é uma situação envolvendo a manutenção de créditos do IPI, quando a operação seguinte é imune, porque houve uma lei dizendo expressamente que deveriam ser mantidos os créditos de insumos tributados pelo IPI quando a operação seguinte fosse isenta ou tributada à alíquota zero, não se falava em operação imune, mas a instrução normativa editada pelo Secretário da Receita Federal, no mesmo ano, incluiu a imunidade nas operações passíveis de crédito, essa instrução normativa vigorou por sete anos.

Somente sete anos depois foi emitido um ato declaratório interpretativo do Secretário da Receita Federal revogando aquela instrução e, aí vejam como aqui no caso tem uma aplicação e como aqui fica tão explícita aquela questão da isonomia. Para o contribuinte que eventualmente foi autuado no caso concreto e o Fisco aplicou a orientação da instrução de 99, está completamente protegido, depois da edição do ato de 2006, essa nova orientação que veda a manutenção do crédito não pode retroagir para ele. Já contribuintes, como a maioria, que não foram autuados, simplesmente seguiram a instrução normativa nº 33 de 1999 e aproveitaram tais créditos, podem agora ser surpreendidos e sobre eles constituídos créditos tributários decorrentes do entendimento do Ato Declaratório de 2006, assim essa distinção é realmente problemática, daí explica-se porque vários autores propõem efetivamente que o art. 146 valha também para os casos do art. 100, parágrafo único do CTN, o que é uma solução sustentada pela justiça tributária que parece chocar com as disposições expressas do CTN.

Não vou me alongar mais, espero que o debate seja muito intenso posteriormente, agradeço a todos pela atenção, muito obrigado.

Bom dia a todos - e sem maiores formalidades para que sobre bastante tempo para que todos tenham oportunidade de dirigir perguntas para o Prof. Marco Aurélio e para o Prof. Marciano - eu gostaria apenas de agradecer o convite.

Muito do que foi dito pelo Prof. Marciano me poupa de tratar de alguns aspectos relacionados com o tema, inclusive sobre algumas aflições em relação ao art. 100 do CTN.

Já gostaria de manifestar minha preocupação quanto a este art. 100, principalmente em relação aos impostos chamados indiretos; quer dizer, essa retroatividade, ainda que sem multa e sem juros, retira do contribuinte a possibilidade de repercutir o ônus do tributo.

Por outro lado, temos que diferenciar situações que parecem, em princípio, que deveriam ser tratadas igualmente, mas quando vamos investigá-las percebemos que merecem tratamento diferente.

Um detalhe em relação ao que foi dito pelo Prof. Marciano. Ele aduz que os efeitos do art. 146 do CTN existem também no instituto da consulta. Logo, a possível angústia que o contribuinte, não autuado, poderia sofrer (ele afirma que às vezes pode ser melhor ter sido autuado, para poder usufruir dos efeitos do art. 146 e não os do art. 100), fica atenuada quando também a legislação tributária garante a exclusão de quaisquer exigências aos que tenham adotado o procedimento definido em resposta às consultas por ele formuladas.

Devo, desde logo, manifestar minha opinião, que é aquela já citada do Prof. Hugo de Brito: mudança de critério jurídico e erro são institutos distintos; mudanças de interpretação não implicam necessariamente erros.

Eu trouxe alguns exemplos.

A definitividade da substituição tributária foi inicialmente repelida pelo STJ. Depois, o Supremo a acatou. Agora, nós estamos em vias de termos talvez uma nova posição ou uma ratificação daquela anterior. Eu não acredito realmente que se possa imputar a um desses julgadores qualquer tipo de erro. O que houve é uma atividade que é típica do Direito: divergência na interpretação da norma.

O próprio STF, na questão de estorno proporcional de crédito quando a saída se dá com a base de cálculo reduzida. No começo, foi contrário; depois, favorável.

O STJ editou súmula a respeito da incidência do ICMS sobre os salvados de sinistro, bem como súmulas a respeito da tributação na importação de bens por não contribuintes. Posteriormente, teve que modificar seu entendimento, em razão de decisões do Supremo Tribunal Federal.

Eu sempre tive dificuldade com esse art. 149, pois do *caput* consta: "efetuado e revisto". Eu acho que há um erro de técnica, pois se misturam duas hipóteses completamente diferentes que mereceriam uma separação. Não é a mesma coisa a revisão e o lançamento original. Tanto é que estamos discutindo, até aqui, com base no art. 149, só a revisão. Mas todas aquelas hipóteses e