

LIMITES E POSSIBILIDADES DE COBRANÇA  
PELA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL E DE  
COMPENSAÇÃO DE VALORES GLOSADOS PELA  
SEPIN REFERENTES A INVESTIMENTO  
OBRIGATÓRIO EM PESQUISA TECNOLÓGICA  
EM INFORMÁTICA PREVISTOS NA LEI Nº  
8248/91.

Denis Borges Barbosa e Mariana Loja Tápias (2005)

I – DA NATUREZA JURÍDICA DO BENEFÍCIO.....	1
II – A HIPÓTESE DE ISENÇÃO.....	2
III – DA POSSIBILIDADE DE “COMPENSAÇÃO” DOS RESÍDUOS NO EXERCÍCIO POSTERIOR	4
<i>Fundamentos da compensação.....</i>	<i>4</i>
IV A EFICÁCIA DE CONSULTAS À SEPIN .....	8
<i>A norma específica de consulta fiscal.....</i>	<i>9</i>
<i>Aplicação da norma geral.....</i>	<i>13</i>
<i>A hipótese de mudança de idéia da Administração.....</i>	<i>13</i>
<i>A questão da boa fé, o princípio da confiança legítima do administrado e o atraso desleal da administração.....</i>	<i>18</i>
<i>Natureza da notificação da SEPIN.....</i>	<i>19</i>
V - CONCLUSÕES.....	21

### ***I – Da Natureza Jurídica do Benefício***

Qual a natureza do benefício fiscal concedido às empresas que investem em programas e convênios relacionados ao desenvolvimento da pesquisa em informática no Brasil?

Os incentivos fiscais, como forma de redução total ou parcial do tributo a ser pago, estão compreendidos na categoria das isenções tributárias e serão sempre criados através de lei, em sentido estrito.<sup>1</sup> Uma das espécies de isenção é a denominada ISENÇÃO OBJETIVA CONDICIONAL OU VINCULADA, em que “a eficácia jurídica da não tributação é dependente do cumprimento de requisitos ou restrições impostos pela norma concedente do favor fiscal.”<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Neste sentido, veja-se Aurélio Pitanga Seixas Filho, “Princípio da Legalidade” in Cadernos de Pesquisa Tributária nº 06, Ed. Resenha Tributária, pág. 100.

<sup>2</sup> In Aurélio Pitanga Seixas Filho, op. cit, pág. 102/103.

Assim, a ocorrência da isenção objetiva condicional estará sujeita a uma **condição suspensiva**, quando exigido o prévio atendimento de requisitos para a concessão da isenção, e a uma **condição resolutiva** sempre que a isenção puder ser cancelada por descumprimento às exigências impostas pela lei, sendo esta última a hipótese ora analisada.

Assim, a situação fiscal que se analisa é de isenção objetiva condicional sujeita a uma condição resolutiva – qual seja, a avaliação negativa por parte da SEPIN.

## **II – A Hipótese de Isenção**

Passemos ao estudo da Lei nº 8248/91 antes e depois das alterações das Leis nº 10.176/01 e nº 11.077/04.

A lei 8248/91 dispõe em seus artigos 4º e 11 sobre o montante de redução do impostos e os percentuais mínimos do faturamento que devem ser aplicados nos projetos e convênios especificados.

Como se depreende do texto legal, até o ano de 2000 a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados era **integral**. A partir de 2001, iniciou-se uma escala de redução do imposto (IPI) no montante de 95 até 70% de redução, ou isenção parcial, o que persistirá até dezembro de 2019, *in verbis*:

“Art. 4º As empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação farão jus aos benefícios de que trata a [Lei nº 8.191, de 11 de junho de 1991. \(Redação dada pela Lei nº 10.176, de 11.1.2001\)](#).”

§ 1º O Poder Executivo definirá a relação dos bens de que trata o § 1ºC, respeitado o disposto no art. 16A desta Lei, a ser apresentada no prazo de trinta dias, contado da publicação desta Lei, com base em proposta conjunta dos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, da Ciência e Tecnologia e da Integração Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 10.176, de 11.1.2001\)](#)

§ 1ºA. O benefício de isenção estende-se até 31 de dezembro de 2000 e, a partir dessa data, fica convertido em redução do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, observados os seguintes percentuais: [\(Parágrafo incluído pela Lei nº 10.176, de 11.1.2001\)](#)

I – redução de noventa e cinco por cento do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2001; [\(Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 11.1.2001\)](#)

II – redução de noventa por cento do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2002; [\(Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 11.1.2001\)](#)

III – redução de oitenta e cinco por cento do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2003; [\(Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 11.1.2001\)](#)

IV - redução de 80% (oitenta por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2014; [\(Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004\)](#)

V - redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2015; [\(Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004\)](#)

VI - redução de 70% (setenta por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro de 2016 até 31 de dezembro de 2019, quando será extinto. [\(Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004\)](#)

Art. 11. Para fazer jus aos benefícios previstos no art. 4º desta Lei, as empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação deverão investir, anualmente, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação a serem realizadas no País, no mínimo 5% (cinco por cento) do seu faturamento bruto no mercado interno, decorrente da comercialização de bens e serviços de informática, incentivados na forma desta Lei, deduzidos os tributos correspondentes a tais comercializações, bem como o valor das aquisições de produtos incentivados na forma desta Lei ou do [art. 2º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991](#), conforme projeto elaborado pelas próprias empresas, a partir da apresentação da proposta de projeto de que trata o § 1º do art. 4º desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004\)](#)

§ 1º No mínimo dois vírgula três por cento do faturamento bruto mencionado no caput deste artigo deverão ser aplicados como segue: [\(Redação dada pela Lei nº 10.176, de 11.1.2001\) \(Vide Lei nº 11.077, de 2004\)](#)”

### **III – Da Possibilidade de “compensação” dos resíduos no exercício posterior**

Trataremos nesta seção do direito à compensação das deficiências de investimento obrigatório em pesquisa tecnológica, como condição de exercício do incentivo previsto na Lei 8.248/91.

#### **Fundamentos da compensação**

##### Aplicação de texto legal permissivo

O artigo 9º. da lei 8248/91, em sua redação original <sup>3</sup>, estabelecia que “na

---

<sup>3</sup> A qual persistiu até 11.01.2001

*hipótese do não cumprimento, por empresas produtoras de bens e serviços de informática, das exigências para gozo dos benefícios de que trata esta Lei, poderá ser suspensa a sua concessão, sem prejuízo do ressarcimento dos benefícios anteriormente usufruídos, atualizados e acrescidos de multas pecuniárias aplicáveis aos débitos fiscais relativos aos tributos da mesma natureza.”*

O referido artigo era disciplinado pelo Decreto nº 792/93 <sup>4</sup>, que, no seu artigo 7º, primeiro dispositivo do capítulo das obrigações da beneficiária da isenção, assim dispunha:

“Art. 7º Para fazer jus aos benefícios previstos nos arts. 1º a 3º, as empresas que tenham como finalidade a produção de bens e serviços de informática e automação deverão aplicar, em cada ano-calendário, cinco por cento, no mínimo, do seu faturamento bruto decorrente da comercialização, no mercado interno, de bens e serviços de informática e automação, deduzidos os tributos incidentes, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em informática e automação a serem realizadas no País, conforme projeto elaborado pelas próprias empresas.

§ 1º No mínimo dois por cento do faturamento bruto mencionado no "caput" deste artigo deverão ser aplicados, em cada ano-calendário, em convênios, com centros ou institutos de pesquisa ou entidades brasileiras de ensino, oficiais ou reconhecidas, definidos no art. 13.

§ 2º Na eventualidade de a aplicação prevista no "caput" deste artigo não atingir o mínimo nele fixado e sem prejuízo do disposto no § 1º, o valor residual, corrigido monetariamente e acrescido de doze por cento, deverá ser obrigatoriamente aplicado no ano-calendário seguinte, respeitada a aplicação normal correspondente a esse mesmo período.” (grifamos)

Isto significava dizer que no período até 2001 era permitida a compensação do valor residual (saldo devedor) que a empresa beneficiária deixasse de aplicar em um exercício, visando atingir os limites percentuais mínimos de 5% e 2% do faturamento bruto -, respectivamente valores totais aplicados em pesquisa no país e valores investidos através de convênios com instituições de ensino no país <sup>5</sup>.

Desta feita, antes que pudesse ser suspensa a concessão do benefício, ou devido o ressarcimento dos benefícios anteriormente usufruídos, atualizados e acrescidos de multas pecuniárias aplicáveis aos débitos fiscais relativos aos tributos da mesma natureza, o regulamento previa a possibilidade de correção da deficiência de aplicação, pelo *carry forward* dos investimentos para o ano calendário seguinte.

---

<sup>4</sup> Hoje revogado pelo Decreto 3800/01

<sup>5</sup> Até a revogação implícita do artigo 7o do Decreto 792/93 pela superveniência da nova redação do artigo 9o da Lei 8248/91, fixada pela Lei 10176/01 (de 11 de janeiro de 2001) com a edição de um novo decreto regulamentador – Decreto nº 3800/01.

### Compensação como direito adquirido

Note-se, assim, que a compensação é prevista na legislação, e não sujeita a limitações do tipo “desde que notificada anteriormente o propósito de compensar”, ou “desde que a autoridade não verificar deficiências na aplicação do ano calendário pertinente”, ou ainda “desde que tal aplicação não pudesse se fazer no ano pertinente por razões de força maior ou caso fortuito”.

Não há condição ou termo extrínseco para o exercício do *carry forward*, que – desta maneira – passa a integrar incondicional e imediatamente o patrimônio do contribuinte beneficiado. O contribuinte tem direito adquirido à compensação, mesmo se a deficiência é apontada após a vigência de lei nova, que não mais a admite <sup>6</sup>.

### Compensação como razoabilidade

Como indicamos, esse direito não é sujeito a termo ou condição. Mas, no caso vertente, o direito de compensar – além de resultar da tutela constitucional do direito adquirido - atende igualmente um imperativo de razoabilidade, ou de *substantial due process of law*.

Tivesse a Administração avaliado os relatórios a tempo de fazer exigências e direcionamentos ao contribuinte, ou se tivesse emitido legislação explicitadora de parâmetros, ou simplesmente criado jurisprudência administrativa de casos análogos, poderia o contribuinte razoavelmente antecipar o que é dele esperado.

Assim, a mora da Administração, que ululantemente não é pretexto para eliminar o direito adquirido, cria aqui mais um fundamento *ad hoc* de correção dos atos do contribuinte, através dos mecanismos de compensação, como meio menos oneroso ao administrado lesado pela mora, e mais adequado às finalidades sociais do benefício.

### Compensação assegurada pela legislação superveniente

Esta interpretação se coaduna com o regime introduzido posteriormente pelo Decreto 3800/01, que veio a regulamentar a Lei 10.176/01, pois este,

---

<sup>6</sup> Como nota Luis Roberto Barroso, em „Temas de Direito Constitucional - Tomo III, Renovar, 2005 “direito adquirido traduz a situação em que o fato aquisitivo aconteceu por inteiro, mas por qualquer razão ainda não se operaram os efeitos dele resultantes. Nesta hipótese, a Constituição assegura a regular produção de seus efeitos, tal como previsto na norma que regeu sua formação, nada obstante a existência da lei nova”. A razão pela qual ainda não se pode fazer o *carry forward* é o retardo da Administração em cumprir com seu dever de avaliar e orientar o contribuinte sobre a substância da política de desenvolvimento da informática que pretende implementar através da aplicação obrigatória em pesquisa.

em seu artigo 33 <sup>7</sup>, determina que até 11 de abril de 2001 (noventa dias após a publicação da lei 10176/01) os investimentos obedecerão ao que dispunha o decreto anterior (792/93), no que permitia a compensação.

Assim, as empresas que já faziam jus ao benefício fiscal de isenção do IPI em troca de investimentos de P&D poderiam compensar no exercício seguinte as diferenças apuradas até o ano base de 2000, lembrando que até a edição do Decreto n° 4944 <sup>8</sup>, de 30/12/03, o ano-base coincidia com o exercício fiscal, sendo posteriormente modificado para abril até março do ano posterior.

---

<sup>7</sup> “Art. 33. As empresas que usufruírem do incentivo até 11 de abril de 2001 deverão realizar os investimentos em pesquisa e desenvolvimento conforme previsto no [art. 7º do Decreto nº 792, de 1993](#).”

<sup>8</sup> Alteração do período de aplicação do ano base: "[Art 11](#). Serão considerados como aplicação do ano-base:

I - os dispêndios correspondentes à execução de atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas até 31 de março do ano subsequente, em cumprimento às obrigações de que trata o art. 11 da Lei no 8.248, de 1991, decorrentes da fruição dos incentivos no ano-base;

II - os depósitos efetuados no Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT até o último dia útil de janeiro seguinte ao encerramento do ano-base; e

III - eventual pagamento antecipado a terceiros para execução de atividades de pesquisa e desenvolvimento de que trata o inciso I deste artigo, desde que seu valor não seja superior a vinte por cento da correspondente obrigação do ano-base.

Parágrafo único. As extensões de prazo previstas nos incisos I e II que extrapolem o ano calendário somente vigorarão para o exercício de 2003, sendo que o ano-base para os exercícios seguintes será de abril a março do ano subsequente." (NR)

## Os exercícios posteriores

Com a lei 10.176/01 o artigo 9º passou à seguinte redação:

“Art. 9º Na hipótese do não cumprimento das exigências desta Lei, ou da não aprovação dos relatórios referidos no § 9º do art. 11 desta Lei, poderá ser suspensa a concessão do benefício, sem prejuízo do ressarcimento dos benefícios anteriormente usufruídos, atualizados e acrescidos de multas pecuniárias aplicáveis aos débitos fiscais relativos aos tributos da mesma natureza”

O parágrafo único do referido artigo 9º. estabeleceu que os resíduos, acrescidos de 12%, deveriam ser aplicados no Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT.

Dita regra foi regulamentada pelo artigo 15 do Decreto 3800/01, *in verbis*:

“Art. 15. Na eventualidade de os investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento não atingirem os mínimos fixados no art. 11 da Lei nº 8.248, de 1991, o residual deverá ser depositado no FNDCT, acrescido de doze por cento, dentro dos seguintes prazos:

I - até o dia 30 de abril do ano-calendário subsequente, caso o residual derive de déficit de investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento; ou

II - a ser fixado pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, caso o residual derive de glosa de dispêndios de pesquisa e desenvolvimento na avaliação dos relatórios demonstrativos de que trata o art. 18 deste Decreto.”

Temos então que, para o período de abril de 2001<sup>9</sup> a 31 de dezembro de 2004 (anos-base de 2001, 2002, 2003 e 2004), as regras quanto ao “déficit” de investimento em P&D foram as seguintes:

os resíduos anuais consequentes da insuficiência de investimentos nos percentuais mínimos fixados deveriam ter sido depositados no FNDCT, acrescido de 12%, até 30 de abril de cada ano subsequente, i.e., 2002, 2003, 2004 e 2005.

Se o resíduo tivesse sido decorrente de glosa, o depósito deveria ter sido realizado em data específica definida pelo Ministério/ MCT/SEPIN.

### Noção de Ano-base

Note-se que o ano-base é melhor definido pelo Decreto 4944/03 (de 30/12/03) que o estipula de abril de um ano até 31 de março do ano subsequente:

---

<sup>9</sup> Isto se considerarmos que as apurações de percentuais mínimos são sempre verificadas até o final de março do ano subsequente, o que será normatizado e melhor definido pelo Decreto 4944/03, o qual fixará o ano-base para cálculo da contrapartida do benefício de 01 de abril do ano X até 31 de março do ano X+1.

"[Art 11](#). Serão considerados como aplicação do ano-base:

I - os dispêndios correspondentes à execução de atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas até 31 de março do ano subsequente, em cumprimento às obrigações de que trata o art. 11 da Lei nº 8.248, de 1991, decorrentes da fruição dos incentivos no ano-base;

II - os depósitos efetuados no Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT até o último dia útil de janeiro seguinte ao encerramento do ano-base; e

III - eventual pagamento antecipado a terceiros para execução de atividades de pesquisa e desenvolvimento de que trata o inciso I deste artigo, desde que seu valor não seja superior a vinte por cento da correspondente obrigação do ano-base.

Parágrafo único. As extensões de prazo previstas nos incisos I e II que extrapolem o ano calendário somente vigorarão para o exercício de 2003, sendo que o ano-base para os exercícios seguintes será de abril a março do ano subsequente." (grifamos)

#### Ano-base de 2005 em diante

A partir do ano base de 2005 houve nova alteração nas regras através da edição da Lei 11.077/04, devendo o depósito de resíduos em 2006 ser efetuado em favor do Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Setor de Tecnologia da Informação e não mais na conta do FNDCT.<sup>10</sup>

### ***IV A eficácia de consultas à SEPIN***

Em alguns casos, as empresas efetuaram consulta ao órgão responsável para gerir os recursos e a regularidade dos investimentos, de modo a permitir a isenção fiscal concedida pelo governo.

---

<sup>10</sup> Parágrafo único. Na eventualidade de os investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento previstos no art. 11 desta Lei não atingirem, em um determinado ano, os mínimos fixados, os residuais, atualizados e acrescidos de 12% (doze por cento), deverão ser aplicados no Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Setor de Tecnologia da Informação, de que trata o § 18 do art. 11 desta Lei. ([Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004](#))

§ 18. Observadas as aplicações previstas nos §§ 1o e 3o deste artigo, até 2/3 (dois terços) do complemento de 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) do faturamento mencionado no caput deste artigo poderão também ser aplicados sob a forma de recursos financeiros em Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Setor de Tecnologia da Informação, a ser regulamentado pelo Poder Executivo." (NR)



Assim, ainda que não se pudesse discernir na hipótese um procedimento fiscal de consulta às autoridades fiscais, trata-se de um processo administrativo com escopo similar, já que o contribuinte ou beneficiário de uma isenção fiscal pretende verificar da regularidade de sua situação específica e de como o órgão administrativo responsável está interpretando a legislação respectiva ao tributo isento.

Pertinente, assim, o dispositivo da Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784, 29 de janeiro de 1999):

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; (...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.”<sup>11</sup>

## **A norma específica de consulta fiscal**

No entanto, devido aos efeitos estritamente fiscais que se perscrutam, tal lei apenas completa e expõe os requisitos constitucionalmente inarredáveis de um procedimento como o descrito, cabendo indicar que, ao menos no que toca à defesa do contribuinte, são pertinentes os dispositivos da lei fiscal relativos às consultas, naquilo que forem mais constitutivos à Administração<sup>12</sup>. Assim imporia o princípio insculpido na Carta de 1988, Art. 5º, LIV.

---

<sup>11</sup> Note-se, por relevantes, também os seguintes dispositivos dessa lei:

Art. 42. Quando deva ser obrigatoriamente ouvido um órgão consultivo, o parecer deverá ser emitido no prazo máximo de quinze dias, salvo norma especial ou comprovada necessidade de maior prazo.

§ 1º Se um parecer obrigatório e vinculante deixar de ser emitido no prazo fixado, o processo não terá seguimento até a respectiva apresentação, responsabilizando-se quem der causa ao atraso.

§ 2º Se um parecer obrigatório e não vinculante deixar de ser emitido no prazo fixado, o processo poderá ter prosseguimento e ser decidido com sua dispensa, sem prejuízo da responsabilidade de quem se omitiu no atendimento.

Art. 43. Quando por disposição de ato normativo devam ser previamente obtidos laudos técnicos de órgãos administrativos e estes não cumprirem o encargo no prazo assinalado, o órgão responsável pela instrução deverá solicitar laudo técnico de outro órgão dotado de qualificação e capacidade técnica equivalentes.

<sup>12</sup> Lei do Procedimento Administrativo Federal: Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Em homenagem a tais princípios, ao que se deveria juntar o princípio da boa-fé do administrado, cabe expor a legislação aplicável à consulta fiscal.

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim prescreve acerca do processo de consulta:

“CAPÍTULO II

DO PROCESSO DE CONSULTA

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa.

(...)

Art. 53. O preparo do processo compete ao órgão local da entidade encarregada da administração do tributo.”

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 569/2005<sup>13</sup>, de 19 de setembro de 2005, que dispõe sobre a consulta acerca da interpretação da legislação tributária, prevê efeitos para o contribuinte relativamente à matéria consultada, nos seguintes termos:

“Efeitos da Consulta

Art. 14. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

§ 1º Quando a solução da consulta implicar pagamento, este deve ser efetuado no prazo referido no caput.

§ 2º Os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida, somente se aperfeiçoam se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta previamente formulada.

§ 3º Os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica estendem-se aos demais estabelecimentos.

(...)

§ 6º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em

---

<sup>13</sup> Revogou expressamente a IN SRF 230/2002, mas manteve intacto o supracitado artigo 14.

que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.”

O que se vê, na presente hipótese, é que o contribuinte teve garantida a interpretação da legislação sobre os incentivos e suas aplicações de modo a serem compensadas as diferenças devidas com os excessos dos anos subseqüentes, e, posteriormente, viu-se cobrado por valores de anos anteriores à consulta.

A doutrina e a jurisprudência são claras ao vincular os efeitos da consulta aos fatos geradores pretéritos, senão vejamos:

- **“A consulta eficaz protege o consulente** da aplicação da penalidade relativamente à matéria consultada a partir da data de sua protocolização até o 30º dia seguinte ao da ciência da decisão que a soluciona desde que o pagamento ocorra neste prazo.<sup>14</sup> O prazo de 30 dias dado pelo legislador justifica-se em função da necessidade de haver um certo intervalo de tempo para que o consulente possa se adequar à orientação externada pela decisão da consulta. **É importante ressaltar que a solução de consulta produz efeito somente se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta, previamente, formulada.**

Em se tratando de alteração de entendimento expresso, a nova orientação atinge apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução, anteriormente dada.”<sup>15</sup> (grifamos)

- Veja-se a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado de São Paulo:

“Acórdão nº 101-93.302 (Rec. 121.139), sessão de 5/12/00. Ementa:

Efeitos da Consulta. A resposta à consulta vincula a administração. Assim, tendo orientado o contribuinte em relação a fato concreto e determinado, objeto da consulta, não pode a Administração Pública negar validade ao ato do contribuinte praticado nos termos da orientação recebida. Recurso Provido.”<sup>16</sup>

- Aqui a diferenciação entre os efeitos da consulta em tese e em caso determinado:

---

<sup>14</sup> Apenas, é claro, na hipótese de ser considerado devido. – acréscimo nosso

<sup>15</sup> Marco Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López – Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2004, pág. 439.

<sup>16</sup> Marco Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López, Ob. Cit., pág. 443.

## “2. CONSULTA SOBRE SITUAÇÃO HIPOTÉTICA

(...) A certeza é desejada não apenas em face de fatos consumados. Ela é importante, também como elemento a viabilizar decisões, sobretudo para os que desenvolvem atividades empresariais, onde os custos, inclusive tributários, devem ser cuidadosamente calculados. (...)

A resposta à consulta, neste caso, vale como simples orientação

Neste caso, a resposta oferecida pela administração Tributária tem efeito vinculante para o consulente. Não é, em relação a este, simples opinião.

## 3. CONSULTA EM CASO CONCRETO

Nos termos da vigente legislação a respeito de consulta fiscal, a resposta oferecida pela Administração, uma vez aprovada pela autoridade competente, passa a valer como critério de interpretação de lei. Isto, porém, não significa tenha tal resposta perdido seu caráter de ato administrativo concreto e individual relativamente àquele que formulou a consulta.”<sup>17</sup>

●”7 – A consulta fiscal está ligada à possibilidade de se solucionar eventual controvérsia, que possa surgir quanto ao exato entendimento e a correta aplicação de legislação tributária aplicável a fato determinado. Em regra, precisa ser situação concreta ... A consulta deve ter como objeto um fato específico, para o qual se procura o entendimento do fisco com relação à norma aplicável ao caso concreto. Neste caso, a resposta oferecida pela Administração Fazendária tem efeito vinculante para o consulente.”<sup>18</sup>

Observando-se a doutrina acima reproduzida, constata-se que para um consulta fiscal ter efeito vinculante faz-se necessário a sua formulação a partir de uma situação concreta e não apenas hipotéticos.

Também se está aqui falando, estrito senso, de consulta formulada à autoridade fazendária responsável pela administração do tributo. O que se tem no caso *sub examine* é que a Secretaria de Política de Informática, embora não seja autoridade fiscal, é a responsável pela verificação da regularidade dos investimentos de modo a tornar regular a isenção fiscal, ou seja, é uma autoridade não-fiscal com repercussões fiscais nas decisões e interpretações editadas por seus atos administrativos.

Outra observação necessária é que as consultas fiscais de praxe têm seu resultado publicado na imprensa oficial, de quando se deve contar o prazo de 30 dias para o recolhimento do tributo, se assim o determinar o ato.

---

<sup>17</sup> Hugo de Brito Machado. Mandado de Segurança e Consulta Fiscal. RT, ago -1993, São Paulo, v. 82, p. 51

<sup>18</sup> Luiz Fernando Teixeira Pinto in Semanas de Estudos Tributário, Org. Condorcet Rezende, Renovar, RJ, 1999, pág. 398.

## **Aplicação da norma geral**

Na hipótese de se objetar que o entendimento esposado não teria o efeito de uma consulta fiscal, já que não emitido por autoridade fazendária reitera-se, no entanto, que *mesmo se não fosse aplicável a legislação fiscal de consulta*, a mesma vinculação da administração e a proibição de efeitos retroativos resultariam da norma de processo administrativo geral da União, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.”

## **A hipótese de mudança de idéia da Administração**

A revogação do ato administrativo pode ser efetuada a qualquer tempo pelo administrador, desde que respeitados os direitos adquiridos (art. 53 da Lei 9784/99).

A anulação, *rectior*, declaração de nulidade, por sua vez, exige que o ato administrativo esteja eivado de vício de ilegalidade, não cabendo, por ora, detalhar cada uma das hipóteses de vícios do ato administrativo. Mas tal anulação, ainda que decorrente de erro da autoridade administrativa, que garantiu a aplicação de dispositivo não mais em vigor em 2002 (art. 7º, § 2º, do Dec. 792/93), tem tempo para ser efetuada.

A mesma Lei 9784/99, que regula os processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, determina o direito de a Administração anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decair em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé (artigo 54).

Note-se que, mais recentemente, verifica-se a tendência de uma moderação desse poder da Administração de dar por nulos seus atos. Assim, ainda que sobrevenha anulação ou modificação expressa do entendimento administrativo, e mesmo em casos de alteração normativa, as decisões dos

tribunais comunitários europeus<sup>19</sup> vem entendendo ser devida indenização ao administrado que tenha feito desembolsos significativos confiados na norma anterior:

- (Art. 2491) Sessão de 6.03.1998: “Reveste singular interesse o relacionado com a observância do princípio da boa-fé nas relações entre a administração e os particulares, a segurança jurídica e o equilíbrio das prestações. Estes conceitos, utilizados pelas sentenças desta corte ultimamente citadas, estão estreitamente relacionadas com o princípio da confiança legítima – enunciado, como recordam as partes, pelo Tribunal Superior de Justiça das Comunidades Europeias-. A virtualidade deste princípio pode comportar a anulação e, quando menos, obriga responder no marco comunitário, da alteração (sem conhecimento antecipado, sem medidas transitórias suficientes para que os sujeitos possam acomodar sua conduta econômica, e proporcionalidade ao interesse público em jogo, e sem as devidas medidas corretoras ou compensatórias), das circunstâncias econômicas habituais e estáveis, geradoras de esperanças fundadas de manutenção.”

- (Art. 1258 e 5410) – Sessões de 1.02 e 29.06 de 1990: “O conflito que se suscita entre a legalidade da atuação administrativa e a segurança jurídica derivada da mesma, tem primazia esta última por aplicação de um princípio, que ainda que não estranho aos que informam o nosso ordenamento jurídico, já foi reconhecido implicitamente por esta corte em sua S. de 28/02/1989 (Art. 1458) e reproduzida depois na última sessão de janeiro de 1990, e cujo princípio bem impresso no Ordenamento jurídico da República Federal da Alemanha, foi assumido pela Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias do qual Espanha faz parte, e que consiste no “princípio de proteção da confiança legítima” que deve ser aplicado, não somente quando se produza qualquer tipo de convicção psicológica no particular beneficiado,

---

<sup>19</sup> Tradução livre do espanhol, Sentença de 6, março de 1998, Jurisprudência Contenciosa –Administrativa do Tribunal Espanhol – citado em Jesus Gonzalez Perez, El Principio General de La Buena Fe en el Derecho Administrativo, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1999, p. 113/115.

senão mais ainda quando se baseie em signos externos produzidos pela administração suficientemente concludentes para que a induzam razoavelmente a confiar na legalidade da atuação administrativa, unido a que, dada a ponderação dos interesses em jogo – interesse individual e interesse geral -, a revogação ou a interrupção dos atos que provoca no patrimônio do beneficiado, que confiou razoavelmente nesta atuação administrativa, prejuízos que não tem porque suportar derivados de gastos ou investimentos que só podem ser restituídos com graves prejuízos para o seu patrimônio, ademais por não serem todos de natureza exclusivamente econômica.”

Como se verá adiante, no desenvolvimento do princípio da confiança legítima e da boa-fé, a Administração deve estabelecer medidas transitórias para a acomodação econômica, sempre que a mudança de uma regra trouxer prejuízos decorrentes de investimentos ou planejamentos efetuados pelos particulares fundados nos sinais produzidos pela administração de que a conduta praticada estava de acordo com a legalidade. Se não for feita dita acomodação em prazo razoável, a Administração deverá ressarcir o



particular, ou manter a sistemática anterior até determinado marco antecipadamente comunicado, de modo a evitar os prejuízos desnecessários.

O princípio da confiança do administrado como elemento do princípio da segurança jurídica vem recentemente sendo adotado pelas decisões do Supremo Tribunal Federal no Brasil em que se mitiga o princípio da estrita legalidade em favor da estabilidade jurídica. Os exemplos<sup>20</sup> abaixo transcritos e por nós destacados, embora tratem de situações de pessoas físicas, são igualmente aplicáveis às empresas. Na medida em que a administração adota um procedimento de checagem dos investimentos, tolerando a compensação aos anos posteriores à resposta do órgão público relativamente às glosas efetuadas, confirmando esta conduta em resposta a consulta, o contribuinte tem todas as razões para confiar nos sinais da

---

<sup>20</sup> MS 24268/ MG - MINAS GERAIS - MANDADO DE SEGURANÇA - Relator(a): Min. ELLEN GRACIE - Julgamento: 05/02/2004 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Publicação: DJ 17-09-2004 PP-00053 EMENT VOL-02164-01 PP-00154

EMENTA: Mandado de Segurança. 2. Cancelamento de pensão especial pelo Tribunal de Contas da União. Ausência de comprovação da adoção por instrumento jurídico adequado. Pensão concedida há vinte anos. 3. Direito de defesa ampliado com a Constituição de 1988. Âmbito de proteção que contempla todos os processos, judiciais ou administrativos, e não se resume a um simples direito de manifestação no processo. 4. Direito constitucional comparado. Pretensão à tutela jurídica que envolve não só o direito de manifestação e de informação, mas também o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador. 5. Os princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurados pela Constituição, aplicam-se a todos os procedimentos administrativos. 6. O exercício pleno do contraditório não se limita à garantia de alegação oportuna e eficaz a respeito de fatos, mas implica a possibilidade de ser ouvido também em matéria jurídica. 7. Aplicação do princípio da segurança jurídica, enquanto subprincípio do Estado de Direito. Possibilidade de revogação de atos administrativos que não se pode estender indefinidamente. Poder anulatório sujeito a prazo razoável. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 8. Distinção entre atuação administrativa que independe da audiência do interessado e decisão que, unilateralmente, cancela decisão anterior. Incidência da garantia do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal ao processo administrativo. 9. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica. Aplicação nas relações jurídicas de direito público. 10. Mandado de Segurança deferido para determinar observância do princípio do contraditório e da ampla defesa (CF art. 5º LV)

MS 22357/ DF - DISTRITO FEDERAL - MANDADO DE SEGURANÇA - Relator(a): Min. GILMAR MENDES - Julgamento: 27/05/2004 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Publicação: DJ 05-11-2004

EMENTA: Mandado de Segurança. 2. Acórdão do Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas da Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária - INFRAERO. Emprego Público. Regularização de admissões. 3. Contratações realizadas em conformidade com a legislação vigente à época. Admissões realizadas por processo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e acórdão anterior do TCU. 4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão da liminar no mandado de segurança. 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público. 7. Concurso de circunstâncias específicas e excepcionais que revelam: a boa fé dos impetrantes; a realização de processo seletivo rigoroso; a observância do regulamento da Infraero, vigente à época da realização do processo seletivo; a existência de controvérsia, à época das contratações, quanto à exigência, nos termos do art. 37 da Constituição, de concurso público no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista. 8. Circunstâncias que, aliadas ao longo período de tempo transcorrido, afastam a alegada nulidade das contratações dos impetrantes. 9. Mandado de Segurança deferido

administração e fazer seu planejamento fiscal com base no princípio da confiança e da boa fé.

### **A questão da boa fé, o princípio da confiança legítima do administrado e o atraso desleal da administração**

Por outro lado, vem ganhando cada vez mais força entre os administrativistas, por influência do direito europeu, a **teoria da proteção da confiança do administrado**. Como aduz Marçal Justen Filho<sup>21</sup>, se o Estado atribuiu a seus atos uma presunção de legitimidade e constrange os jurisdicionados a respeitar esses atos, a contrapartida inafastável é que os efeitos concretos desses atos sejam respeitados.

A este respeito Jesús González Perez<sup>22</sup> estabelece três requisitos para a verificação e aplicação do princípio da confiança legítima do administrado com relação a atos e condutas da administração pública.

Aduz o catedrático que sempre que houver um ato da administração suficientemente concludente para provocar no administrado (empresa ou pessoa física) uma das espécies de confiança a seguir listadas, dever-se-á aplicar o princípio da confiança legítima, de modo a proteger-se o administrado.

Em resumo, aplicar-se-á dito princípio, em favor da estabilidade das relações, quando o ato ou conduta da administração pública levar o administrado a confiar que (1) a administração está atuando corretamente ou (2) que o próprio está atuando licitamente ou (3) que suas expectativas são razoáveis.

---

EMENTA: Mandado de Segurança. 2. Acórdão do Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas da Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária - INFRAERO. Emprego Público. Regularização de admissões. 3. Contratações realizadas em conformidade com a legislação vigente à época. Admissões realizadas por processo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e acórdão anterior do TCU. 4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão da liminar no mandado de segurança. 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público. 7. Concurso de circunstâncias específicas e excepcionais que revelam: a boa fé dos impetrantes; a realização de processo seletivo rigoroso; a observância do regulamento da Infraero, vigente à época da realização do processo seletivo; a existência de controvérsia, à época das contratações, quanto à exigência, nos termos do art. 37 da Constituição, de concurso público no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista. 8. Circunstâncias que, aliadas ao longo período de tempo transcorrido, afastam a alegada nulidade das contratações dos impetrantes. 9. Mandado de Segurança deferido.

E não poderia ser de outra forma já que como, na prática, os resultados da análise dos relatórios anuais de investimentos em P&D demoram mais de cinco anos para serem concluídos e participados à empresa investidora, a possibilidade legal de compensação no exercício imediatamente anterior ao do investimento é cassada, já que a compensação (com o excesso de investimento em anos posteriores) só se faz viável após a comunicação do valor glosado pela SEPIN.

A supracitada obra do espanhol Jesús González Pérez<sup>23</sup> entende que se dá uma das hipóteses de infração do princípio da boa fé pela administração, em razão da variável tempo, quando, pelo transcurso do tempo ou por um atraso anormal da administração, *perde o sentido o exercício de um direito previsto na legislação*.

Se o prazo para o cumprimento de uma obrigação ou o exercício de um direito é fixado de forma desproporcional, ou o atraso da administração torna impossível a sua execução, o próprio prazo, como fixado, seria nulo de pleno direito, mesmo sem se ter que aludir ao princípio da boa-fé, mas com amparo no princípio jurídico-geral-lógico de *não aceitação do absurdo*.

### **Natureza da notificação da SEPIN**

Como parte da avaliação do incentivo obrigatório em tecnologia, previsto pela Lei 8.248/91 como condição de fruição do incentivo fiscal do IPI, a SEPIN tem emitido comunicações aos contribuintes, indicando deficiências de valor e de aplicação. Torna-se importante discernir se tais comunicações tem efeitos quanto à Administração Fiscal, especialmente para a contagem de prazos previstos na legislação tributária.

Entendemos que as comunicações efetuadas pelo MCT/SEPIN referente às diferenças para alcançar os valores de investimentos mínimos não podem ser consideradas como lançamento tributário, para efeitos da legislação própria.

Em primeiro lugar, porque, como já indicado acima, haverá direito adquirido à compensação nos exercícios e hipóteses pertinentes. Nesses casos, a notificação não importará nem *direta* nem *indiretamente* em lançamento tributário, seja de tributo, seja de obrigação acessória, eis que é *faculdade* do contribuinte levar a cabo tal compensação, prevenindo a infração fiscal e o débito tributário.

Também é *faculdade* do contribuinte, sem ocorrência de penalidades ou de tributo devido, o depósito dos valores a menor, imputados pela Administração, nos Fundos indicados pela legislação, acrescidos apenas dos juros moratórios fixados.

Em segundo lugar, porque a notificação, mesmo em caso de deficiência insuscetível de compensação ou de depósito alternativo, não poderá jamais ser tida como lançamento de tributo ou de obrigação acessória. Lançamento é ato administrativo vinculado, obrigatório e privativo de autoridade fiscal nos termos do que preceitua o artigo 142 do CTN<sup>24</sup> e o Decreto Federal nº 70.235/72<sup>25</sup>, que regula o procedimento administrativo fiscal da União – PAF.

O procedimento adotado pelo Secretário da SEPIN atende ao disposto no artigo 12 do Decreto 70.235/72 que determina que o servidor não competente para os atos fiscais que apurar qualquer infração à legislação tributária deverá comunicar os fatos às autoridades fazendárias responsáveis.

---

<sup>24</sup> “Para que o crédito tributário exista como tal é preciso que seja ele previamente constituído pelo lançamento, que é privativo da autoridade administrativa tributária, nos precisos termos do art. 142 do CTN.” Harada, Kiyoshi. Repetição de indébito. Confusão em torno do prazo prescricional trazida pela LC nº 118/05. Juristas.com.br, João Pessoa, a. 1, n. 28, 28/06/2005. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/colunas.jsp?idColuna=216>>. Acesso em: 28/07/2005.

<sup>25</sup> Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e contera obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

**Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico.**

## **V - CONCLUSÕES**

(1) Analisando minuciosamente a legislação aplicável à hipótese entendemos que existe a possibilidade de “compensação” da diferença de investimento mínimo anual exigido pelo MCT/SEPIN, desde que respeitadas as alocações do investimento consoante as normas em vigor (mínimo de instituições de ensino, convênio e etc.), nos seguintes termos:

a) os “débitos” de 1999 podem ser compensados com investimentos a maior em 2000 e os “débitos” de 2000 podem ser compensados com investimentos a maior em 2001. A partir de 11 de abril de 2001 não é mais admitida a “compensação”.

b) para os anos-base de 2001, 2002, 2003 e 2004 os resíduos anuais conseqüentes da insuficiência de investimentos nos percentuais mínimos fixados deveriam ter sido depositados no FNDCT, acrescido de 12%, até 30 de abril de cada ano subsequente, i.e., 2002, 2003, 2004 e 2005.

c) também para os anos-base de 2001, 2002, 2003 e 2004 se o resíduo tiver sido decorrente de glosa o depósito deveria ter sido realizado em data específica definida pelo Ministério/ MCT/SEPIN.

(2) Nas hipóteses em que porventura haja consulta à SEPIN, respondida de forma positiva quanto à satisfação dos requisitos, entendemos que esta vincula a Administração aplicando-se a compensação prevista no art. 70, § 2º., do Decreto nº 792/93, inclusive para os exercícios posteriores.

Essa conclusão é inalterada, seja aplicando-se a legislação geral da União relativa ao procedimento administrativo, seja a norma específica de consulta fiscal.

Mesmo na remota hipótese de ser desqualificada, por razões de ordem formal e competência como uma consulta fiscal, em respeito ao princípio do direito adquirido e da proteção da confiança do administrado, não poderão decorrer efeitos prejudiciais ao contribuinte para os atos da empresa praticados e até que nova orientação tenha sido dada pela SEPIN, modificando o entendimento anterior.

Pelos princípios da confiança e da boa fé correlatos aos princípios da segurança jurídica e da estabilidade das relações, é no todo defensável que a empresa tenha adotado como procedimento e planejamento da conduta de compensação das glosas efetuadas pela SEPIN nos exercícios seguintes ao

da comunicação da glosa, posto que seria impossível a compensação no ano imediatamente posterior ao do investimento se a própria administração tardou mais de cinco anos para a análise dos investimentos, configurando-se um atraso desleal que não pode reverter em prejuízo injustificável para o particular.

(3) Quanto a sua natureza, as comunicações efetuadas pelo MCT/SEPIN referente às diferenças para alcançar os valores de investimentos mínimos não podem ser consideradas como lançamento tributário. O procedimento adotado pelo Secretário da SEPIN atende apenas ao disposto no artigo 12 do Decreto 70.235/72, que determina que o servidor não competente para os atos fiscais que apurar qualquer infração à legislação tributária deverá comunicar os fatos às autoridades fazendárias responsáveis.