



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Marcus Vinicius Cardoso Barbosa

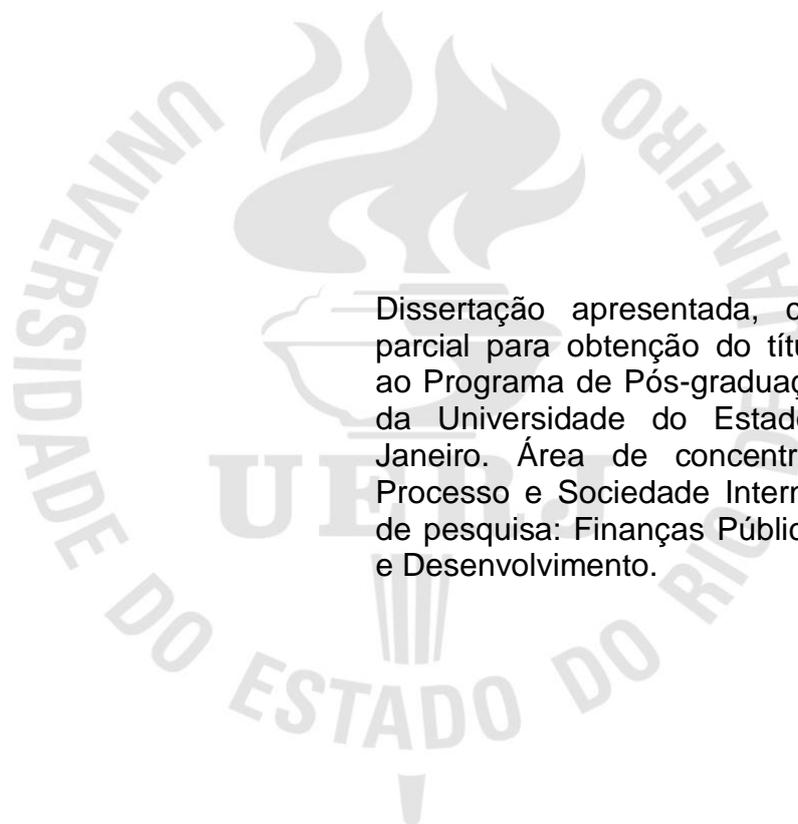
**Boa-fé e direito tributário: a constitucionalização das relações entre
administração tributária e contribuintes**

Rio de Janeiro

2013

Marcus Vinicius Cardoso Barbosa

**Boa-fé e direito tributário: a constitucionalização das relações entre
administração tributária e contribuintes**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2013

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

B238 Barbosa, Marcus Vinicius Cardoso.

Boa-fé e direito tributário: a constitucionalização das relações entre administração tributária e contribuintes / Marcus Vinicius Cardoso Barbosa. - 2013.
170 f.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.
Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Boa-fé (Direito) – Teses. 3. Administração pública – Teses. I. Ribeiro, Ricardo Lodi. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Marcus Vinicius Cardoso Barbosa

**Boa-fé e direito tributário: a constitucionalização das relações entre
administração tributária e contribuintes**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 02 de setembro de 2013.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Sérgio André Rocha
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Gustavo Just
Universidade Federal de Pernambuco

Rio de Janeiro

2013

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Carlos Alberto Ferreira Barbosa (em memória) e Fabiula Cardoso Barbosa, a minha irmã Carla Cardoso Barbosa da Costa e a minha mulher Andréa Borges Araújo.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, à minha mulher e toda família pelo suporte e amor, sempre.

RESUMO

BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. *Boa-fé e direito tributário: a constitucionalização das relações entre administração tributária e contribuintes*. 2013. 170 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

O presente trabalho versa sobre a boa-fé no direito tributário, tendo como fio condutor o processo de constitucionalização das relações entre administração tributária e contribuintes. Para tanto são analisados os contornos gerais do processo de constitucionalização do direito e seus reflexos para a administração tributária, destacando como esse movimento interage com a noção de boa-fé, seja justificando-a, seja alterando a dinâmica das relações entre administração tributária e contribuintes, de modo a tornar sua aplicação mais do que uma possibilidade, uma necessidade. No específico campo do direito tributário, apresenta-se uma proposta de subdivisão do princípio da boa-fé em três dimensões: boa-fé como princípio da proteção da confiança legítima, boa-fé como princípio da cooperação e boa-fé como equidade. Desse modo acredita-se ser possível dar destaque a outros aspectos do princípio que, em geral, são menos explorados, além de auxiliar no processo hermenêutico de aplicação que, por envolver uma noção de textura bastante aberta, necessita de parâmetros que auxiliem na argumentação jurídica e na racionalidade prática. Quanto ao espaço de aplicação prática no direito tributário, são apresentados alguns temas específicos em que se acredita que a utilização da boa-fé pode desempenhar um papel relevante, entre os quais: aplicação de sanções, parcelamento, planejamento tributário, interpretação de tratados para evitar a dupla tributação da renda, entre outros. Ao final, é feita uma breve abordagem sobre as principais críticas à aplicação da boa-fé que, em larga medida, são as mesmas direcionadas a um formato mais aberto de aplicação do direito decorrente do Neoconstitucionalismo. Assim, como resposta, defende-se a aplicação da boa-fé apenas aos casos difíceis, em razão de uma preferência *prima facie* às regras, e a aplicação das teorias de argumentação jurídica como forma de permitir um controle intersubjetivo das decisões que se utilizem de tal princípio.

Palavras-chave: Direito Tributário. Boa-fé. Constitucionalização. Administração tributária.

ABSTRACT

BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. The good faith in tax law: constitutionalization of the relationship between tax administration and taxpayers. 2013. 170 f . Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

This paper focuses on the good faith in tax law, with the thread of the process of constitutionalization of the relationship between tax administration and taxpayers. In this way, are analyzed both the general outlines of the process of constitutionalization of the law and its consequences for the tax administration, highlighting how this movement interacts with the notion of good faith. Whether by justifying the use of good faith principle or changing the dynamics of the relationship between taxpayers and tax administration in order to make your application more than a possibility, a real necessity. In the specific field of tax law, the text proposes a subdivision of the principle of good faith in three dimensions: good faith as the principle of protection of legitimate expectations, good faith as a principle of cooperation and good faith as fairness. The subdivision intend to highlight other aspects of the principle that, in general, are less explored, and to provides assistance in the hermeneutic process by giving parameters that help in legal argumentation and practical rationality, what is very important because of the open texture of the good faith principle. In the field of practical application in tax law, the text presents some specific issues where it is believed that the use of good faith can play a role, including: application of penalties, tax installments, tax planning , interpretation of treaties to avoid double taxation of income tax, like others . In the end, there is a brief overview of the main criticisms of the application of the good faith that, largely, are the same directed to a more open form of law application that arises from *Neoconstitutionalismo*. In response, the text provides two parameters: the application of good faith only to hard cases, because of a preference *prima facie* for the rules, and the application of the theories of legal argumentation as a way of allowing a better external control of the decisions that use this principle.

Keywords: Tax law. Good faith. Constitucionalization. Tax Administration

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACO	Ação Cível Originária
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CDTR	Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda
CRFB/88	Constituição de República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
CVDT	Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de comunicação
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	10
1	CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO	15
1.1	Premissas Teóricas.....	15
1.2	Constitucionalização e seus efeitos: a aproximação entre o direito público e direito privado.....	23
2	BOA-FÉ	29
2.1	Generalidades.....	29
2.2	A Boa-fé como princípio jurídico	39
2.3	Boa-fé objetiva e Boa-fé subjetiva	42
2.4	Funções da boa-fé objetiva.....	44
3	CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	46
3.1	A Crise de Pressupostos da Administração Pública Contemporânea	51
3.2	Administração Tributária e a Crise da Legalidade.....	57
3.3	Administração Tributária e a Superação do Princípio da Supremacia do Interesse Público.	62
3.4	Administração Tributária, Consensualidade e Participação	66
3.5	Administração Tributária e Princípio da Eficiência	70
4	BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E SUAS TRÊS DIMENSÕES	73
4.1	Boa-fé e sua dimensão de segurança jurídica: princípio da proteção da confiança legítima.....	80
4.2	Boa-fé e sua Dimensão de Solidariedade: Boa-fé como Cooperação	92
4.3	Boa-fé e sua Dimensão de Justiça: Boa-fé como Equidade.....	115
5	PRINCÍPIO DA BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO: CAMPOS DE APLICAÇÃO PRÁTICA	127
5.1	Boa-fé, equidade e sanções tributárias	127
5.2	Boa-fé, cooperação e parcelamento	131
5.3	Boa-fé, princípio da cooperação e planejamento tributário	138
5.4	Boa-fé, princípio da confiança legítima e a possibilidade do Fisco rever judicialmente decisões administrativas	140
5.5	Boa-fé, princípio da cooperação e obrigações acessórias	144
5.6	Boa-fé, princípio da cooperação e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda.....	146
6	CRÍTICAS À UTILIZAÇÃO DOA BOA-FÉ	153

CONCLUSÃO.....	157
REFERÊNCIAS.....	160

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o Supremo Tribunal Federal tem utilizado a boa-fé como fundamento para decidir diversas questões no âmbito do direito público¹. Na ADI 2.415², julgada em setembro de 2011, foram declarados “ainda constitucionais” dois provimentos do Conselho Superior da Magistratura do Estado de São Paulo que modificavam o feixe de competências das serventias extrajudiciais, o que – segundo o Pretório Excelso reconheceu – somente poderia ter sido feito por lei em sentido formal. Desta forma, entre outros argumentos, foi considerado que, em razão do decurso do tempo – passaram-se mais de dez anos entre o indeferimento da medida liminar e o julgamento do mérito da ADI – e o respeito à boa-fé dos mais de 700 concursados, dever-se-ia manter a validade dos atos notariais praticados, das outorgas concedidas aos delegatários concursados e o curso normal do processo seletivo. Em termos mais simples, o STF deixou de declarar a inconstitucionalidade *ab initio* de um ato que reconheceu atentar contra a Constituição Federal, utilizando a boa-fé como móvel interpretativo principal.

Em outro julgado, RE 598.099³ de agosto de 2011, o Supremo Tribunal Federal consagrou o entendimento de que o número de vagas constantes dos editais de concursos públicos vincula a Administração Pública e cria para o candidato que nele se incluía um direito subjetivo à nomeação. Para tanto, utilizou-se de uma construção teórica baseada diretamente na boa-fé e na confiança legítima,

¹ Embora o campo natural de aplicação da boa-fé objetiva sejam as relações contratuais, mormente após a positivação do princípio pelo art. 422 do Código Civil de 2002, sua ideia central de exigência de conduta leal pode ser transportada a quase todas as relações bilaterais. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, na ACO 970, já admitiu a sua aplicação, por exemplo, numa relação jurídica travada entre dois entes do Poder Público, por meio de convênio administrativo. No caso, a então Secretaria de Direitos Humanos da Presidência da República havia suspenso repasses devidos em razão de convênio firmado com a Defensoria Pública do Estado do Pará alegando problemas em prestação de contas de convênios anteriores. Ocorre que os problemas já eram de conhecimento no momento da celebração do convênio que, ademais, foi prorrogado por duas vezes e teve seu objeto cumprido pela Defensoria do Estado do Pará. Assim, o relator Ministro Gilmar Mendes ressaltou expressamente em seu voto que o aspecto colaborativo ínsito aos convênios impõe, com mais razão, o respeito à boa-fé objetiva, decidindo pela sua aplicação ao caso. Também no plano internacional a boa-fé já foi destacada pelo STF como padrão de conduta leal a ser adotado pelos países nas relações de direito internacional, v. STF, Ext 571 extensão, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 04/08/1995.

² STF, ADI 2415, Relator Ministro Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 22/09/2011.

³ STF, RE 598099, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 10/08/2011.

que, segundo afirmado, são corolários da segurança jurídica por guardarem fundamento último na cláusula do Estado de Direito. Com esse raciocínio, foi pontificado que a necessidade de especial observância aos deveres de boa-fé e o incondicional respeito à confiança dos cidadãos pelo Estado administrador geram um direito subjetivo à nomeação de candidato que esteja dentro do número de vagas constante de edital de concurso público.

Também são vários os precedentes do Supremo Tribunal Federal que, em matéria de servidores públicos, utilizaram-se da boa-fé. Assim, já se decidiu que não são passíveis de devolução valores recebidos de boa-fé em razão de interpretação errônea ou má aplicação da lei pela Administração Pública⁴. Tal entendimento sufraga a tese da irretroatividade da alteração de interpretação por parte da Administração Pública, que no caso do direito tributário foi expressamente positivada pelo art. 146 do CTN. Em observância à segurança jurídica e à boa-fé, também já foi declarado que a gratificação incorporada aos proventos por força de norma vigente à época da inativação não pode ser suprimida por lei posterior⁵. É dizer, a boa-fé objetiva nessas hipóteses atuou para interditar o exercício da função administrativa de controle da legalidade de seus próprios atos que invadiam a esfera individual dos administrados.

Ainda nessa mesma linha, em julgado de 2010, decidiu o Supremo Tribunal Federal que a inércia da Corte de Contas na ratificação de pensões, desde que superior a cinco anos, gera a legítima expectativa no pensionista de recebimento de verbas de caráter alimentar. E, em complemento, destacou que o decurso de longo período deve trazer temperamentos ao poder-dever da Administração de rever a qualquer tempo seus atos eivados de ilegalidade. Isso porque são geradas situações jurídicas subjetivas ante o Poder Público que impõem o respeito ao contraditório e à ampla defesa⁶. Ou seja, nesse último caso a boa-fé objetiva, ainda que não tenha interditado imediatamente a utilização de funções administrativas, limitou-a pela

⁴ Nesse sentido, v. STF, AI 794759 AgR, Relator Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 13/04/2011.

⁵ Nesse sentido: STF, RE 552354 AgR, Relatora Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 14/12/2010; e STF, RE 359043 AgR, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 03/10/2006.

⁶ STF, MS 25403, Relator Ministro Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010.

imposição de rito próprio que respeite ao contraditório e à ampla defesa. É dizer, gerou um dever instrumental.

Os exemplos colhidos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal são vários e demonstram que a aplicação deste princípio é uma realidade na mais alta corte do país. Embora nem sempre atue sozinho na solução dos casos, o recurso à boa-fé é frequentemente adotado em diversos outros julgados, seja para restringir ou outorgar direitos, ou ainda como móvel interpretativo para delimitação do alcance de outras normas.

No âmbito direito tributário, entretanto, não são colhidos ainda exemplos de aplicação da boa-fé objetiva⁷ na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao contrário do que ocorre nos demais Tribunais do país. O Superior Tribunal de Justiça, em especial, tem se destacado nesse papel de introduzir o debate da boa-fé no direito tributário brasileiro⁸. Em um desses julgamentos, o STJ entendeu que decorridos quatro anos do início do parcelamento, e tendo o contribuinte permanecido em dia com os pagamentos ao longo de todo esse tempo, não poderia a Administração Tributária – mesmo que baseada na letra expressa da lei de regência do parcelamento – excluí-lo do programa de recuperação fiscal por não ter requerido a desistência dos recursos e impugnações administrativas no prazo legalmente determinado. Na linha do que argumentou o STJ, a demora da Administração Tributária em exercer o seu poder-dever de excluir o contribuinte que de boa-fé manteve-se adimplente com os pagamentos – finalidade última do programa de parcelamento – gerou a legítima expectativa da manutenção do acordo. Do ponto de vista normativo, aduziu-se a incidência do princípio da proteção da confiança legítima, como corolário da boa-fé objetiva – dever geral de lealdade e

⁷ Nesse sentido ver: TRF 1ª Região, AC 200734000241113, Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, 7ª Turma, data: 08/07/2011; TRF 2ª Região, AC 200650010009514, Desembargadora Federal Sandra Chalu Barbosa, 3ª Turma, data: 05/09/2011, TRF 4ª Região, AC 200170000117670, Desembargador Federal Leandro Paulsen, 2ª Turma, data: 01/02/2006, TRF 5ª Região, APELREEX 200785000024430, Desembargador Federal Edilson Nobre, 4ª Turma, data: 04/09/2012.

⁸ Nesse sentido são os seguintes julgados do STJ: AgRg no RESP 1299067/CE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 24/04/2012; AgRg nos EDcl no Ag 1399991/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/03/2012; REsp 1294061/PE, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 15/03/2012; AgRg no AREsp 77.420/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 14/02/2012; AgRg no AREsp 11.834/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 07/02/2012; REsp 1257984/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 06/12/2011.

confiança recíproca entre as partes – e a proibição de agir contra os próprios atos como determinantes para a solução do caso.

Os exemplos demonstram que a utilização da boa-fé é uma realidade na prática jurisprudencial dos tribunais superiores, tanto no direito público, em geral, quanto no direito tributário, em particular. Porém, em termos doutrinários, a discussão mais ampla sobre a aplicação da boa-fé tem despertado pouca atenção dos tributaristas⁹. Perceber que a jurisprudência caminha numa velocidade maior do que a doutrina tributária não deixa de ser um dado preocupante, embora não necessariamente novo. Do ponto de vista aplicativo, a preocupação é reforçada pela constatação que, em larga medida, a utilização da boa-fé no momento atual parte de uma ideia de constitucionalização do direito como um todo, e do direito tributário em particular, outro fenômeno também pouco explorado pelos tributaristas sob seu aspecto material.

Esse processo, para o que interessa para o presente trabalho, tem duas consequências que podem parecer conflitantes, mas dão a tônica do direito atual. Primeiro, a releitura das premissas teóricas e dos institutos dos diversos ramos do direito à luz da Constituição. Segundo, a reaproximação do desenvolvimento teórico desses vários ramos por meio de um único fio condutor, formado pelos direitos fundamentais e demais princípios gerais extraídos da Constituição. O recurso à boa-fé e a expansão da sua influência do direito civil, onde já existe um alicerce teórico sólido, para diversos outros campos como o direito administrativo, tributário, constitucional, processual são a maior prova disso.

Por tudo, parece que há um amplo espaço para se discutir como a boa-fé deve ser recebida e tratada no âmbito do direito tributário, e, especialmente, quais são as potencialidades dessa ideia para solução de problemas específicos no campo fiscal. Na quadra atual, esse caminho passa sem dúvidas pela absorção pelo

⁹ Tratando especificamente da boa-fé no direito tributário: REIS, Elcio Fonseca. *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008; e RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Tributário de Financeiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. Não tratando da aplicação do princípio da boa-fé em sentido amplo, mas discutindo a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima, ver entre outros: ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011; TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 e RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008.

direito tributário das mudanças de paradigmas trazidas pelo neoconstitucionalismo e por uma de suas principais consequências: a constitucionalização do direito. Esse é o desafio do presente trabalho, que pretende discutir o processo de constitucionalização do direito tributário e seus influxos sobre o direito tributário, sob a perspectiva da introdução da boa-fé como um móvel fundamental para a prática tributária atual.

Pela amplitude que o tema apresenta, será feito um corte teórico para se concentrar na análise dos reflexos da constitucionalização na relação entre administração tributária e contribuinte, mediada pela noção de boa-fé.

Para tanto o trabalho irá se iniciar com o estabelecimento das premissas fundamentais, quais sejam o fenômeno do neoconstitucionalismo e o processo de constitucionalização do direito. Em seguida, serão abordados os aspectos gerais da boa-fé, sua natureza jurídica e o âmbito de aplicação.

Após, será analisada a mudança de paradigmas que vem marcando o direito administrativo, sob os influxos desse constitucionalismo renovado. Tal passo é importante não só para se entender as razões que autorizam a utilização da boa-fé como mediador dessa relação entre administração e contribuinte, mas para entender em que medida o panorama atual estimula o seu uso.

Na sequência, será analisada a boa-fé no direito tributário, o seu fundamento jurídico e as suas potencialidades para regular o sempre conflituoso ambiente entre contribuinte e administração tributária. Estabelecidas as condições de aplicação, será trabalhado em capítulo a parte o uso da boa-fé em algumas áreas do direito tributário que se considera especialmente ilustrativas dos argumentos trabalhados. Já na parte final, nos dois últimos capítulos, respectivamente, se cuidará das críticas lançadas ao instituto e a da conclusão do trabalho.

1 CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO

1.1 Premissas Teóricas

Hoje se está diante de um novo modelo de Estado, capaz de conciliar os valores da Democracia e do Constitucionalismo com o fato do pluralismo social e político. Um Estado Democrático e de Direito. Nesta esteira, as últimas décadas do século XX assistiram ao surgimento de diferentes leituras do fenômeno, por inúmeros pensadores como ZAGREBELSKY¹⁰, ROBERT ALEXY¹¹, RONALD DWORKIN¹², PAOLO COMMANDUCI¹³, dentre outros, todos em busca de um novo paradigma para o Estado Constitucional de Direito atual. A esta profusão de ideias de variadas matizes filosóficas e sociais tem-se denominado *Neoconstitucionalismo*¹⁴.

Independente do nome que se queira dar, o fato é que o direito constitucional tem passado por profundas transformações no período recente, sendo a constitucionalização do direito o resultado dessa ampliação da área de influência de um Direito Constitucional renovado que, segundo ensina LUIS ROBERTO BARROSO, tem três marcos fundamentais: o histórico, o filosófico e o teórico¹⁵. Essas ideias serão agora percorridas de forma breve para que se possa compreender bem o

¹⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid: Trotta, 2009.

¹¹ ALEXY, Robert. BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho – la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

¹² DWORKIN, Ronald, Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes; 2002.

¹³ COMMANDUCI, Paolo. CARBONELL, Miguel (ed.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta; 2003.

¹⁴ O termo Neoconstitucionalismo encerra distintos significados, muitos deles ainda em construção. Para estudo aprofundado sobre o tema vide: CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo: elementos para uma definição*. In: *20 Anos da Constituição Brasileira*. MOREIRA, Eduardo Ribeiro e PUGLIESI, Márcio (coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2009. Nesse trabalho Miguel Carbonell ressalta que a grande novidade do Neoconstitucionalismo está na ocorrência simultânea, no tempo e espaço, dos três elementos que o autor considera que lhe dão forma: constitucionalismo do 2º pós-guerra, práticas jurisprudenciais pautadas por novos parâmetros interpretativos, (ponderação, proporcionalidade, eficácia horizontal dos direitos fundamentais, etc.) e um desenvolvimento teórico que concebe o ato de concretização do direito, em especial pelo Judiciário, como uma atividade criativa e transformadora da realidade.

¹⁵ BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009, página 63.

fenômeno da constitucionalização do direito, como consequência que é do Neoconstitucionalismo¹⁶.

O marco histórico é sem dúvida, na Europa, o constitucionalismo do pós-guerra e, no Brasil, a Constituição 1988. As cartas surgidas na Europa após a segunda guerra mundial, ainda sob os efeitos das atrocidades cometidas com o Holocausto nazista procuraram incorporar aos seus textos direitos fundamentais e princípios relevantes de moralidade política, de modo a balizar a atuação dos poderes constituídos. Por outro lado, foram instituídos ou ampliados os mecanismos de jurisdição constitucional existentes, deixando claro que o controle não seria mais apenas formal, mas que, ainda que editados pela autoridade competente, os atos seriam controláveis também sob o aspecto material, não sendo mais cabível a simples aceitação de qualquer conteúdo¹⁷. Nesse momento histórico, a principal referência foi a Lei Fundamental de Bonn (Constituição Alemã), de 1949, e, subsequente, a criação do Tribunal Constitucional Federal, instalado em 1951. O movimento teve suporte ainda na Constituição da Itália de 1947, principalmente, com a posterior instalação da Corte Constitucional, 1956. E, por fim, renovou as forças com a redemocratização e a reconstitucionalização dos países ibéricos, Portugal, 1976, e Espanha, 1978, que deu ainda mais volume ao movimento¹⁸.

No Brasil, esse período é inaugurado com a Constituição de 1988, que coroou o processo de redemocratização brasileiro e foi resultado de uma Assembleia Constituinte livre e democrática, marcada por ampla participação da sociedade civil

¹⁶ Para Daniel Sarmiento, o Direito Brasileiro vem sofrendo mudanças profundas nos últimos tempos, relacionadas à emergência de um novo paradigma tanto na teoria jurídica quanto na prática dos tribunais, que tem sido designado como “Neoconstitucionalismo”. Estas mudanças, que se desenvolvem sob a égide da Constituição de 88, envolvem vários fenômenos diferentes, mas reciprocamente implicados, que podem ser assim sintetizados: (a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização de sua importância no processo de aplicação do direito; (b) rejeição ao formalismo e recurso mais frequente a métodos ou “estilos” mais abertos de raciocínio jurídico: ponderação, tópica, teorias da argumentação etc., (c) constitucionalização do Direito, com a irradiação de normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento; (d) reaproximação entre Direito e a Moral, com penetração cada vez maior da Filosofia nos debates jurídicos; e (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário. *In: Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: Por um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

¹⁷ SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda.* SARMENTO, Daniel. *In: Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

¹⁸ BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV.* Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009, página 63-64.

organizada¹⁹. Como resultado obteve-se uma Carta extensa, generosa na concessão de direitos e garantias individuais, e bastante ambiciosa no projeto de transformação da sociedade. Nela o constituinte não se limitou a estabelecer a organização da estrutura básica dos poderes do Estado e garantir os direitos fundamentais, mas também estabeleceu um amplo projeto de transformação da sociedade brasileira no sentido da promoção da justiça social, da liberdade real e da igualdade substantiva²⁰. E mais, constitui-se em um texto dialético, sem predomínio absoluto de uma tendência política específica ou cosmovisão sendo, portanto, chamada de Constituição Compromissória²¹. É dizer, cuida-se de uma Constituição pluralista, que resultou do compromisso possível entre a ampla variedade de forças políticas e de interesses que se fizeram representar na Assembleia Constituinte, o que de certo modo explica a heterogeneidade dos valores constantes do texto²². Sendo tão pródiga em valores substantivos, acaba-se lançando mão de princípios expressos em linguagem vaga e abstrata de modo a condensar tais valores. Por esse expediente, faz-se a mediação normativa entre o direito e importantes aspectos da moral resultando em normas jurídicas de maior plasticidade – os princípios -, que, por vezes conflitantes, acabam formando o espaço ideal para o desenvolvimento da filtragem constitucional²³.

¹⁹ Nesse sentido é o testemunho de J. Bernardo Cabral que, em passagem que não esconde certa dose de romantismo de quem foi partícipe desse importante momento histórico, relata: “Vivia-se a democracia de fato, um momento em que a atividade política era genuinamente de *res publica*, como sempre deveria sê-lo, a seguir o sentido etimológico da palavra. É oportuno recordar que a participação da cidadania aqui mencionada foi poderoso vetor de atuação política, a aplacar iras e ressentimentos, e a reconverter conflitos potenciais em sinergias construtivas, com abundante exercício de ativa participação da sociedade. Aprendíamos o verdadeiro sentido da pluralidade republicana, e, como tal, a militância popular era valiosa ferramenta a serviço da transição democrática e da consolidação do estado democrático de direito.” In: *Os 20 Anos da Constituição Federal de 1988: Avanços e Retrocessos*. NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel e BINENBOJM, Gustavo (coordenadores). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, página 5.

²⁰ SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006.

²¹ BARROSO, Luis Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 - Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pág 11.

²² SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006, pág. 180.

²³ SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem constitucional*, 1999. Imprensa: Porto Alegre, S.A. Fabris, 1999.

O marco filosófico do novo direito constitucional é o pós-positivismo que representa, em verdade, um novo momento da tensão histórica²⁴ entre a corrente do positivismo jurídico e do jusnaturalismo, num modelo mais próximo do hibridismo que da divisão estanque. Com a superação histórica do jusnaturalismo, baseado no direito natural, e o fracasso político do positivismo²⁵, fundado na separação rígida entre direito e moral, abre-se espaço para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo²⁶ busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas²⁷, operando essencialmente a partir da inclusão no ordenamento posto de valores morais e humanísticos pela via dos princípios. Tal fenômeno deságua em dispositivos com alto grau de abstração, mas que, dotados de normatividade, são

²⁴ Sobre essa tensão histórica é muito interessante o trabalho de Viviane Nunes Araújo Lima originado de sua dissertação de mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, bem resumido na seguinte passagem: “Notadamente ao perceber o homem como medida de todas as coisas, sujeito de direitos naturais e inerentes à sua própria condição de ser humano, é que o Jusnaturalismo moderno assume ares revolucionários. A noção da existência de direitos subjetivos do indivíduo, oponíveis aos demais e ao próprio soberano, certamente exerceu decisiva ascendência sobre os movimentos revolucionários do século XVII e XVIII. Influuiu pois, sobremaneira, na formação do Estado de Direito, erguido sob a bandeira de uma Constituição garantidora dos direitos individuais, limitadora dos poderes do soberano e legitimada pela vontade geral. Tal qual o zangão no reino animal, o macho que desde o seu nascimento esforça-se para atingir a idade adulta e assim fecundar a abelha-Rainha para morrer em seguida, o Direito Natural, desde os tempos mais remotos, esforça-se para fecundar o Direito Positivo, impregnando-o dos valores mais preciosos – Justiça, Liberdade, Bem-Comum. No momento que realiza essa tarefa, tornando fértil o terreno jurídico para as suas aspirações ao final do século XVIII, morre solapado pelo positivismo imperioso e avassalador do século seguinte, pela Era das Codificações, pelas ideias surgidas com as novas correntes de pensamento jurídico, pela escola de Exegese na França, pela Escola Histórica na Alemanha. Já no nosso século, pelos idos dos anos 20, após a 1ª. Grande Guerra e mais especificamente ao final da IIª. Grande Guerra, percebemos que, na realidade, aquelas ideias não haviam morrido, mas apenas entrado num estado de catalepsia. Vale dizer, em face aos horrores produzidos pelos regimes nazifacista e stalinista, os princípios consagrados pela Escola do Direito Natural voltam à baila do pensamento ocidental, despertando do sono profundo em que se encontrava a ideia de um Direito justo, fundamentado na razão humana, capaz de fornecer um paradigma de justiça a ser perseguido pelo Direito Positivo de qualquer Estado.” In: *A Saga do Zangão – Uma Visão Sobre o Direito Natural*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, páginas 180-182.

²⁵ Para um histórico da crise recente positivismo jurídico ver: FERALLI, Carla. *A filosofia contemporânea do direito: temas e desafio*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, páginas 1-10.

²⁶ “Ainda não há uma uniformidade conceitual em torno do pós-positivismo: diversas linhas de pensamento podem ser agrupadas sob essa ampla rubrica. Todas têm em comum, no entanto, o reconhecimento de que o positivismo jurídico e o arcabouço teórico que ele construiu são insuficientes para lidar com o direito tal qual ele se apresenta hoje.”. PIRES, Thiago Magalhães. *Pós-positivismo sem trauma: o possível e o indesejável no reencontro do direito com a moral*. Revista de Direito do Estado – nºs 17-18 (janeiro/junho de 2010). Rio de Janeiro: Renovar, 2010, pp. 171-216.

²⁷ BARROSO, Luis Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 - Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, página 66.

operativos de um novo modelo de aplicação e concretização do direito – melhor explicado pelo próximo marco – o teórico.

O marco teórico comporta três grandes transformações no modelo de aplicação do direito, a saber: (i) o reconhecimento de força normativa à Constituição; (ii) a expansão da jurisdição constitucional; (iii) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional na qual, entre várias mudanças, sobressai-se a normatividades dos princípios.

Uma das principais mudanças do constitucionalismo contemporâneo, especialmente na Europa²⁸, é a atribuição de status de norma jurídica às normas constitucionais, rompendo com a faticidade do modelo anterior que considerava que a realização da *Constituição Jurídica* estaria sempre condicionada pela realidade social e política, e não o contrário. Essa mudança sofreu forte influência da doutrina de KONRAD HESSE, para quem a Constituição passa a ser entendida não mais como um simples pedaço de papel, mas como instrumento de realização do Direito, que não apenas recebe influência da realidade social e política, mas possui mecanismos jurídicos com pretensão e capacidade de conformá-la²⁹. E mais, também nesse momento histórico, aprofunda-se um processo que já tinha se iniciado antes da 2ª Guerra Mundial de revisão do papel do Estado e aceitação da ideia de que, mais do que apenas garantir direitos individuais clássicos, compete a ele também prestações

²⁸ Aqui, cuida-se de um fenômeno essencialmente Europeu, já que os Estados Unidos da América, ao menos desde o célebre julgamento de *Marbury x Madison* de 1803, já era aceito o controle de constitucionalidade de leis face à Constituição e, portanto, um modelo de supremacia constitucional. Para um estudo do precedente. SOUTO, João Carlos. *Suprema Corte dos Estados Unidos – Principais Decisões*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, páginas 3-85. Ressaltando também a especificidade do caso americano: SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006, página 170.

²⁹ “A Constituição jurídica não significa simples pedaço de papel, tal como caracterizada por Lassalle. Ela não se afigura “impotente para dominar, efetivamente, a distribuição de poder”, tal como ensinado por Georg Jellinek e como, hodiernamente, divulgado por um naturalismo e sociologismo que se pretende cético. A Constituição não está desvinculada da realidade histórica concreta de seu tempo. Todavia, ela não está condicionada, simplesmente, por essa realidade. Em caso de conflito, a Constituição não deve ser considerada, necessariamente, a parte mais fraca. Ao contrário, existem pressupostos realizáveis (realizierbare Voraussetzungen) que, mesmo em caso de confronto, permitem assegurar a força normativa da Constituição.” HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição (Die normative kraft der Verfassung)*, tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, página 25

positivas para promoção de direitos sociais e econômicos que já apareciam estampados em algumas Constituições à época³⁰.

Com a consagração da ideia de que a Constituição era norma jurídica e, por conseguinte, dotada de força normativa, surge, concomitantemente, a necessidade de mecanismos que garantam o seu cumprimento forçado. É dizer, além do sentimento constitucional de que falava KONRAD HESSE, era necessária a criação de ferramentas jurídicas que garantissem a sua prevalência. Com isso, as Constituições do 2º pós-guerra, num processo iniciado pela Alemanha, 1951, e Itália, 1956, e que depois se espalha pelo restante da Europa³¹, passam a adotar um novo modelo de controle de constitucionalidade, inspirado na experiência norte-americana de supremacia da Constituição. O modelo consistia na constitucionalização de direitos e garantias fundamentais, que ficavam a salvo do processo político majoritário, delegado ao Judiciário a sua proteção, primordialmente, no caso Europeu, por tribunais constitucionais criados para esse fim³².

No Brasil, o controle de constitucionalidade, previsto pela via difusa desde a Constituição de 1891, ganha ampla latitude na via principal com a Constituição de 1988. Consolida-se, assim, o modelo híbrido, introduzido desde a emenda Constitucional nº 16, de 1965, que albergou o primeiro mecanismo de controle concentrado. Passa-se a ter um modelo por via principal com multiplicidade de legitimados e instrumentos de ação, além do vetusto controle incidental. Tal fato, aliado a uma Constituição tão prolixa como a brasileira, ocasionou uma enxurrada de ações pela via principal, sem falar nos infundáveis recursos extraordinários admitidos pela via incidental.

O reconhecimento de normatividade amplificada às normas constitucionais expõe a necessidade de utilização de novos métodos de interpretação para além

³⁰ As primeiras constituições a acolherem valores do Estado Social foram a Constituição mexicana, de 1917, e a alemã, de *Weimar*, de 1919. NETO, Cláudio Pereira de Souza e SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional. Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, pp.82-83.

³¹ São exemplos, após a promulgação de novas cartas constitucionais, Portugal em 1976 e a Espanha em 1978, que criaram seus modelos de jurisdição constitucional baseados na existência de um Tribunal Constitucional que seria, em ambos os casos, efetivamente instalado alguns anos depois. Vide. FAVOREU, Louis. *As Cortes Constitucionais – tradução Dunia Marinho Silva*. São Paulo: Landy Editora, 2004.

³² Cfr. BARROSO, Luis Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 – Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, página 68-69.

dos tradicionalmente reconhecidos e utilizados na aplicação das normas jurídicas em geral. A aceitação da normatividade de normas de texturas mais aberta, por vezes conducentes a um estado de coisas conflitante³³ e que admitem a realização em diferentes graus, traz ínsita a premência de uma maior abertura metodológica. Assim, além dos já conhecidos princípios instrumentais de interpretação constitucional há a elaboração de novas categorias e conceitos que pretendem dar conta dessa nova realidade constitucional³⁴.

³³ Um exemplo disso pode ser encontrado nos princípios que regem a Ordem Econômica na Constituição, especificamente no art. 170, CRFB/88, que trazem como objetivo: a busca do pleno emprego ao tempo que consagra a livre iniciativa; prevê tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, mas consagra a livre concorrência. São objetivos que em abstrato parecem conflitantes ou mesmo excludentes mas que podem e necessitam ser compatibilizados de modo a dar cumprimento integral a Constituição.

³⁴ BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição - 7ª ed. rev.* - São Paulo: Saraiva, 2009, páginas 155 e seguintes. Os principais tradicionais de interpretação constitucional correntemente elencados pela doutrina são: o da supremacia da Constituição, o da presunção de constitucionalidade, o da interpretação conforme a Constituição, o da unidade, o da razoabilidade e o da efetividade. Para Gilmar Ferreira Mendes pelo princípio da unidade da Constituição as normas constitucionais devem ser vistas como preceitos integrados num sistema unitário de regras e princípios. Em nenhuma hipótese deve-se separar uma norma do conjunto em que ela se integra. Contradições devem ser entendidas como meramente aparentes. O princípio da unidade é uma especificação da interpretação sistemática, impondo ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre normas jurídicas. O princípio da concordância prática (ou da harmonização) está intimamente ligado ao princípio da unidade da Constituição e consiste, essencialmente, numa recomendação para que o aplicador das normas constitucionais, em se deparando com situações de concorrência entre bens constitucionalmente protegidos, adote a solução que otimize a realização de todos eles, mas ao mesmo tempo não acarrete a negação de nenhum. De fato, a Constituição é um documento dialético, fruto do debate e da composição política. Como consequência, abriga no seu corpo valores e interesses contrapostos. No momento da aplicação, idealmente, cabe ao intérprete fazer uso da ponderação para realizar concessões recíprocas entre os valores e interesses em disputa, preservando o máximo possível de cada um deles. O princípio da correção funcional é derivado, igualmente, do cânone hermenêutico da unidade da Constituição. Instituído a norma fundamental um sistema coerente e previamente ponderado de repartição de competências, não podem os seus aplicadores chegar a resultados que perturbem o esquema organizatório-funcional nela estabelecido. O princípio da eficácia integradora determina que, ao construir soluções para os problemas jurídico-constitucionais, o aplicador deve procurar dar preferência àqueles critérios ou pontos de vista que favoreçam a integração social e a unidade política. Segundo o princípio da força normativa da Constituição o intérprete deve dar preferência àqueles pontos de vista que, ajustando historicamente o sentido das suas normas, confirmam-lhe maior eficácia. Toda norma jurídica – e não apenas as normas constitucionais – precisa de um mínimo de eficácia, sob pena de perder ou sequer adquirir a vigência de que depende a sua aplicação. O princípio da máxima efetividade, também estreitamente vinculado ao princípio da força normativa da Constituição, pode ser considerado seu subprincípio. Determina que os aplicadores interpretem as suas normas em ordem a otimizar sua eficácia, sem alterar o seu conteúdo. Igualmente, veicula um apelo aos intérpretes da Constituição, para que em toda situação hermenêutica, sobretudo em sede de direitos fundamentais, procurem densificar os seus preceitos, sabidamente abertos e predispostos a interpretações expansivas. O intérprete constitucional também deve ter compromisso com a efetividade da Constituição, entre interpretações alternativas e plausíveis, deverá prestigiar aquela que melhor permita a concretização da vontade constitucional, evitando, tanto quanto possível, soluções que se refugiem no argumento da não-auto-aplicabilidade da norma ou na ocorrência de omissão do legislador. Nos casos concretos, a otimização de qualquer dos direitos fundamentais pode implicar a simultânea compressão, ou mesmo o sacrifício, de iguais direitos de outrem, direitos que constitucionalmente

Transcenderia em muito os limites do presente trabalho uma ampla investigação sobre a volumosa formulação teórica que tem se desenrolado recentemente na doutrina constitucional³⁵. Desse modo, em apertada síntese e sem pretensão de exaustão, podem-se citar como principais avanços dessa nova interpretação constitucional: (i) o reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização de sua importância no processo de aplicação do direito; (ii) a rejeição ao formalismo e recurso mais frequente a métodos ou “estilos” mais abertos de raciocínio jurídico: ponderação, tópica, teorias da argumentação³⁶; (iii) a mudança de visão em relação à posição do intérprete, não mais tomado como mero revelador da solução contida na norma, mas como co-partícipe da construção³⁷ do seu sentido, seja ao valorar o sentido de cláusulas abertas ou ao realizar escolhas entre soluções possíveis³⁸.

Em síntese, pode-se identificar nas diferentes teorias ‘neoconstitucionalistas’ alguns pontos de convergência: (i) reconhecem a democracia, nas suas mais diferentes teorias, como pressuposto de legitimidade do Estado³⁹; (ii) partem da força normativa da Constituição⁴⁰ para afirmá-la como epicentro hierárquico e

também exigem otimização. Em face disso, impõe-se harmonizar a máxima efetividade com outras regras de interpretação. In: MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional - 2. ed. rev. e atual.* São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 114 e seguintes.

³⁵ Para uma análise das doutrinas clássicas e mais novas de interpretação constitucional ver: BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional – 18ª edição.* São Paulo: Malheiros, 2006. E também BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição – 7ª edição.* São Paulo: Saraiva, 2009 e DA SILVA, Virgílio Afonso (org.). *Interpretação Constitucional.* São Paulo: Malheiros, 2005.

³⁶ SARMENTO, Daniel. *Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades.* In: *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

³⁷ A compreensão do sentido jurídico, sendo algo, em certa medida, extrínseco às normas, embora não possa contrariar de todo as possibilidades semânticas do texto legal, não se encerra no enunciado normativo, antes, exige, em cada situação hermenêutica, a criatividade do intérprete para se revelar completamente. MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional - 2. ed. rev. e atual.* São Paulo: Saraiva, 2008, p. 96. Nessa mesma linha de princípio se posiciona Marco Aurélio Greco para quem “a interpretação é um processo dinâmico e, ao mesmo tempo, em certa medida, aberto no seu alcance. Em outras palavras, a interpretação é, verdadeiramente, um processo cultural de construção da própria identidade.”. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* São Paulo: Dialética, 2011, p. 504.

³⁸ BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV.* Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009, página 72.

³⁹ Nesse sentido v. FERRAJOLI, Luigi. *Juspositivismo crítico y democracia constitucional.* Doxa. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, núm. 16 (abril 2002), pp. 7-20

⁴⁰ HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição.* Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto alegre: Editora Sergio Antonio Fabris, 1991.

axiológico do ordenamento jurídico; (iii) reconhecem uma dimensão objetiva aos direitos fundamentais a exercer efeitos irradiantes sobre o todo o ordenamento e a condicionar tanto as relações públicas quanto as privadas⁴¹; (iv) a partir da retomada da distinção entre texto normativo e norma⁴², admitem, ao menos em parte, o caráter construtivo da atividade de interpretação/aplicação⁴³ do Direito; (v) ressaltam a importância normativa dos valores e dos princípios; (vi) especificamente no que se refere aos princípios, a partir de sua carga normativa, afirmam seu papel determinante na aplicação/interpretação do Direito; (vii) propõem a reaproximação entre o Direito e a Moral, superando a lógica do Estado como um fim em si mesmo, exigindo-se novo resíduo de legitimidade para o ordenamento para além da autoridade estatal.

1.2 Constitucionalização e seus efeitos: a aproximação entre o direito público e direito privado

Lançadas as premissas teóricas, já se torna quase intuitiva a conclusão de que se vive um momento em que a importância da Constituição e do direito constitucional é bastante amplificada. A Constituição brasileira de 1988, adotando o exemplo da Constituição portuguesa de 1976 e da Constituição espanhola de 1978,

⁴¹ Para uma ampla investigação sobre o tema da aplicação dos direitos fundamentais às relações privadas e defendendo a tese que os direitos fundamentais tem uma eficácia direta e imediata nas relações privadas, ou seja, sem a necessidade de intermediação legislativa, ver: SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. Apresentando outra visão, reconhecendo que inexistente um modelo a ser necessariamente adotado e admitindo tanto aplicação imediata quanto a mediata, vide: DA SILVA, Virgílio Afonso. *A Constitucionalização do Direito. Os direitos fundamentais nas relações privadas – 1ª edição, 3ª tiragem*. São Paulo: Malheiros, 2011. Defendendo a necessidade de intermediação legislativa para aplicação dos direitos fundamentais às relações privadas. HESSE, Konrad. *Derecho Constitucional y Derecho Privado – traducción e introducción Ignacio Gutiérrez Gutiérrez*. Editorial Civitas, 1995. Madrid.

⁴² GUASTINI, Ricardo, *Teoria e dogmática delle Fonti*, p. 16 e *Dalle Fonti alle Norme*, pp. 20 e segs. *Apud* AVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 22.

⁴³ Para o intrincado estudo na seara da filosofia e da filosofia do direito acerca das diferenças entre compreensão, interpretação e representação recomenda-se: LACOMBE CAMARGO, Maria Margarida. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição para o estudo do Direito*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 15 e segs.

seguiu a postura de inserir em seu texto uma ampla gama de matérias que, a princípio, poderiam ter sido deixadas à regulação do legislador ordinário. Tal atitude é totalmente compreensível, já que os três países promulgaram suas Constituições logo após períodos traumatizantes de violação ao regime democrático. Dessa forma, ocorre a constitucionalização de matérias que antes eram apenas objeto da legislação infraconstitucional. Mas essa é apenas uma das facetas do fenômeno da constitucionalização.

A faceta mais relevante da constitucionalização para o presente estudo é a associada ao efeito expansivo e condicionante das normas constitucionais mais fundamentais e de mais elevado teor substantivo e axiológico. Os direitos fundamentais, os princípios fundamentais da república, os princípios e regras que traduzem os fins últimos do Estado têm, no atual estágio do desenvolvimento dogmático do direito constitucional, a capacidade não apenas de determinar a validade da legislação ordinária, mas também de inspirar a interpretação e aplicação dos mais diversos ramos do direito infraconstitucional⁴⁴.

Ao descrever as principais características de um ordenamento jurídico constitucionalizado, RICCARDO GUASTINI as separa em relação aos setores influenciados pelo fenômeno: (i) o legislador está também vinculado à Constituição, de modo que não pode escolher livremente os fins a serem perseguidos, mas apenas os meios mais oportunos e/ou mais eficientes para realizar as finalidades pré-constituídas pela Constituição; (ii) a jurisprudência está condicionada pela Constituição já que os juízes estão obrigados a aplicar não apenas a lei, mas também diretamente a Constituição; (iii) as relações privadas também são condicionadas pela Constituição, ruindo a ideia de aplicação da Constituição apenas nas relações entre Estado e particular e consagrando o modelo que propõe a eficácia da Constituição também nas relações interprivadas; (iv) a doutrina também é afetada pela expansão do raio de influência da Constituição, assim passa-se a buscar nela o fundamento axiológico das leis e expor seu conteúdo normativo como mero desenvolvimento de princípios constitucionais correlatos, de modo que todo estudo doutrinário inicia-se com a análise dos princípios constitucionais que regem

⁴⁴ DA SILVA, Virgílio Afonso. *A Constitucionalização do Direito. Os direitos fundamentais nas relações privadas – 1ª edição, 3ª tiragem*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 48-49.

determinada matéria, qualquer que seja ela⁴⁵.

Tratando do fenômeno no Brasil, o professor LUIS ROBERTO BARROSO, com clareza, assim o descreve:

“Nesse ambiente, a Constituição passa a ser não apenas um sistema em si – com a sua ordem, unidade e harmonia – mas também um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito. Este fenômeno, identificado por alguns autores como filtragem constitucional, consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados. Como antes já assinalado, a constitucionalização do direito infraconstitucional não tem como sua principal marca a inclusão na Lei Maior de normas próprias de outros domínios, mas, sobretudo, a reinterpretação de seus institutos sob uma ótica constitucional.⁴⁶”

Dessa forma, prossegue o autor para dizer que qualquer operação de realização do direito envolve a aplicação direta ou indireta da Constituição. Diretamente quando a pretensão se fundar em uma norma do próprio texto constitucional. Indiretamente, porque (i) a aplicação de uma norma infraconstitucional pressupõe, de maneira implícita ou explícita, uma análise quanto à sua constitucionalidade; (ii) ao aplicar a norma o intérprete deve manter um olhar atento aos fins constitucionais a serem realizados, ou seja, a Constituição para a ser um verto interpretativo de todo o ordenamento constitucional⁴⁷.

Nesse ambiente, cresce de importância a ideia de que os direitos fundamentais, ponto central das Constituições contemporâneas, deixam de ser compreendidos exclusivamente como direitos subjetivos, reconhecendo-se também sua feição objetiva. Essa dimensão objetiva constitui-se na capacidade de irradiar efeitos e influenciar a interpretação e aplicação do direito infraconstitucional em seus mais diversos ramos, em especial quando se tratar de institutos ou normas dotadas de linguagem mais aberta e indeterminada. Nesse sentido, DANIEL SARMENTO, em passagem que sintetiza perfeitamente esse ponto, assevera:

“(...) a constitucionalização do Direito vai desafiar antigas fronteiras como Direito Público/Direito Privado e Estado/sociedade civil. Isso porque, numa ordem jurídica constitucionalizada, a Constituição não é apenas a lei fundamental do Estado. Ela é a lei fundamental do Estado e da sociedade. Nenhum ramo do Direito escapa completamente às suas malhas. Se, por um lado, a pluralidade e a complexidade dos interesses presentes numa

⁴⁵ GUSTINI, Riccardo. *Interpretación, Estado e Constitución*. Lima: Ara Editores, 2010, pp.156-157.

⁴⁶ BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009.

⁴⁷ BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009.

sociedade cada vez mais heterogênea continuam justificando e demandando uma crescente especialização no âmbito jurídico, por outro, há agora um centro de gravidade, capaz de recolher e juridicizar os valores mais importantes da comunidade política, no afã de conferir alguma unidade axiológica e teleológica ao ordenamento.”⁴⁸

AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ destaca que o constitucionalismo das últimas décadas do século XX criou as condições para expansão dos princípios gerais do direito na sua vertente gnoseológica e prática, dando lugar a uma jurisprudência de valores ou jurisprudência de princípios que remonta a uma ideia de criação judicial do direito. Para a autora espanhola esse movimento demonstra de certo modo uma aproximação do modelo atual com o sistema jurídico romano, berço do desenvolvimento teórico da ideia de boa-fé, que tinha como principal fonte de produção as decisões dos pretores⁴⁹.

Os dois autores citados acima, Daniel Sarmento e Amelia Gonzalez Méndez, destacam uma consequência importante do processo de constitucionalização do direito e que é fundamental para o presente trabalho: a aproximação entre os institutos do direito público e do direito privado. É interessante esse ponto porque que os dois autores partem aspectos um pouco distintos do processo de constitucionalização para chegar ao mesmo ponto

Amelia Gonzalez Méndez enfrenta a questão sob a perspectiva da expansão dos princípios gerais, decorrência do processo de constitucionalização e em especial da força normativa atribuída aos princípios jurídicos a partir do trabalho de Ronald Dworkin⁵⁰. Por outro lado, em posição que parece a mais adequada, e que será seguida no presente trabalho, Daniel Sarmento defende a aproximação entre os diversos ramos do direito pelo fato da Constituição ter sido alçada ao centro do ordenamento jurídico e, portanto, fundamento último de todo o direito, seja ele público ou privado⁵¹.

Ainda sobre os efeitos da constitucionalização e relação entre os diversos

⁴⁸ In: *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pág. 177.

⁴⁹ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pp 20-21.

⁵⁰ Isso se explica pelo fato da autora trabalhar a questão no bojo de uma monografia sobre a boa-fé que é amplamente reconhecida no direito espanhol como um princípio geral do ordenamento jurídico e não necessariamente extraído da Constituição. MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pp 25-42.

⁵¹ *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pág. 177.

ramos do direito, Virgílio Afonso da Silva, com base na obra de Louis Favoreu, destaca que um dos efeitos da constitucionalização é a unificação do ordenamento jurídico, que ataca em duas frentes: (i) as constitucionais tornam-se progressivamente o fundamento comum dos diversos ramos do direito; (ii) a distinção entre público e privado é relativizada⁵².

Quanto a primeira frente, o autor destaca a impregnação dos diversos ramos do direito pelas normas constitucionais acarretaria numa tendência à perda de importância dos chamados princípios gerais do direito em favor das normas constitucionais. Quanto a segunda frente, o autor crê numa tendência de relativização da clássica distinção entre direito público e direito privado, reforçada perda de importância dos princípios gerais e pelo recrudescimento das normas constitucionais que passariam a exercer esse papel unificador do ordenamento.⁵³

Em resumo, seja pelo efeito expansivo dos principais gerais de direito a partir de uma nova realidade constitucional e metodológica, como defende AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ, seja em razão do ordenamento jurídico moderno estar conectado por normas constitucionais e valores comuns a todo o sistema jurídico, na esteira do que defendem DANIEL SARMENTO e VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, certo é que as fronteiras entre o direito público e o direito privado se esfumam.

Nesse contexto, conforme já afirmado, os direitos e garantias fundamentais conformam e condicionam a interpretação e aplicação dos institutos⁵⁴ também de direito tributário, por meio da filtragem constitucional⁵⁵. E mais, são capazes de unir tanto as diversas categorias de direito público, como estreitar a distância entre direito público e direito privado por um único fio condutor: o direito constitucional. É nesse espaço que boa-fé surge como um instrumento importantíssimo de atuação também do direito tributário.

Com isso, abre-se espaço para uma maior interlocução entre os diversos

⁵² DA SILVA, Virgílio Afonso. *A Constitucionalização do Direito. Os direitos fundamentais nas relações privadas – 1ª edição, 3ª tiragem*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 48-49.

⁵³ DA SILVA, Virgílio Afonso. *A Constitucionalização do Direito. Os direitos fundamentais nas relações privadas – 1ª edição, 3ª tiragem*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 48-49.

⁵⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*, 1991, p. 45: “A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo”.

⁵⁵ SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem constitucional*, 1999. Imprensa: Porto Alegre, S.A. Fabris, 1999.

ramos do direito, quer sejam do direito público ou do direito privado. O direito civil, que durante um longo período foi considerado o centro do ordenamento jurídico, abre-se também ao direito constitucional. Fala-se então em um direito civil-constitucional⁵⁶. Outros institutos que a princípio seriam de desenvolvimento teórico e aplicação restrita a determinados espaços expandem-se, ampliando-se as ferramentas disponíveis para solução de casos concretos.

Em arremate, acredita-se que é o momento do direito tributário, não sem algum atraso, seguir os passos de outros ramos do direito cuja doutrina tem feito um esforço para promover a revisão de seus institutos à luz dessas novas premissas aqui já lançadas. Nesse ambiente, surge espaço também para a incorporação de novos instrumentos de atuação decorrentes de uma aproximação teórica do direito tributário com outros ramos jurídicos, reconectados por uma realidade constitucional comum e amplificada. A boa-fé, como se verá a frente, é um feliz exemplo desse processo.

⁵⁶ TEPEDINO, Gustavo. *Normas Constitucionais e direito civil na construção unitária do ordenamento*. Revista de direito do estado. Ano 2 nº7, 69-80, jul/set 2007.

2 BOA-FÉ

2.1 Generalidades

A boa-fé é fruto de longo, antigo e sólido desenvolvimento teórico⁵⁷. No direito brasileiro, pode-se dizer que teve como fonte e origem a *bona fides romana*⁵⁸. Como conteúdo, essa *bona fides* traz uma expectativa de conduta objetiva, previsível e adequada a parâmetros da sociedade romana, expectativa essa que se reportava aos ideais da *fides*, noção ética e moral⁵⁹.

Para alguns autores, a ancestralidade da boa-fé pode ser associada à ancestralidade do próprio Direito, como forma de organização social⁶⁰. Isso porque, a ideia de uma conduta leal e confiável – substrato da boa-fé – integra a essência do

⁵⁷ Para um estudo completo do desenvolvimento teórico da boa-fé objetiva ao longo do tempo: CORDEIRO, Antonio Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011.

⁵⁸ Afirmando a origem romana da boa-fé, em uma das obras mais antigas sobre o assunto no Brasil: COSTA, Alvaro Ferreira. *O princípio geral da boa fé*. Editora Instituto do Ceará, 1951, pp. 9-11. Também no mesmo sentido, mas em trabalhos mais recentes: AMARAL, Francisco. *Direito Civil – Introdução*, 7ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 436-437; SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos Dogmáticos e Eficácia da Boa-fé Objetiva. O Princípio da Boa-fé no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p.19; DICKSTEIN, Marcelo. *A Boa-fé Objetiva na Modificação Tácita da Relação Jurídica: Surrectio e Suppressio*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. 2ª tiragem; pp. 7-8. Por outro lado, embora reconhecendo a origem romana do instituto, Judith Martins-Costa fala em uma possível raiz tríplice da boa-fé mencionando também a influência do antigo direito germânico e do direito canônico no desenvolvimento teórico do instituto. MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-fé no Direito Privado*. São Paulo: Revista do Tribunais, 2000, pp. 110-133.

⁵⁹ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Tributário de Financeiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. Também ressaltando a origem romana do instituto VERA MARIA JACOB DE FRADERA para quem: “b) a noção romana de *bona fides* – A primeira acepção é de cunho religioso, sendo *Fides* a deusa da palavra dada, representante da fé jurada e protetora dos segredos. Ela também governava a confiança entre os homens, protegendo os fracos contra os poderosos. Já a *bona fides* é um conceito jurídico, cujo conteúdo foi traçado por Cícero: a *fides* do bônus vir romano era a atitude social do romano que auxilia os demais na medida do possível e não prejudica a ninguém. A *bona fides* era a fidelidade à palavra dada e a regra de conduto do homem honesto.” In: *A boa-fé objetiva: uma noção comum no conceito alemão, brasileiro e japonês do contrato*. ÁVILA, Humberto (coord.). *Fundamentos do Direito do Estado – estudos em homenagem de Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, página. 366.

⁶⁰ DAVID-CONSTANT, Simone. “La bonne foi: une mer sans Rivages”, in *Bonne Foi (Actes Du colloque Le 30 mars par La Conférence libre, du jeune barreau de Liège)*, A.S.B.L. Editions Du Jeune Barreau de Liège), 1990, p.7. Apud NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma Interpretação Constitucional da Boa-Fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.2.

Direito em sua dupla fundamentação de viabilizar a justiça e a segurança das relações intersubjetivas. A conexão assim vislumbrada entre a ideia de direito e o conteúdo ético evocado pela boa-fé implica, numa perspectiva de assimilações mútuas, que a conceituação desta reflita conceituação daquele⁶¹.

Reconhecida essa relação de mútua influência entre os conceitos de direito e de boa-fé, deve-se ressaltar que os ventos recentes do pós-positivismo – que abalaram a ideia da separação necessária entre direito e moral – e do neoconstitucionalismo – que importou, entre outras mudanças no campo da aplicação do direito, na consagração da normatividade dos princípios – alteraram esse equilíbrio. Se na quadra atual o Direito demonstra uma preocupação crescente com sua substância, o provecto instituto da boa-fé renova-se como uma importante ferramenta de realização da justiça e da segurança, seu duplo fundamento⁶².

KARL LARENZ, em trabalho denominado *Derecho Justo*, sob o influxo das ideias da jurisprudência dos valores, destaca a importância dos princípios para construção de uma ordem jurídica justa e cita entre os princípios que auxiliam na construção desse modelo de ordenamento a boa-fé⁶³. Para ele esse princípio traz ínsito um componente ético-jurídico fundamental e reforça a ideia de que a confiança gerada na outra parte deve ser honrada. Demanda ainda um respeito recíproco naquelas relações jurídicas que requerem uma longa e continuada relação de colaboração, respeito ao outro também no exercício dos direitos que devem se dar, em geral, segundo um comportamento que se deva esperar daqueles que honestamente participam de tais relações⁶⁴.

Em um ambiente de reaproximação entre direito e moral, a boa-fé funciona

⁶¹ NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma Interpretação Constitucional da Boa-Fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, pp.1-2.

⁶² Nesse sentido, também parece ser a conclusão de Teresa Negreiros, para quem: “De fato, o ressurgir da ideia de boa-fé, exatamente porque tão ligada esta noção às profundezas da investigação filosófico-metodológica acerca do Direito, vem pondo em evidência questões que, embora de forma alguma recentes na história da reflexão jurídica, se mostram renovadas, quer pela atual proliferação de remissões legislativas ao princípio, quer pelos reflexos assim produzidos nos campos jurisprudencial e doutrinário. Referimo-nos especificamente à problemática relacionada à aplicação-realização do Direito e, sob esta ideia geral, à reflexão acerca da eficácia normativa dos princípios – como tal categoriza a boa-fé. Nesta linha, identifica-se na boa-fé uma expressão da pós-modernidade no Direito, o que, independentemente do sentido aqui emprestado ao adjetivo “pós-moderno”, revela a extensão inovadora atribuída ao princípio. In: *Fundamentos para uma Interpretação Constitucional da Boa-Fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, pp.5-6.

⁶³ LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de etica juridica*. Madrid: Civitas, 1985, pp. 31-32.

⁶⁴ LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de etica juridica*. Madrid: Civitas, 1985, 95-96.

como uma janela aberta ao mundo das valorações sociais⁶⁵. É dizer, a noção de boa-fé serve de porta de entrada para o direito de um conjunto de valores morais tais como: honestidade, honradez, fidelidade, lealdade e respeito à confiança.⁶⁶ Portanto, a noção de boa-fé tem um profundo sentido moral⁶⁷ e um inafastável conteúdo ético⁶⁸ que influencia cada vez mais a aplicação do direito. FRANZ WIEACKER ao definir esse conteúdo ético destaca que não se trata de uma ética material-normativa, de validez universal e caráter atemporal, mas sim uma ética prática e jurídica, pois sujeita a uma variabilidade histórica de critérios e construída pelo trabalho dos juristas, em especial pela jurisprudência⁶⁹.

Nesse ponto, apesar da obra de WIEACKER ter sido editada em 1955, é perceptível a atualidade das ideias ali lançadas quando cotejada com o que defende hoje um dos principais formuladores da teoria do direito que embasa o Neoconstitucionalismo, ALFONSO GARCIA FIGUEROA. O autor espanhol explica que a prática neoconstitucionalista importa, necessariamente, algum grau de pragmatismo e de particularismo, o que, por vezes, possibilita o desenvolvimento de uma teoria jurídica particularista como teste para o desenvolvimento de uma teoria geral⁷⁰. Esse parece ter sido, ao longo da história, o caminho percorrido pelo desenvolvimento teórico da boa-fé, instituto historicamente pretoriano⁷¹.

Sintetizando de forma bastante feliz a inter-relação entre direito e boa-fé,

⁶⁵ BETTI, Emilio. *Teoría general de las obligaciones/ trad. Y notas José Luis de los Mozos*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1969-1970, pp. 70-71.

⁶⁶ DE LA CRUZ, Rafael Naranjo. *Los límites de los derechos fundamentales en las relaciones entre particulares: la buena fe*. Madrid: Boletín Oficial Del Estado – Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000, p. 250.

⁶⁷ ATIENZA, Dalmiro A. Alsina. *Efectos jurídicos de la buena fe*. Buenos Aires : Tall. gráf. L. J. Rosso, 1935, p. 2.

⁶⁸ Nesse sentido: PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo, quinta edición*. Madrid: Thomson-Civitas, 2009, pp. 21-25; LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1985, pp. 95-96; e PASIN, João Bosco Coelho. *Derecho Tributario y Ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010, p. 233.

⁶⁹ WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe / trad., José Luis Carro y pról. Luis Díez-Picazo*. Madrid : Civitas, 1977, pp. 34-47.

⁷⁰ FIGUEROA, Alfonso Garcia. *Criaturas de la Moralidad. Uma aproximación neoconstitucionalista al Derecho a través de los derechos*. Madrid: Trota, 2009, pp. 222-226. Para uma visão crítica sobre a prevalência do particularismo sobre o generalismo, baseada na teoria do desenho institucional, ver. STRUCHINER, Noel. *Posturas Interpretativas e Modelagem Institucional: A Dignidade (Contingente) do Formalismo Jurídico*. In: Daniel Sarmento. (Org.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009, p. 463-482.

⁷¹ CORDEIRO, Antonio Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Editora Almedina, 2011.

TERESA NEGREIROS arremata:

Se num primeiro momento tal interdependência foi posta em termos substantivos – a boa-fé como parte do conteúdo mínimo do Direito -, agora é posta em termos metodológicos. É que a aplicação do princípio da boa-fé revela, em termos específicos, um fenómeno estudado pela metodologia do Direito como lhe sendo co-essencial. A boa-fé constitui um exemplo riquíssimo de como o Direito é indissociável de sua aplicação. Com efeito, a realização do Direito através da decisão do caso concreto é constitutiva de seu conteúdo. A boa-fé, em sua acepção objetiva, carece de uma concretização metalegislativa, afigurando-se, por isso, como uma privilegiada base empírica para uma reflexão justeórica que parta da premissa segundo a qual a decisão – e portanto a interpretação – é parte constitutiva do Direito, no sentido de que o Direito é construído, e não pré-dado.

Na Espanha, JOSE LUIS DE LOS MOZOS afirma que a boa-fé é um princípio geral do direito e, como tal, apresenta duas características fundamentais: informa a interpretação de todo o ordenamento jurídico; e, por conter um mandamento de atuação segundo padrões de boa-fé, possui caráter supletivo, devendo os Tribunais, na ausência de uma norma especial aplicar o princípio diretamente na solução de litígios⁷². Da conjugação dessas duas características, o autor espanhol extrai a ideia do progresso do direito pela boa-fé, como forma de conferir a plasticidade necessária para fazer frente ao avanço do curso da vida que, por vezes, atropela o processo legislativo.

Também o Tribunal Constitucional Espanhol já reconheceu validade e a importância da boa-fé objetiva como um princípio fundamental do direito, destacando que o exercício de direitos também impõe uma conduta ética, leal e honrada⁷³. A expansão da aplicação do instituto para além do direito civil também ocorreu na Espanha como destaca JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ⁷⁴ em obra que trata da boa-fé no direito administrativo. No trabalho o autor defende que os valores da lealdade, honestidade e moralidade deve necessariamente iluminar as relações travadas entre os diversos entes da Administração Pública, bem como as relações entre tais entes

⁷² MOZOS, Jose Luis de los. *El principio de la buena fe: sus aplicaciones practicas en el derecho civil espanhol*. Barcelona: Bosch, 1965, pp. 37-38. PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo, quinta edición*. Madrid: Thomson-Civitas, 2009, p.97. MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pp. 25-28.

⁷³ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pp. 150-153.

⁷⁴ PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo, quinta edición*. Madrid: Thomson-Civitas, 2009, pp. 51-54.

e os administrados⁷⁵.

Em Portugal, além de todo o desenvolvimento teórico da boa-fé no direito privado⁷⁶ e da sua previsão expressa no código civil 1966⁷⁷, deve-se registrar que a constituição Portuguesa de 1976 expressamente trouxe dispositivo sobre a boa-fé no âmbito das relações administrativas. Assim, o artigo 266, nº 2 da Constituição Portuguesa de 1976 dispõe que “os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.” Ou seja, no direito lusitano, o respeito à boa-fé no âmbito das relações administrativas é uma garantia constitucional.

A previsão da boa-fé no texto da Constituição Portuguesa torna uma imposição constitucional a transposição do conceito de boa-fé também para o âmbito do direito público. Vale dizer, naquele país, eventuais críticas relativas à utilização de tal conceito de direito privado no âmbito do direito administrativo ficam prejudicadas, já que a constitucionalização operou-se pela forma mais tradicional e visível, ou seja, o legislador constitucional expressamente colocou a matéria no texto da Constituição. Ainda sobre o caso português, interessante é o art. 6º-A do Código do Procedimento Administrativo⁷⁸ que regulamentou a questão da boa-fé na esfera do direito administrativo estabeleceu que o dever de atuação segundo os ditames da boa-fé vincula tanto à Administração quanto os administrados, regra que, como se

⁷⁵ PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo*, quinta edición. Madrid: Thomson-Civitas, 2009, p. 59.

⁷⁶ Por todos, ver: CORDEIRO, Antonio Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Editora Almedina, 2011.

⁷⁷ O Código Civil Português de 1966 traz as seguintes previsões sobre a boa-fé: “art. 227, I: “Quem negocia com outrem para conclusão de um contrato deve, tanto nos preliminares como na formação dele, proceder segundo as regras da boa-fé, sob pena de responder pelos danos que culposamente causar à outra parte. (...) art. 239: na falta de disposição especial, a declaração negocial deve ser integrada de harmonia com a vontade que as partes teriam tido se houvessem previsto o ponto omissis, ou de acordo com os ditames da boa-fé, quando outra seja a solução por eles imposta”. (...) art. 762, 2: no cumprimento da obrigação, assim como no exercício do direito correspondente, devem as partes proceder de boa-fé”.

⁷⁸ “Artigo 6º - A
Princípio da boa fé

1 — No exercício da actividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa fé.

2 — No cumprimento do disposto nos números anteriores, devem ponderar-se os valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas, e, em especial:

a) A confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa;
b) O objectivo a alcançar com a actuação empreendida.”

verá a frente, também foi consagrada no Brasil em sede infraconstitucional.

Além de encontrar abrigo em diversos diplomas normativos, na Itália a boa-fé guarda menção expressa também no código civil⁷⁹. Na doutrina italiana de direito privado, também há farta referência ao instituto da boa-fé, como nas obras de DOMENICO CORRADINI⁸⁰ e RODOLFO SACCO⁸¹. Mas vem de EMILIO BETTI a mais importante contribuição italiana para assunto, notadamente em sua obra sobre a teoria geral das obrigações⁸². Nesse trabalho o autor trabalha a cooperação como elemento fundamental do direito das obrigações e, por conseguinte, utiliza a boa-fé parâmetro de consideração do interesse alheio, jogando luz sobre a relação entre boa-fé, solidariedade e cooperação que será trabalhado em tópico próprio mais a frente.

Na Alemanha a boa-fé tem status de princípio e encontra-se positivada no Código Civil por meio de diversas cláusulas gerais e conta com amplo respaldo na doutrina e na jurisprudência⁸³. A base é o §242 do código civil alemão (BGB), que trata do dever de lealdade e confiança, considerado, como se verá a frente no sentido objetivo de conduta, portanto, consagra a boa-fé objetiva que no direito alemão recebe o nome de *Treu und Glauben*⁸⁴. Há influência do direito alemão no código italiano, no código de Portugal, e no código brasileiro.

No âmbito do direito público, a contribuição alemã para o debate também é

⁷⁹ SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos Dogmáticos e Eficácia da Boa-fé Objetiva. O Princípio da Boa-fé no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, pp. 58-60.

⁸⁰ CORRADINI, Domenico. *Il Criterio Della Buona Fede e La Scienza Del Diritto Privato*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1970.

⁸¹ SACCO, Rodolfo. *La Buona Fede: nella teoria dei fatti giuridici di diritto privato*. Torino: G. Giappichelli, 1949.

⁸² BETTI, Emilio. *Teoría general de las obligaciones/ trad. Y notas José Luis de Iós Mozos*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1969-1970.

⁸³ BARRETO, Wanderlei de Paula. *O princípio da boa-fé na experiência alemã*. In: Revista Autônoma de Direito Privado - nº 2. Curitiba: Juruá, 2007, pp.53-69.

⁸⁴ No direito alemão a expressão *Treu und Glauben* traduz a boa-fé objetiva, prevista no art. 242 do BGB. É a boa-fé lealdade. Para a boa-fé subjetiva, ou boa-fé crença, que representa um estado psicológico, a expressão alemão é *Gutten Glauben*. No Brasil, o segundo termo se aproxima das hipóteses de boa-fé previstas especialmente em matéria de direito possessório. SILVEIRA, Alípio. *A Boa-fé no Código Civil – 1º volume*. São Paulo: 1972, p.9. Vide também: SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos Dogmáticos e Eficácia da Boa-fé Objetiva. O Princípio da Boa-fé no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, pp. 52; MARTINS, Flávio Alves. *A Boa-fé Objetiva e sua Formulação no Direito das Obrigações Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, pp.49-59

importante, especialmente no que respeita a formulação do princípio da confiança legítima⁸⁵, uma ramificação da boa-fé sob a vertente da segurança jurídica. A proteção da confiança, na formulação tedesca, exige por parte da Administração a preservação da confiança daquele cidadão que contou, e dispôs em conformidade com isso, com existência de determinadas regulações e medidas estatais⁸⁶. A partir da construção germânica, a proteção das expectativas legítimas foi ganhando aceitação na União Europeia⁸⁷ e também no direito administrativo inglês⁸⁸. Em 1970 a Corte Europeia de Justiça reconheceu que ela integra o ordenamento jurídico comunitário⁸⁹.

Também nos Estados Unidos da América a boa-fé, chamada de *good faith*, frutificou no âmbito próprio do direito tributário. Em *Cheek v. United States*, a Suprema Corte Americana decidiu que alegar de boa-fé a inexistência do dever de pagar tributos em razão da compreensão equivocada de lei tributária federal complexa é uma defesa válida a ser apresentada em juízo. Todavia, no mesmo julgado entendeu que considerar a lei tributária federal inconstitucional não é um erro de compreensão originário de sua complexidade, ainda que o acusado esteja de boa-fé e, portanto, não é uma defesa válida para acusação criminal de sonegação fiscal⁹⁰.

Do tratamento que é dado alhures à boa-fé percebe-se que o seu reconhecimento e aplicação são uma realidade nas mais diversas culturas jurídicas, para além das fronteiras do direito privado. E no Brasil não é diferente. Em uma das obras mais antiga sobre a boa-fé que se tem notícia no Brasil, Alípio Silveira trata do tema da boa-fé no direito civil ainda à luz do código de 1916⁹¹. Nesse trabalho o autor vincula à boa-fé ao processo de moralização do direito que, sob certo aspecto,

⁸⁵ MAURER, Harmut. *Elementos de direito administrativo alemão/ trad. Luís Afonso Heck*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, pp. 65-86.

⁸⁶ MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão. Trad. Luis Afonso Heck*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p.68.

⁸⁷ CRAIG, Paul. *EU Administrative Law - second edition*. Oxford: University Press, 2012, pp. 549-552.

⁸⁸ THOMAS, Robert. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Oxford: Hart, 2000, pp. 42-43.

⁸⁹ THOMAS, Robert. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Oxford: Hart, 2000, pp. 42-43.

⁹⁰ *Cheek v. United States*, 498 U.S. 192 (1991).

⁹¹ SILVEIRA, Alípio. *A Boa Fé no Direito Civil*. São Paulo: TYP. Paulista, 1941.

importa em uma humanização do direito e no uso da equidade, que tempera o rigor e a dureza do direito⁹².

No direito privado atual,⁹³ é ampla a acolhida por parte da doutrina, mormente depois da edição do Código Civil de 2002,⁹⁴ que positivou no âmbito do direito civil a ideia de boa-fé objetiva⁹⁵. O Direito Alemão é o berço desta influencia no Brasil, que está no art. 422 do código civil de 2002. Também no direito público, tanto a doutrina quanto a jurisprudência já encampou essa noção, ainda que numa versão mais limitada e associada quase que exclusivamente ao valor segurança jurídica⁹⁶.

Se em alguns dos países citados, em especial na Espanha, não se considera que a boa-fé objetiva tenha status constitucional, mas seja sim um princípio geral do direito, no Brasil a situação não é mesma. Isso porque como a Constituição brasileira é preme em valores a serem promovidos. É fácil encontrar dispositivos constitucionais de onde se possam extrair valores como honradez, lealdade,

⁹² SILVEIRA, Alípio. *A Boa Fé no Direito Civil*. São Paulo: TYP. Paulista, 1941. Pp.13-15.

⁹³ MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-fé no Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000; SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos Dogmáticos e Eficácia da Boa-fé Objetiva. O Princípio da Boa-fé no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002; SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e venire contra factum proprium*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007; NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma Interpretação Constitucional da Boa-Fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998; e GONÇALVES, Camila de Jesus Mello. *Princípio da Boa-fé. Perspectivas e Aplicações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

⁹⁴ REALE, Miguel. *A boa-fé no Código Civil*. In: Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem. São Paulo: RT, ano 6, nº 21, julho-setembro de 2003, pp. 11-13.

⁹⁵ REALE, Miguel. *A boa-fé no Código Civil*. In: Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem. São Paulo: RT, ano 6, nº 21, julho-setembro de 2003, pp. 11-13.

⁹⁶ DE ARAÚJO, Valter Schuenquener. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009; BAPTISTA, Patrícia. *A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública: a proteção das expectativas legítimas dos cidadãos como limite à retroatividade normativa*. Revista Eletrônica de Direito do Estado (RDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 11, julho/agosto/setembro, 2007. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 15/10/2012. Não se desconhece a controvérsia existente em doutrina, especialmente alhures, sobre a aplicabilidade da boa-fé também ao direito público. Não obstante, além da premissa lançada no capítulo anterior que parte da noção de que a constitucionalização do direito importa na derrubada das fronteiras entre direito público e privado, há ampla acolhida do tema pela praxe jurisprudencial faz-se parecer que deve se dar um passo além. Deve-se lembrar, também, que no diz respeito à legislação de direito administrativo especificamente, há previsão legal expressa do dever de boa-fé na lei 9.784/99, dispositivo que permanece em vigor e não teve a sua constitucionalidade discutida. Ao invés de gastar energias com a justificação da utilização da boa-fé pelo direito público, deve-se entender como essa aplicação já vem ocorrendo no campo jurisprudencial e tentar extrair as suas reais potencialidades. De todo modo, em capítulo a seguir, quando se tratar do perfil atual da administração tributária e da sua conexão com a boa-fé, as principais críticas existentes sobre o assunto serão respondidas. Para uma leitura sistematizada sobre as principais críticas à utilização da boa-fé no campo do direito público, ver. NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002, pp. 127-141.

cooperação social, fidelidade, moralidade e respeito à confiança. Também por essa razão, a adoção de um espectro de aplicação mais amplo da boa-fé, para além do princípio da proteção da confiança legítima, é medida impositiva ao tratamento da matéria pelo direito público brasileiro.

A doutrina de direito civil brasileira, por exemplo, busca fundamento para a boa-fé objetiva no princípio da dignidade da pessoa humana⁹⁷ ou no princípio da solidariedade social⁹⁸, lançando mais luz sobre os aspectos ligados à justiça ou à cooperação social, respectivamente. FLÁVIO RUBISTEIN, tratando especificamente da relação entre Estado e contribuintes, considera que o art. 37 da CRFB/88, conquanto não preveja expressamente a boa-fé, impõe seu respeito como decorrência da moralidade administrativa⁹⁹ que tem íntima relação com o princípio republicano. Das proposições citadas, o que se mostra inequívoco para todos os autores é o fundamento constitucional da boa-fé e a sua ligação com os princípios e direitos fundamentais.

Como já destacado, na doutrina de direito público brasileiro a boa-fé é mais explorada por um de seus aspectos: a proteção das expectativas legítimas¹⁰⁰. A proteção da confiança legítima, utilizada aqui como sinônimo de proteção das expectativas legítimas, e a boa-fé são consideradas subprincípios da segurança jurídica, que é comumente extraída diretamente da cláusula do Estado de Direito, art. 1º, *caput*, da CRFB/88. Parte-se da ideia de que da própria existência do Estado de Direito decorre a necessidade de se prover a consecução de valores como

⁹⁷ Nesse sentido se manifesta Maria Celina Bodin de Moraes, prefácio a Teresa Negreiros, *Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé*, Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

⁹⁸ SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e venire contra factum proprium*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p.107.

⁹⁹ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Tributário de Financeiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, página 79. Esse também é o pensamento de Jesús González Pérez comentando especificamente o caso brasileiro. In: *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo*, quinta edición. Madrid: Thomson-Civitas, 2009, p. 34.

¹⁰⁰ COUTO E SILVA, Almiro. *O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (9.784/99)*. Revista Eletrônica de Direito do Estado (RDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 15/10/2012; ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez de 2005, jan/2006, Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 15/10/2012.

segurança, boa-fé e proteção da confiança. Essa é a visão de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO¹⁰¹ e do Supremo Tribunal Federal¹⁰².

Importante ressaltar ainda que embora seja hoje amplamente reconhecida a normatividade dos princípios¹⁰³, ainda que extraídos diretamente da Constituição, no âmbito federal a Lei n.º 9.784/99, que regula o processo administrativo¹⁰⁴, positivou expressamente o princípio da boa-fé. Assim, a legislação federal expressamente declara como dever também dos administrados o respeito a tal princípio¹⁰⁵. Note-se que, ainda que não seja essencial para a aplicação da boa-fé a sua posituação em lei ordinária em razão do seu fundamento constitucional, a referida legislação segue em linha de princípio com os reclamos da ambivalência típica da sociedade de riscos¹⁰⁶ e, confirmando a ideia da existência de uma relação horizontal entre

¹⁰¹ “Princípios fundamentais são os que vêm expressos, explícita ou implicitamente, no Título I da Constituição (arts. 1º a 4º), destacando-se, para o Direito Administrativo, seis deles: segurança jurídica, o republicano, o democrático, o da cidadania, o da dignidade humana e da participação. (...) Trata-se, portanto, a segurança jurídica, de um megaprincípio do Direito, o cimento as civilizações, que, entre outras importantes derivações relevantes para o Direito Administrativo, informa o princípio a confiança legítima, o princípio da boa-fé objetiva, o instituto da presunção de validade dos atos do Poder Público e a teoria da evidência, como adiante expostos.”. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo – 14ª edição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 78-79.

¹⁰² STF, RE 598099, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 10/08/2011.

¹⁰³ O pós-positivismo identifica um conjunto de ideias difusas que ultrapassam o legalismo estrito do positivismo normativista, sem recorrer às categorias da razão subjetiva do jusnaturalismo. Sua marca é a ascensão dos valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais. Com ele, a discussão ética volta ao Direito. O pluralismo político e jurídico, a nova hermenêutica e a ponderação de interesses são componentes dessa reelaboração teórica, filosófica e prática que fez a travessia de um milênio para o outro. Luis Roberto Barroso. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo, p. 344.

¹⁰⁴ 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: (...) IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;”

¹⁰⁵ Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: (...) II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; (...) IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.”

¹⁰⁶ Com a crise do Estado Social, especialmente ligada às dificuldades de financiamento e do agigantamento das funções estatais, surge o Estado Social e Democrático de Direito, marcado pela sociedade de risco. Na visão de RICARDO LOBO TORRES, a Sociedade de Risco, estágio atual em que vivemos, se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume II*. Valores e Princípios Constitucionais Tributários -, 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 173-174. Para RICARDO LODI RIBEIRO, a sociedade de risco é caracterizada pela imprevisibilidade dos riscos presentes, que não mais podem ser explicados com base em dados oferecidos pela experiência passada; e pela ambivalência, com as medidas adotadas para solucionar problemas gerando outros problemas para outras pessoas. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança*

contribuintes, ajuda a reforçar a introdução deste princípio no ambiente jurídico de direito público como vinculante também para os administrados.

Sem embargo das diversas opiniões já expostas, pode-se dizer que o princípio da boa-fé é o resultado que se extrai desse conjunto de dispositivos constitucionais, delineando uma norma jurídica que recomenda a atuação de todos – Estado e particulares – segundo os predicados de lealdade, moralidade, cooperação e respeito às posições jurídicas assumidas. Entretanto, a ideia segundo a qual a boa-fé objetiva é um princípio jurídico precisa de um aprofundamento.

2.2 A Boa-fé como princípio jurídico

A definição do que seja um princípio jurídico, em geral, ocorre no bojo de sua diferenciação da categoria das regras, trabalho que ocupou boa parte da doutrina no Brasil e no mundo. Um importante marco para o debate sobre a distinção entre princípios e regras é a contribuição de RONALD DWORKIN. Sob a perspectiva de uma crítica forte ao positivismo jurídico de H. L. A. HART¹⁰⁷, DWORKIN defende uma distinção entre regras e princípios baseada no método de aplicação¹⁰⁸. As regras seriam aplicadas no modelo tudo ou nada, ou seja, ocorrendo os fatos previstos no antecedente normativo a regra aplica-se integralmente produzindo todas as consequências nela estabelecidas. A não aplicação da regra deverá decorrer da sua invalidade ou da sua inadequação ao caso que deverá ser aferida pelos critérios clássicos de resolução de conflitos entre regras, quais sejam: o cronológico, da especialidade e o hierárquico. Já os princípios possuem uma dimensão de peso, o que faz com que, em casos de conflito, seja fundamental verificar a importância de cada um na hipótese em questão para se verificar qual deles deverá prevalecer. Exatamente nesse ponto reside a abertura do direito para a argumentação moral

jurídica do contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, pp.263.

¹⁰⁷ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

¹⁰⁸ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, pp. 23-72.

que, na visão de RONALD DWORKIN, irá reger a análise sobre essa relação entre os princípios no caso concreto¹⁰⁹.

ROBERT ALEXY foi outro autor que se dedicou ao tema da diferença entre princípios e regras e trouxe valioso aporte teórico para a discussão, igualmente fincado numa divisão qualitativa entre princípios e regras. Para o autor alemão, os princípios são “*normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídica existentes*”¹¹⁰. Ou seja, são “*mandados de otimização*” e se notabilizam por poderem ser satisfeitos em diversos graus. Por outro lado, as regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. É dizer, “*se uma regra vale então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.*”¹¹¹.

No debate brasileiro sobre o tema, causou bastante repercussão o trabalho de HUMBERTO ÁVILA, para quem a distinção entre princípios e regras deve se dar com base em três critérios: a natureza do comportamento descrito, a natureza da justificação exigida para quem aplica a norma e a medida da sua contribuição para decisão¹¹².

Em relação ao primeiro critério, Ávila afirma que os princípios são imediatamente finalísticos, na medida em que estabelecem um estado ideal de coisas, enquanto as regras são imediatamente prescritivas, por preverem diretamente condutas a serem observadas.

Quanto ao segundo critério, Ávila sustenta que, quando trabalha com regras, o intérprete faz uma operação de verificação de adequação dos fatos à descrição normativa. Sendo este o padrão, apenas excepcionalmente e mediante um ônus argumentativo muito grande poderia se admitir a superação de regras em razão dos fatos atentarem contra a finalidade da descrição normativa. Ou seja, seriam as hipóteses de subinclusão e sobreinclusão. No que se refere aos princípios, o que

¹⁰⁹ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, pp. 23-72.

¹¹⁰ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais / trad. Virgílio Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.90.

¹¹¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais / trad. Virgílio Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.91.

¹¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 3ª edição*. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 63-69.

deve ser aferido nesse segundo critério é se os efeitos da conduta promovem ou não o estado ideal de coisas almejado.

O terceiro critério distingue regras e princípios pontuando que as regras “*são preliminarmente decisivas e abarcantes*”¹¹³, ou seja, tem pretensão de definir, de forma exclusiva, o caso; enquanto os princípios não tem essa característica e buscam contribuir para a escolha da solução mais adequada à hipótese, possuindo “*pretensão de complementariedade e parcialidade*”¹¹⁴.

Para LUIS ROBERTO BARROSO é possível restringir os diferentes critérios de diferenciação entre princípios e regras em apenas três: (i) conteúdo; (ii) estrutura normativa e (iii) modo de aplicação¹¹⁵. Assim, em relação ao conteúdo, princípios seriam aquelas normas que expressam decisões políticas fundamentais e valores a serem observados em razão da sua dimensão ética. Quanto à estrutura normativa, os princípios apontam para um estado ideal de coisas, sem a preocupação de um relato objetivo da conduta a ser seguida. No que diz com o modo de aplicação, os princípios indicam uma direção ou finalidade, o que, num ambiente constitucional pluralista, tem uma especial capacidade de gerar tensões e situações conflitantes. Dessa forma, os princípios são aplicados de acordo com a dimensão de peso que assumem na situação específica. Caberá ao aplicador a ponderação dos princípios em colisão à luz dos fatos relevantes, e não a subsunção do fato a uma regra determinada.

Em verdade, a escolha de uma ou outra teoria não segue uma lógica de certo ou errado e todas aquelas apresentadas parecem contribuir para o entendimento do fenômeno da normatividade dos princípios. É bem verdade que adoção de uma ou outra teoria provavelmente irá alterar o universo do que se considera princípio ou regra. A boa-fé, entretanto, se enquadraria com princípio jurídico em qualquer das quatro teorias acima citadas. Noutras palavras, não resta dúvidas de que a boa-fé objetiva é um princípio jurídico que busca conferir normatividade ao conteúdo de valores como justiça, segurança jurídica, solidariedade e moralidade, apontando

¹¹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 69.

¹¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, pp.69.

¹¹⁵ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, páginas 203-211.

para um estado ideal de coisas e com o potencial de gerar conflitos com outras normas previstas no Ordenamento. Por vezes, poderá entrar em choque com os princípios da legalidade ou da igualdade, ou algum outro princípio, e deverá ser concretizada por um processo de ponderação a ser realizado no caso concreto.

2.3 Boa-fé Objetiva e Boa-fé subjetiva

Antes de prosseguir é preciso deixar bem vincada uma última questão. A boa-fé apresenta sentidos ambivalentes e pode ser entendida sob um viés objetivo ou subjetivo¹¹⁶. No primeiro sentido, de natureza objetiva, a boa-fé significa a consideração pelo agente dos interesses alheios, ou a imposição de consideração por parte do agente dos legítimos interesses da outra parte numa relação jurídica, numa lógica de atuação leal, proba, honesta e que traduza um dever de lisura e correção¹¹⁷. No segundo sentido, de viés subjetivo, tem-se a chamada boa-fé psicológica, ou a crença de que se procede com lealdade, com certeza da existência do próprio direito e da licitude do ato ou da situação jurídica¹¹⁸. Aqui a boa-fé surge como um estado de consciência e confere maior relevância não às expectativas do outro indivíduo, mas sim ao próprio estado psicológico do agente, com todas as dificuldades operativas que a comprovação de tal estado impõe.

É preciso dizer que não é unânime a concepção segundo a qual existe uma clivagem entre boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva. Porém, no Brasil, principalmente

¹¹⁶ É a posição do autor e coordenador do projeto que deu origem ao código civil de 2002, que assim pontifica: “Em primeiro lugar, importa registrar que a boa-fé apresenta dupla faceta, a objetiva e a subjetiva. Esta última – vigorante, v.g., em matéria de direitos reais e casamento putativo – corresponde, fundamentalmente, a uma atitude psicológica, isto é, uma decisão da vontade, denotando o convencimento individual da parte de obrar em conformidade com o direito. Já a boa-fé objetiva apresenta-se como uma exigência de lealdade, modelo objetivo de conduta, arquétipo social pelo qual impõe o poder-dever que cada pessoa ajuste a própria conduta a esse arquétipo, obrando como obraria uma pessoa honesta, proba e leal. REALE, Miguel. *A boa-fé no Código Civil*. In: Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem. São Paulo: RT, ano 6, nº 21, julho-setembro de 2003, p. 12.

¹¹⁷ AMARAL, Francisco. Direito Civil – Introdução, 7ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 435-436.

¹¹⁸ AMARAL, Francisco. Direito Civil – Introdução, 7ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 435-436.

por força do Código Civil de 2002, que traz uma clara distinção entre a boa-fé objetiva, prevista nos artigos 113 e 422, que norteia as obrigações e os contratos, e a boa-fé psicológica ou subjetiva, estampada nos artigos 1201 e 1202, aplicável especialmente à posse, essa visão ganha força.

Isso porque, os dispositivos do Código Civil, acima mencionados, são expressos em delimitar uma área de atuação de uma boa-fé de índole objetiva, que tem como ideia-força um dever geral de conduta ética, leal e proba. Por outro lado, tais artigos delimitam também um espaço de atuação de uma noção subjetiva de boa-fé, mas ligada a um estado psicológico de consciência em relação a um agir contrário ao direito. É preciso destacar que embora seja possível encontrar um liame entre as duas noções, objetiva e subjetiva, que em última análise são contrárias a uma atitude violadora da ética, da probidade e da lealdade, há uma diferença no grau da violação, com marcadas consequências operativas. Isso ocorre porque investigar um estado de consciência em relação à determinada ação ou omissão como condição para dar efetividade ao princípio da boa-fé, além de pressupor um maior grau de reprovabilidade da conduta, traz ínsita a necessidade de uma prova extremamente difícil de ser produzida.

Dito de outra forma, enquanto numa perspectiva de boa-fé objetiva basta a prova das eventuais ações ou inações perpetradas e a posterior valoração se essas discrepam, ou não, dos padrões éticos, leais e probos de conduta existentes na sociedade, dentro de uma dinâmica de boa-fé subjetiva deverá ser colhido um conjunto fático-probatório tendente a demonstrar que existia um estado de consciência sobre a ilicitude da ação ou omissão. Vale dizer, sob uma ótica de solidariedade, essa é uma posição que não se sustenta mais no âmbito do direito civil e mesmo no direito penal, onde do ponto de vista clássico prevalece uma lógica de responsabilidade subjetiva, existem diversas teorias que buscam relativizar essa visão com base na imputação objetiva¹¹⁹.

No âmbito da administração pública, também é comum a afirmação de que a vontade administrativa é objetiva, já que ainda que deva ser externada por atos praticados por seus agentes, posteriormente é imputado à pessoa jurídica a que

¹¹⁹ ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. *Princípio da Confiança no Direito Penal: Uma Introdução ao Estudo do Sujeito em Face da Teoria da Imputação Objetiva Funcional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pp.61-85.

pertencem¹²⁰. Dessa forma, do ponto de vista da administração, o sentido objetivo da boa-fé é o que se mostra mais consentâneo com essa dinâmica de atuação de uma pessoa-jurídica pública cuja vontade é artificialmente imputada a um órgão¹²¹.

Pelas referências já apresentadas, percebe-se que a ideia que se procura defender nesse trabalho parte do sentido objetivo da boa-fé. Essa feição objetiva, por estar diretamente vinculada a padrões probos de conduta, tem um papel operativo largamente mais relevante do que a faceta subjetiva, ligada à situação psicológica do agente¹²². Além disso, encontra um sentido ainda mais forte no princípio da solidariedade, já que desloca a consideração jurídica para os efeitos dos atos praticados em relação a terceiros, relegando menos importância para a consideração íntima do indivíduo que pratica o ato.

2.4 Funções da boa-fé objetiva

São comumente apontadas como funções desempenhadas pela boa-fé objetiva: (i) a interpretativa; (ii) a criadora de deveres anexos; e (iii) a restritiva de direitos¹²³. A função interpretativa é levada a efeito no momento da determinação do sentido das normas que obrigam as duas partes da relação jurídica.

Já as outras duas funções, a criadora de deveres anexos e a restritiva de direitos, são mais bem observadas no momento da execução das obrigações ou do exercício das posições jurídicas. Em relação à função de criação de deveres anexos,

¹²⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. São Paulo: Editora Atlas, 2013, p. 13.

¹²¹ LOPES, Pedro Muniz. *Princípio da Boa fé e Decisão Administrativa*. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 2014. É preciso destacar, como faz Pedro Muniz Lopes, que o argumento da ausência de vontade imputável à administração foi utilizado para afastar a aplicação da boa-fé no campo do direito público. Bem entendido, embora o autor não conclua nesse sentido, que parecer que o argumento em verdade tem o condão apenas de reforçar a melhor adequação do viés objetivo da boa-fé às relações travadas no âmbito do direito público.

¹²² Para um aprofundamento sobre essa ambivalência da boa-fé objetiva. MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-fé no Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

¹²³ SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos Dogmáticos e Eficácia da Boa-fé Objetiva. O Princípio da Boa-fé no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 144.

também conhecida como integradora, o dever de agir segundo os ditames da boa-fé cria deveres não expressos de proteção, cooperação e informação. Quanto à função limitadora de direitos, também conhecida como controladora, o dever de boa-fé objetiva atua no sentido de coibir o exercício de direitos e posições jurídicas que violem o sentido ético que deve pautar as relações jurídicas em geral.

3 CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como destacado nos capítulos iniciais a constitucionalização do direito é um processo decorrente da afirmação da Constituição como epicentro do ordenamento jurídico e da consagração dos direitos fundamentais como instrumentos jurídicos efetivos de garantia, promoção e transformação da sociedade. Essa marcha iniciada no Brasil com a promulgação da Constituição de 1988 gera, entre outros efeitos positivos, uma aproximação entre os diversos institutos do direito público e do direito privado, sendo especialmente importante para o tema do presente trabalho as potencialidades da noção de boa-fé objetiva.

RICARDO LODI RIBEIRO¹²⁴ divide a relação entre o Direito Tributário e a Constituição em duas dimensões: uma primeira formal, retratada pelo estudo dos diversos dispositivos presentes no capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição, e que sempre recebeu muita atenção e prestígio da doutrina e da jurisprudência pátrias; outra de índole material e desenvolvimento mais recente, preocupada com a legitimação do sistema tributário e com a correta aplicação dos princípios constitucionais – em especial os ligados à ideia de justiça – que, infelizmente, ainda não goza de tantos adeptos quanto à primeira. É justamente nesse aspecto que se encaixa a boa-fé objetiva e suas possibilidades para o direito tributário¹²⁵.

Entretanto, a imperativa necessidade de se realizar a releitura dos pressupostos do Direito à luz dos valores, princípios e regras previstos no texto constitucional vigente, encontra sempre resistência¹²⁶. Na visão de ARNALDO

¹²⁴RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Constitucionalização do Direito Tributário*. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2009.

¹²⁵ Nesse sentido, também registrando a existência dessas duas facetas distintas da constitucionalização, Daniel Sarmiento, para quem: "(...) o processo de constitucionalização do Direito, que, a rigor, envolve duas facetas distintas: (a) a Constituição passa a tratar, em maior ou menor detalhe, de temas que antes eram disciplinados pelo legislador, retirando uma série de decisões do alcance das maiorias legislativas de cada momento; e (b) os princípios e valores da Constituição penetram em todo o ordenamento jurídico, impondo uma filtragem constitucional do ordenamento, vale dizer, a releitura dos conceitos e institutos dos mais diversos ramos do Direito à luz da Constituição. In: *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pág. 177.

¹²⁶ Introduzir nota com autores de direito público e direito tributário de índole formalista.

SAMPAIO DE MORAES GODOY há um fetichismo institucional que obstaculiza a atuação do Direito, confinando-o; é o culto ao passado, de ditadura da superioridade dos antigos, a imobilização em face do arraigado, o medo do futuro, do novo¹²⁷. Essa constatação parece ser ainda mais sentida no direito tributário, o que apenas reforça a necessidade de avanço.

Deve-se dizer que, conforme já se deduz da narrativa feita sobre o processo de constitucionalização do direito, este é um fenômeno multifacetado, que pode produzir diferentes resultados nos vários ramos do direito e nas diversas relações jurídicas em que se procure observá-lo. Mesmo no direito tributário, tal fenômeno pode ser visto sob o ângulo da legitimação do sistema tributário nacional, sob a leitura constitucionalmente adequada das limitações constitucionais ao poder de tributar, sob o enfoque da guerra fiscal e da lealdade entre os entes federativos. Ou seja, as possibilidades são amplas e o presente trabalho não tem a pretensão de abordar todas elas. De todo modo, é importante registrar que, mesmo sobre cada um dos exemplos citados acima, a boa-fé possivelmente poderia ter relevância no debate que se trava sobre essas questões.

Entretanto, o que se pretende nesse trabalho é especificamente analisar as potencialidades da boa-fé objetiva, tendo sempre como pano de fundo a constitucionalização do direito tributário, na perspectiva da especial relação que é travada entre contribuinte e administração tributária. Ambos grafados propositalmente em letra minúscula, de modo a simbolizar uma necessidade de maior horizontalidade na forma de se pensar e desenvolver essa especial relação.

Como já dito, não se nega que existam outras plagas do direito tributário onde a noção de boa-fé objetiva possa se desenvolver e ter destaque. Porém, mais do que uma opção autoral, a escolha do campo das relações travadas diretamente entre Administração Tributária e Contribuintes parte de uma lógica, já desenvolvida ao longo do trabalho, de que a noção de boa-fé é capaz de atuar de forma mais marcada quando diante de uma relação jurídica obrigacional bilateral, bem definida e duradoura.

¹²⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação Tributária – Introdução à Justiça Fiscal Consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, pp.23.

Ocorre que a utilização da boa-fé como móvel de aplicação do direito no âmbito das relações administrativas entre contribuintes e administração tributária, depende de uma releitura de alguns pressupostos clássicos do direito administrativo. Sem querer avançar muito nesse ponto, que será mais bem tratado em capítulo próprio, o que se pretende deixar claro é que num ambiente de constitucionalização do direito, que altera a forma tradicional de se encarar alguns importantes institutos de direito administrativo, também a Administração Tributária sofre tais efeitos. Nesse sentido, a forma de atuação da Administração Tributária que, com perdão do truísmo, é também atividade administrativa, se modifica.

Dessa forma, convém destacar que esse novo olhar sobre tais institutos do direito administrativo é fundamental por duas razões básicas: (i) a revisão de alguns desses paradigmas é condição para se entender a possibilidade de aplicação da boa-fé objetiva nas relações estabelecidas entre contribuinte e administração tributária; (ii) o quadro atual da atuação administrativa fiscal impõe a utilização da boa-fé como forma ampliar o conteúdo ético e controlar uma relação que se torna cada vez menos vertical, com mais participação do contribuinte.

A primeira razão acima apresentada diz especificamente com a revisão de dois paradigmas do direito administrativo: a legalidade, entendida com vinculação positiva à lei, e o princípio da supremacia do interesse público que são apresentados com frequência com óbices à utilização da boa-fé objetiva no âmbito das relações de direito público¹²⁸. Apenas uma visão mais atual de tais princípios e, portanto, consentânea com as premissas já lançadas nesse trabalho, é capaz de permitir se alcançar uma noção aplicativa de boa-fé objetiva que possa explorar de forma mais ampla as suas potencialidades também no direito tributário.

No que se refere à segunda razão exposta, deve-se destacar que existe uma verdadeira relação dialética nesse ponto entre a boa-fé objetiva e dois princípios especialmente caros ao direito administrativo. Fale-se da consensualidade e da

¹²⁸ Fernando Sainz Moreno sumariou três óbices apontados à utilização da boa-fé no direito público, são eles: (i) a diferença qualitativa das partes na relação jurídico-administrativa; (ii) a circunstância de que toda movimentação administrativa está submetida ao princípio da legalidade; (iii) a natureza diversa dos interesses em jogo no relacionamento entre administração e particular. MORENO, Fernando Sainz. La buena fe em las relaciones de La Administración com lós administrados. Revista de Administración Pública. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, nº 89, pp. 310-314, maio/ago. 1979 *apud* NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002, pp.127-128.

eficiência, duas novas formas de legitimação da atuação administrativa, conforme sustenta Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹²⁹. A administração tributária atual, embora isso pareça passar despercebido para boa parte da doutrina de direito tributário, move-se cada vez mais sob os signos desses dois princípios. Assim, ao passo que a prevalência de tais princípios autoriza e cria as condições para que o princípio da boa-fé possa ser aplicado, em determinadas situações a própria boa-fé atuará como limite para a utilização legítima desses novos instrumentos de atuação que defluem desse novo modelo de atuação administrativa, que se propõe mais eficiente e consensual.

Um exemplo dessa nova forma de atuação da administração tributária é o atual modelo de recolhimento dos tributos e prestação de informações fiscais, que impõe ao contribuinte a assunção de uma posição ativa no que diz respeito à apuração do valor e a própria constituição do crédito tributário. Conferir tal responsabilidade ao devedor da obrigação tributária, sem uma correspondente contrapartida de atuar segundo padrões mínimos de ética, lealdade e honestidade, é algo que não interessa à Sociedade, que é quem suporta em última análise o peso da tributação.

Ou seja, o que se pretende é lançar luz sobre o espaço de atuação da Administração Tributária perante os contribuintes e dos Contribuintes perante a Administração Tributária. O lançamento tributário, a constituição do crédito tributário, a concessão e a revogação de incentivos fiscais, os parcelamentos, o planejamento tributário, a aplicação de sanções, o exercício do poder regulamentar, entre outros, são assuntos que dizem respeito diretamente com a tensão sempre presente na relação entre administração e contribuinte.

Na maioria das hipóteses mencionadas sequer se está questionando a validade ou a invalidade de determinado tributo, mas apenas estabelecendo uma das muitas relações comuns ao dia-a-dia de quem milita na área tributária, independente do lado escolhido. Relações com grande potencial de aproximar ou afastar as duas partes da relação, na medida em que expectativas são criadas,

¹²⁹ O professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto em obra sobre os novos paradigmas do direito administrativo, partindo também da ideia de um constitucionalismo renovado, busca trabalhar novas formas de legitimação da atividade administrativa. De especial interesse para o presente trabalho são os paradigmas da legitimidade (que inclui a lógica da consensualidade) e da eficiência. Ver: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro Paradigmas do Direito Administrativo: Legitimidade, Finalidade, Eficiência e Resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

atendidas ou violadas. Ou então, gerar um ambiente mais propício à cooperação, que é o que se acredita possa ocorrer com a inserção da boa-fé nesse campo.

Em razão disso, não se pode negar que uma eventual releitura dessa relação entre administração tributária e contribuinte passa por uma nova forma de encarar a própria Administração Pública como um todo. A Administração Tributária não é algo solto e descolado do resto da Administração, mas sim uma parte desse todo que se move, em larga medida, segundo os pressupostos do direito administrativo. Destarte, sem se descurar das especificidades existentes em razão da matéria de fundo, a administração tributária está sujeita ao regime geral da Administração Pública e, em especial, ao processo de mudança pelo qual vem passando o desenvolvimento teórico do direito administrativo.

Portanto, a administração tributária não está imune ao processo de mudanças de paradigmas do direito administrativo, para se utilizar de uma expressão do professor DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO¹³⁰. Esse será o tema do próximo capítulo que se constitui em uma premissa importante para entender qual o futuro da relação entre administração e administrado, ou, entre administração tributária e contribuinte, mais especificamente. Ao passo que se pretende uma maior aplicação de um instituto que tem origem no direito civil, que é o caso da boa-fé, o ambiente de atuação principal dessa noção será as relações tratadas no âmbito administrativo e, por consequência, os desdobramentos judiciais dos eventuais conflitos que possam a partir disso surgir.

Em resumo, a boa-fé objetiva é capaz de exercer um papel determinante na forma de encarar essa relação, e mesmo de transformá-la. Mas esse papel somente é bem entendido, e também adequadamente controlado, desconstruindo-se alguns paradigmas importantes a que se apegou por muito tempo a doutrina tradicional do direito administrativo. Revisitar tais questões no presente trabalho cumpre duas funções importantes: (i) preparar o terreno, pela delimitação das premissas, para a defesa em relação às principais críticas existentes quanto à utilização boa-fé no campo do direito público em geral, e do direito tributário de forma especial; (ii) entender em parte o desenho institucional da Administração Tributária no Brasil, que em diversos aspectos já se pauta por uma lógica amplamente consentânea com

¹³⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro Paradigmas do Direito Administrativo: Legitimidade, Finalidade, Eficiência e Resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

uma versão revisitada de tais pressupostos.

3.1 A Crise de Pressupostos da Administração Pública Contemporânea

Na correta avaliação de ODETE MEDAUAR, o direito administrativo brasileiro, na sua formação clássica, embora abrigue figuras de inspiração anglo-saxônica, identifica-se ao resultante da sistematização ítalo-franco-germânica: submissão da Administração ao Direito; supremacia do interesse público sobre o particular; personalidade jurídica do Estado e de outros entes; ato administrativo unilateral, autoexecutório e imperativo; hierarquia; poder discricionário; direito subjetivo público; poder de polícia; contrato administrativo¹³¹. Tais institutos de direito administrativo vem sendo revisitados, mas é preciso entender como todo começou.

É bastante comum entre os autores italianos, franceses e nacionais apontar como certidão de nascimento do direito administrativo a lei de 28 pluviôse do ano VIII, editada em 1800, organizando e limitando externamente a Administração Pública¹³². Tal diploma estruturava a burocracia estatal francesa e definia as suas funções, além de servir de mecanismos de contenção do poder que passava a ser vinculado a uma vontade exterior, ou seja, ao parlamento¹³³.

Como conta GUSTAVO BINENBOJM, nasce com isso um dos principais pilares do direito administrativo ao longo do tempo: o princípio da legalidade administrativa, que posteriormente ganharia a sua versão mais forte como vinculação positiva à lei. Segundo tal corolário, a Administração somente poderia fazer aquilo que a lei expressamente autoriza o que, dentro de uma lógica bem definida de separação de

¹³¹ MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução, 2ª edição revista, atualizada e ampliada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p.64.

¹³² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo, 15ª edição revista, refundida e atualizada*. Rio de Janeiro: 2009, p. 54; MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução, 2ª edição revista, atualizada e ampliada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 14; TÁCITO, Caio. *Temas de Direito Público: estudos e pareceres – 3º volume*. Rio de Janeiro: Renovar, p.7.

¹³³ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 10.

poderes, significa que ao Parlamento, como veículo de manifestação da vontade geral, caberia a confecção das normas jurídicas que limitam e predeterminam a atuação dos órgãos administrativos. A esses, por sua vez, caberia a função meramente executiva de cumprimento mecânico da vontade já externada pelo parlamento. Essa lógica surgiria como uma ruptura com o antigo regime que se fundava na vontade do soberano, transmutada agora na vontade como expressão da vontade geral¹³⁴.

Nesse mesmo momento histórico, nasce uma peculiaridade do regime francês que é o Conselho de Estado, órgão intestino ao poder executivo, criado sob a lógica da separação de poderes e a quem cabia exercer a jurisdição administrativa¹³⁵. Com isso, houve uma concentração de poderes dentro do próprio executivo, que praticava seus atos administrativos e detinha o monopólio sobre o controle deles, insindicáveis perante o judiciário. É preciso dizer ainda que, embora no Brasil não se tenha adotado o modelo francês de jurisdição administrativa, tal órgão foi responsável pela elaboração teórica de muitos dos paradigmas que representam a base do direito administrativo brasileiro, muitos desses com forte influência até hoje na doutrina, na prática e na jurisprudência¹³⁶.

Ocorre que, como bem exposto por GUSTAVO BINENBOJM¹³⁷, a crise de paradigma do Direito Administrativo não constitui algo novo, mas, na verdade, é vício de origem. A ideia que liga o surgimento do direito administrativo ao do Estado de Direito, colando a ideia de uma origem garantística, não é procedente. Da mesma forma que é enganosa a ideia de que o surgimento de garantias estranhas às

¹³⁴ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 9-14.

¹³⁵ OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003, pp. 269-271.

¹³⁶ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 11.

¹³⁷ “Narra a história oficial que o direito administrativo nasceu da subordinação do poder à lei e da correlativa definição de uma pauta de direitos individuais que passavam a vincular a Administração Pública. Essa noção garantística do direito administrativo, que se teria formado a partir do momento em que o poder aceita submeter-se ao direito e, por via reflexa, aos direitos dos cidadãos, alimentou o mito de uma origem milagrosa e de categorias jurídicas exorbitantes do direito comum cuja justificativa teórica seria a de melhor atender à consecução do interesse público.(...)”_BINENBOJM, Gustavo. “Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo”. *In Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. SARMENTO, Daniel (org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005

relações jurídicas comuns e que concentravam generosas doses de poder nas mãos da Administração, decorreria apenas da necessidade de melhor atender o bem comum¹³⁸. Deve-se registrar que alguns desses espaços de poder conferidos ao Executivo, durante muito tempo, foram considerados, com base na separação de poderes, zonas infensas ao controle do Poder Judiciário.

GUSTAVO BINENBOJM em ácida crítica à história rotineiramente contada sobre o surgimento do direito administrativo, assim vaticina:

“Tal história seria esclarecedora, e até mesmo louvável, não fosse falsa. Descendo-se da superfície dos exemplos genéricos às profundezas dos detalhes, verifica-se que a história da origem e do desenvolvimento do direito administrativo é bem outra. E o diabo, como se sabe, está nos detalhes. A associação da gênese do direito administrativo ao advento do Estado de direito e do princípio da separação de poderes na França pós-revolucionária caracteriza erro histórico e reprodução acrítica de um discurso de embotamento da realidade repetido por sucessivas gerações, constituindo aquilo que Paulo Otero denominou ilusão garantística da gênese. O surgimento do direito administrativo, e de suas categorias jurídicas peculiares (supremacia do interesse público, prerrogativas da Administração, discricionariedade, insindicabilidade do mérito administrativo, dentre outras), representou antes uma forma de reprodução e sobrevivência das práticas administrativas do Antigo Regime que a sua superação. A jurisdição embrionária da Administração Pública não logrou subordiná-la ao direito; ao revés, serviu-lhe apenas de revestimento e aparato retórico para sua perpetuação fora da esfera de controle dos cidadãos.”

Com efeito, a origem do direito administrativo não parece estar na submissão do Estado à lei, mas sim a uma decisão autovinculativa do próprio poder executivo¹³⁹. Tal fato histórico explica em certa medida a tendência autoritária que muitas vezes a Administração Pública assume, já que em seu modelo inicial, face à surpreendente identidade com estrutura de poder do antigo regime, demonstrou pouca preocupação com qualquer propósito garantístico, preferindo um modelo de

¹³⁸ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 11.

¹³⁹ Nesse sentido é a lição de Paulo Otero que muito bem destrinchou o tema, veja-se: “a ideia clássica de que a Revolução Francesa comportou a instauração do princípio da legalidade administrativa, tornando o Executivo subordinado à vontade do Parlamento expressa através da lei, assenta num mito repetido por sucessivas gerações: a criação do direito administrativo pelo Conseil d’État, passando a Administração Pública a pautar-se por normas diferentes daquelas que regulavam a actividade jurídico-privada, não foi um produto da vontade da lei, antes se configura como uma intervenção decisória autovinculativa do Executivo sobre a proposta do Conseil d’État.”. OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003, p. 271. Ver também: BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 13.

concentração de poder não mais no monarca, mas na burocracia do poder executivo¹⁴⁰.

Dessa forma, percebe-se que ao invés de buscar um desenho institucional que pudesse propiciar maiores garantias aos administrados, optou-se à época por um modelo que diminuía as garantias de que os cidadãos disporiam caso pudessem submeter o controle da atividade administrativa a um órgão independente e imparcial, como o Poder Judiciário¹⁴¹. Isso sem dúvidas traz reflexos na forma como fora arquitetados alguns dos principais institutos de direito administrativo, como bem arremata Gustavo Binenbojm:

“Nesse contexto, as categorias básicas do direito administrativo, como a discricionariedade e sua insindicalidade perante os órgãos contenciosos, a supremacia do interesse público e as prerrogativas jurídicas da Administração, são tributárias deste *pecado original* consistente no estigma da *suspeita de parcialidade* de um sistema normativo criado pela Administração Pública em proveito próprio, e que ainda se arroga o poder de dirimir em caráter definitivo, e em causa própria, seus litígios com os administrados. Na melhor tradição absolutista, além de propriamente administrar, os *donos do poder* criam o direito que lhes é aplicável e o aplicam a situações litigiosas com caráter de definitividade.”

Se a gênese do direito administrativo se deu pelo afastamento do Poder Executivo do direito comum, caracterizando-se por uma lógica pouco sensível às garantias dos administrados e por uma normatividade marcada pelas ideias de parcialidade e desigualdade, deve-se reconhecer também que o desenvolvimento histórico que se deu a partir daí caminhou no sentido de um aumento significativo da vertente garantística¹⁴². Como bem destaca Paulo Otero, a história da evolução do direito administrativo pode ser bem resumida na crescente importância assumida pelos direitos subjetivos dos administrados na limitação da atividade administrativa e no controle judicial das decisões proferidas pelo Executivo¹⁴³.

Entretanto, tal marcha não ocorre de forma linear, mas desponta como o resultado de um processo formado por vetores antagônicos que buscam por vezes uma lógica mais voltada à garantia dos direitos do administrado, por outras uma

¹⁴⁰ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 13.

¹⁴¹ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 13.

¹⁴² OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003, p. 282.

¹⁴³ OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003, p. 282.

lógica mais ligada à ampliação do espaço de poder da autoridade estatal. Segundo GUSTAVO BINENBOJM é a tensão dialética entre a lógica da autoridade e a lógica da liberdade¹⁴⁴.

Essa tensão também é facilmente sentida na relação entre contribuinte e administração tributária, como exemplo pode-se citar os pedidos de certidão de regularidade fiscal, prevista nos arts. 205 a 208 do CTN, em que há uma clara concentração de poder na figura de um único agente que poder de emitir, ou não, um documento que para alguns contribuintes é de vital importância para a sua sobrevivência. Em tais casos, por vezes, cabe também ao contribuinte o fornecimento de determinadas informações, o que deve ser feito forma correta e leal de modo a colaborar com a atividade exercida pelo agente fiscal em questão. Ou seja, nota-se que a possibilidade de se utilizar um instrumento jurídico que busque exigir padrões éticos de conduta de ambas as partes pode ajudar a promover uma distensão nessa relação.

Prosseguindo, mesmo a guinada ocorrida ao direito privado, que pretende aproximar o modelo de atuação administrativa da forma de atuar dos particulares em geral, fundando-se numa concepção renovada de liberalismo, traz em si um claro intuito de fuga da rigidez das formas e das restrições legais à liberdade decisória da administração¹⁴⁵. Entretanto, nesse processo, não raro, a Administração pretende afastar restrições à sua forma de atuação, sem, contudo, abrir mão de suas prerrogativas em relação às demais entidades particulares. Ou seja, não deixa de desvelar também aqui uma contradição inerente a essa tensão dialética.

É o que se percebe facilmente no caso brasileiro no que diz respeito às empresas estatais prestadoras de serviços públicos, que vem conseguindo de forma reiterada ver declarado pelo Supremo Tribunal Federal¹⁴⁶ seu direito às imunidades

¹⁴⁴ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 18.

¹⁴⁵ Sobre a fuga da Administração para o direito privado, especialmente com um enfoque no papel que as diferentes formas de Estado (Liberal, Social e Neoliberal) tiveram nesse processo, ver: ESTORNINHO, Maria João. *A Fuga para o Direito Privado: Contributo para o estudo da actividade de direito privado da Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 2009.

¹⁴⁶ Nesse sentido, entre diversos outros precedentes: "(...) A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro. 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral." STF, RE 580264, Tribunal Pleno

tributárias, ao pagamento de seus créditos pela via dos precatórios, entre outras prerrogativas inicialmente imaginadas apenas para as entidades com personalidade jurídica de direito público. Assumindo a melhor parte dos dois regimes, o público e o privado.

Ou seja, de fato o processo é complexo e não é unidirecional, levando GUSTAVO BINENBOJM, com base em tais contradições e ambiguidades, a declarar a fragilidade da estrutura teórica do direito administrativo tal qual concebido pela doutrina mais tradicional¹⁴⁷.

Essa digressão serve para demonstrar que os pressupostos ideológicos do direito administrativo oitocentista, além de se encontrarem em verdadeiro descompasso com as necessidades variadas e complexas da Administração Pública contemporânea, não tiveram uma origem tão bem intencionada como narra a história oficial. Pode-se mesmo ser encontrada nessa raiz histórica a semente autoritária que paira sob o direito administrativo ainda hoje, que, por óbvio, no caso brasileiro, não pode ser analisada sem considerar também a contribuição do ainda recente regime autoritário ao qual o país foi submetido.

Nesse particular, embora se reconheça avanços do ponto de vista da garantia do direito dos administrados, é de se ver que essa marcha não ocorre sem alguns retrocessos, o que acaba dificultando a consolidação de conquistas históricas importantes, especialmente no campo dos direitos fundamentais.

Em razão disso, algumas categorias do direito administrativo vem sendo revisitadas sob o enfoque do neoconstitucionalismo. Essa inflexão teórica ocorrida no campo de direito administrativo traz consequências claras na forma como administração tributária e contribuintes devem se relacionar. E mais. No que diz respeito à utilização da noção de boa-fé, que é o mote principal do presente trabalho, institutos como os da supremacia do interesse público, da legalidade, da eficiência e participação, aparecem ora como obstáculos, ora como catalisadores da utilização de tal ideia.

Relator Ministro Joaquim Barbosa, Relator p/ acórdão Ministro Ayres Britto, julgado em 16/12/2010, publicado no DJ-e de 06/10/2011.

¹⁴⁷ BINENBOJM, Gustavo. Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 18.

Assim, será feita uma breve incursão nesses diferentes institutos de modo a pontuar as principais mudanças promovidas pelas ideias trazidas pelo novo direito constitucional e que já vem sendo absorvidas e trabalhadas pelos teóricos do direito administrativo. Primeiro serão abordados os princípios da legalidade e da supremacia do interesse público que, se entendidos como concebidos pela doutrina clássica, poderiam se constituir em óbices à utilização da boa-fé objetiva no direito administrativo e, portanto, também no que toca à administração tributária. Na sequência, serão abordados os paradigmas da consensualidade e da eficiência que, no quadro atual de atuação da administração tributária, já são capazes de criar um ambiente que mais do que permitir a utilização da boa-fé objetiva, torna a sua aplicação praticamente impositiva como parâmetro de controle e vínculo ético das relações entre administração e contribuintes.

3.2 Administração Tributária e a Crise da Legalidade

Uma primeira ideia que deve ficar bem vinculada é que a noção de legalidade, qualificada na plena vinculação da administração tributária, não parece revestir-se de maior robustez. A Administração Pública moderna, e também a Administração Tributária, já não se movem, se é que um dia se moveram, sob uma lógica de legalidade estrita que é quase paralisante.

Como já bem destacado acima, decorria do próprio ideário da Revolução Francesa a premissa antropológica da Modernidade que concebe o homem como ser fundamentalmente livre, devendo as restrições à sua liberdade ser excepcionais e necessariamente justificadas pelo ordenamento jurídico. Já o Estado, por seu turno, somente pode ser mobilizado quando normas jurídicas (prévias, gerais, abstratas e impessoais) o autorizarem ou o ordenarem. A atividade administrativa, portanto, deveria estar integralmente vinculada à lei. Administrar era executar a lei.

Essa concepção ficou consagrada no direito brasileiro, sendo pela doutrina tradicional tantas vezes reproduzida na lição de Hely Lopes Meirelles¹⁴⁸.

Nada obstante a repetição em mantra durante anos, a teoria cede ao peso da realidade. Como destaca Odete Medauar, “a *submissão total da administração à lei é irrealizável e provavelmente nunca se realizou*”¹⁴⁹. Não são raras as vezes que o vínculo de legalidade restringe-se à atribuição de competência, como atribuição de poder, sem indicar o modo de exercício e as finalidades pretendidas. Outras vezes o legislador faz uso de expressões de conteúdo de difícil determinação. Em ambos os casos a lei não vincula plenamente a atividade administrativa. Cria-se uma zona de livre conformação administrativa, refletida na discricionariedade e nos atos de governo.

A quebra do dogma de uma razão onisciente imputa à lei a perda de poderoso suporte filosófico de legitimidade. Ao mesmo tempo, a complexidade das demandas sociais a exigir intervenção estatal dissolve a primazia normativa do legislativo e acentua a desvalorização da lei¹⁵⁰. O executivo, pouco a pouco, passa a exercer ampla função normativa como legislador delegado e direto, seja por via de medidas provisórias, seja por regulamentos autônomos¹⁵¹. Com a pluralidade de

¹⁴⁸ “Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’, para o administrador significa ‘deve fazer assim.’” MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 78. No mesmo sentido Celso Antônio Bandeira de Mello diz que “o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática” in: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo – 20ª Ed.* São Paulo: Malheiros, p. 90.

¹⁴⁹ MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 145.

¹⁵⁰ OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003, pp. 743.

¹⁵¹ A existência, ou não, de regulamentos autônomos é objeto de ferrenha controvérsia na doutrina publicista pátria. Calcando-se nos princípios da legalidade e da separação de poderes, a posição conservadora sustenta a inexistência de regulamentos autônomos devido à sua incompatibilidade com a ordem constitucional iniciada em 1988. Não obstante, em sentido contrário, entende-se que o regulamento autônomo estaria embutido no próprio princípio da legalidade, mais especificamente nas regras constitucionais que tratam do poder regulamentar do Presidente da República (art. 84, IV e VI, da CF e 25, I, do ADCT). Ademais, argumenta-se, no plano jurídico, que a fundamentação dos regulamentos autônomos pode ser dada pela doutrina estadunidense com a “teoria dos poderes implícitos”; já no plano prático, aduz-se que as demandas de agilidade pragmática da vida social e o caráter técnico de certas questões não seriam compatíveis com a lentidão e a generalidade temática do Parlamento. Por seu turno, o STF já reconheceu, no caso do art. 237 da CF, a existência de regulamento autônomo no Brasil. Cf. CYRINO, André. *O Poder Regulamentar Autônomo do Presidente da República: a espécie regulamentar criada pela EC nº 32/2001*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

interesses sujeitos à tutela do Estado, a sua atuação torna-se muito abrangente. A ‘inflação’ legislativa gera incerteza e insegurança jurídica¹⁵². O ordenamento passa a figurar de forma incoerente, contraditória, embora se exija de seus aplicadores uma interpretação sistêmica.

Ademais, como já dito, o reconhecimento da força normativa da Constituição e da evolução da Jurisdição Constitucional retira das leis e dos códigos o papel de centro normativo do Estado e da sociedade. Esse é um dos pilares da idéia de Neoconstitucionalismo. É evidente que o princípio da legalidade subsiste com extrema importância para o direito e continua a representar instrumento fundamental de garantia e implementação do Estado Democrático de Direito, resguardando os valores constitucionais de igualdade e liberdade. Na verdade, a crise está na visão originária da noção de legalidade, que restringia a análise estritamente à lei positivada.

Hodiernamente, o princípio da legalidade já não pode mais ser visto apenas pelo prisma normativista do positivismo jurídico – fórmulas típicas da pretensão de completude e da lei exaustiva. Com base nas transformações do Estado, e no sempre acelerado processo de demandas sociais, a lei pode e deve continuar sendo a principal fonte de normas jurídicas e sociais, no entanto não mais a única e exclusiva.

Nesse sentido, “o princípio da legalidade também em outros ordenamentos passou a assentar em bases valorativas, ‘amarrando’ a Administração não somente à lei votada pelo Legislativo, mas também aos preceitos fundamentais que norteiam todo o ordenamento¹⁵³”. Caminha-se, assim, para a construção de um princípio da legalidade não no sentido da vinculação positiva à lei, mas de vinculação da Administração ao Direito, esse entendido como um sistema constitucional aberto sempre responsivo às mutações que se processam incessantemente no meio social e também aos valores supranacionais, que tem papel dominante não apenas por ser o fundamento de validade de todo sistema, mas em razão da aplicabilidade imediata

¹⁵² MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 146.

¹⁵³ MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 147.

de todas as suas normas¹⁵⁴. O princípio da legalidade ganha, nesse desiderato, a conotação de princípio da juridicidade¹⁵⁵.

Ao tratar do assunto, GUSTAVO BINENBOJM assevera de forma precisa que a juridicidade administrativa, elaborada a partir da interpretação dos princípios e regras constitucionais, passa a englobar a legalidade como um de seus princípios internos¹⁵⁶. E arremata traçando o novo quadro de atuação da administração segundo a juridicidade em que essa se realiza, via de regra, (i) segundo a lei, quando esta for constitucional (atividade *secundum legem*), (ii) mas pode encontrar fundamento direito na Constituição, independente ou para além da lei (atividade *praeter legem*), ou, eventualmente, (iii) legitimar-se perante o direito, ainda que contra a lei, porém com fulcro numa ponderação da legalidade com outros princípios constitucionais (atividade *contra legem*, mas com fundamento numa otimizada aplicação da Constituição)¹⁵⁷.

Em certos momentos a atuação administrativa passa a exercer a função de integração e densificação, eis que, a partir das prescrições abstratas das normas, constrói a norma adequada ao caso concreto. O emprego dessa técnica acarreta, por vezes, a inevitável ampliação da margem de apreciação por parte do aplicador que, até então, tinha seu emprego limitado aos casos fixados em lei e sob as condições gerais previstas na ordem jurídica vigente.

¹⁵⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 115-116.

¹⁵⁵ Nas palavras de Diogo de Figueiredo Moreira Neto: "O princípio da juridicidade exprime a dupla submissão do Estado: à lei e ao Direito, a clássica submissão à lei, expressa no princípio da legalidade, foi ampliada e superada com a inclusão tanto da submissão à legitimidade, politicamente conotada quanto da submissão à licitude, moralmente conotada, valores constitucionalmente afirmados no Direito pós-moderno, sintetizados no conceito de juridicidade". MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo, 15ª edição revista, refundida e atualizada*. Rio de Janeiro: 2009, p.247. No mesmo sentido: OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003, pp. 740.

¹⁵⁶ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 143.

¹⁵⁷ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 143.

No caso particular da atuação da Administração Tributária, não se pode negar a existência de algum traço de discricionariedade, como bem lembra Ricardo Lobo Torres¹⁵⁸:

“Há discricionariedade quando, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes da regra de incidência, a autoridade administrativa age nos limites da decisão equitativa.

É perceptível também a discricionariedade administrativa em alguns dos procedimentos necessários ao lançamento tributário. A possibilidade da escolha de métodos de investigação, a ponderação de interesses, a necessidade de coarctar os riscos fiscais provocados pelo contribuinte através de planejamento abusivo, a autorização legal para a requalificação dos atos praticados pelo sujeito passivo (LC nº 104/01), a permissão para o desvendamento do sigilo bancário dos devedores (LC nº 105/01), tudo conduz à ampliação do papel da Administração no lançamento, no controle da ocorrência do fato gerador do tributo e na sua busca da equidade na aplicação do direito tributário, simetricamente ao que vem ocorrendo no direito administrativo.

Essas características se aguçam a partir do fenômeno da globalização. Na Itália o tributarista Augusto Fantozzi vem chamando a atenção para uma nova fase da liquidação e cobrança de tributos, na qual o lançamento é visto menos como procedimento para recuperação de tributos do que como meio para o combate à evasão fiscal e para garantia contra o comportamento ilegítimo do contribuinte; na mesma linha de argumentação, Franco Gallo diz que há uma verdadeira discricionariedade administrativa nos casos em que se imponha a ponderação entre o interesse público e o privado. Na Argentina, Alejandro Altamirano afirma: “En El procedimiento tributario pueden apreciarse márgenes de discrecionalidad em El proceso de determinación de oficiom La producción y fiscalización, em los sistemas preventivos”.

Em resumo, ainda que não se chegue ao ponto de abraçar a tese da discricionariedade, como parece fazer o professor RICARDO LOBO TORRES, fato é que a legalidade não é mais encarada com o mesmo sentido e alcance que no passado. Desse modo, a legalidade não pode se apresentar como um óbice legítimo a aplicação da boa-fé no campo das relações entre contribuintes e administração tributária¹⁵⁹.

No caso do direito tributário deve-se registrar que mesmo quanto aos limites da legalidade tributária afeta à lei de incidência (art. 150, inciso I, CRFB/88), que

¹⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

¹⁵⁹ Jesús González Pérez destaca que as críticas à aplicação da boa-fé ao direito público podem ser resumidas em três: o princípio da legalidade administrativa, a distinta natureza dos interesses em jogo e a diferença qualitativa entre as partes que estabelecem a relação jurídico-administrativa. PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo, quinta edición*. Madrid: Thomson-Civitas, 2009, pp. 51-52.

conta com influente corrente doutrinária¹⁶⁰ defendendo uma versão estrita ou cerrada de legalidade, a doutrina¹⁶¹ mais moderna e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁶² tem admitido a flexibilização de tal princípio.

Portanto, não há razão para que nas demais relações estabelecidas com a administração tributária, que são, em verdade, de natureza administrativa pura, não se aceite a aplicação da boa-fé. Mesmo porque, conforme já destacado, a boa-fé é um princípio constitucional e a atuação administrativa está vinculada não só à lei, mas, principalmente, à Constituição, segundo o paradigma da juridicidade.

Com efeito, ainda que por meio de um juízo de ponderação proporcional a aplicação da boa-fé, em determinado caso concreto, importe numa atuação contrária à lei ou para além da lei, tal atividade poderá se legitimar como consentânea com a Juridicidade¹⁶³. Deve recordar que desde as formulações mais antigas, vinda do direito civil, a noção de boa-fé traz em si essa lógica de atenuação dos rigores formais. Renovada e recobrando seu fundamento diretamente na Constituição, no momento atual do Direito ela passa a atuar também como instrumento de flexibilização da legalidade, mas principalmente como meio de realização de valores constitucionalmente consagrados.

3.3 Administração Tributária e a Superação do Princípio da Supremacia do Interesse Público.

¹⁶⁰ Por todos, ver: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista do Tribunais, 2007.

¹⁶¹ Nesse sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, 49-53; TORRES, Silvia Faber. *A Flexibilização do Princípio da Legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, pp. 261-266. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra, Almedina, 2007, pp. 763-764.

¹⁶² STF, RE nº 343.446, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ de 04/04/2003.

¹⁶³ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002, p. 132-135.

Uma objeção que se coloca à aplicação da boa-fé objetiva, em especial quando atua em favor do Contribuinte, é o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular¹⁶⁴. Sua utilização acabaria sempre por deslocar o peso da balança para o lado da administração, de modo que eventuais atitudes que violem a boa-fé objetiva seriam autorizadas já que em última análise se estaria privilegiando o interesse coletivo. Hoje esse quadro parece superado, mas nem sempre foi assim.

Durante muito tempo o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado reinou – como verdade acrítica – a justificar a atuação da Administração Pública Brasileira. Na formulação de um dos seus mais árdios defensores, o professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, a supremacia do interesse público, seria:

“(...) verdadeiro axioma reconhecível no moderno Direito Público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o particular, como condição até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados.”¹⁶⁵

No entanto, nos últimos anos, agrava-se a percepção de descompasso entre esse e os novos paradigmas neoconstitucionalistas de uma sociedade personalista, com epicentro axiológico na dignidade da pessoa humana.¹⁶⁶ Assim, sob diferentes perspectivas, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado vem sendo revisitado por autores do quilate de Humberto Ávila¹⁶⁷ e Marçal Justen Filho¹⁶⁸.

Nessa linha, os autores afirmam não haver mais como conceber um princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento de

¹⁶⁴ Nesse sentido: PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo, quinta edición*. Madrid: Thomson-Civitas, 2009, pp. 51-52 e NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002, p. 128.

¹⁶⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 51.

¹⁶⁶ Para completo estudo sobre o tema, ver: SARMENTO, Daniel. *Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional*. In: Livres e Iguais: Estudos de Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. pp. 33-95.

¹⁶⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. “Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. SARMENTO, Daniel (org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

¹⁶⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de interesse público e a “personalização” do direito administrativo*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 127.

existência do Estado, como afirma a doutrina clássica¹⁶⁹. Tanto a democracia quanto o constitucionalismo convergem para o fundamento último da promoção dos direitos fundamentais. Um Estado que se pretenda democrático e de direito, como é o Estado Brasileiro, não pode conceber-se como um fim em si mesmo.

Transportando tal raciocínio para a seara específica da administração tributária, muitas vezes a supremacia do interesse público é utilizada para justificar medidas administrativas mais duras contra o Contribuinte que importem direta ou indiretamente no aumento dos instrumentos de controle e pressão arrecadatória. Os efeitos positivos de tais medidas sobre a arrecadação seriam o interesse público erigido e, portanto, deveria ser encarados como tendo primazia sobre eventuais direitos individuais. Exemplos são colhidos na ampliação desmedida das obrigações acessórias - imputando cada vez mais ao Contribuinte os ônus de prestar informações e declarações úteis ou necessárias à atividade arrecadatória -; na forma de utilização dos poderes de fiscalização e na atividade de fornecimento de certidões de regularidade fiscal.

Tal forma de agir da Administração Pública vem recebendo fortes críticas, como na passagem esclarecedora e bem lançada pelo professor RICARDO LOBO TORRES que retrata de forma fiel a quadra atual:

“O princípio de supremacia do interesse público gerava a processualidade fundada na superioridade dos interesses da Fazenda Pública. A nova processualidade fiscal pressupõe a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público. Hoje parte importante da doutrina brasileira repeliu a tese da superioridade do interesse público, separando interesse da Fazenda Pública do interesse público. O interesse fiscal, na época do processo administrativo tributário equitativo, só pode ser o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva.”¹⁷⁰

Enfim, tanto o Estado, quanto a Administração que o corporifica, e também a Administração Tributária, devem ser entendidos como instrumentais. Visam promover os valores e princípios constitucionais, e, em última análise, os direitos e garantias fundamentais. Sobre esse ponto, é lapidar a lição do professor DIOGO DE

¹⁶⁹ Numa posição também favorável a utilização da supremacia do interesse público como princípio decorrente do Estado de Direito, vide: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo – 14ª edição*. São Paulo: Atlas, 2001, pp. 68-71.

¹⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp.89-110.

FIGUEIREDO MOREIRA NETO¹⁷¹ que busca diferenciar o interesse público secundário e instrumental, representado pelo interesse da Fazenda Pública, do interesse público primário, fim último do Estado e por essência indisponível.

Noutros termos, devem ser entendidos como indisponíveis apenas os interesses que dizem respeito à sociedade diretamente e como um todo (interesse público primário) não aqueles interesses da Administração Pública em particular, como gestora dos interesses da coletividade, por vezes, com clara expressão material (interesse público secundário) que se traduzem em meros instrumentos para a atingimento do *munus* público acometido ao Estado¹⁷².

Tal raciocínio emerge mesmo como corolário do princípio da finalidade, amplamente aceito como um dos mais basilares da administração pública. Não há como se entender como função ou finalidade última do Estado a arrecadação ou a realização de lucros, no caso estatal, mais comumente denominado superávit fiscal. Tais medidas somente podem ser concebidas como instrumentais para o atingimento da função precípua do Estado, no caso brasileiro, em especial, pelo cumprimento dos objetivos previstos no artigo 3º da CRFB/88 e pela promoção e defesa dos direitos fundamentais.

Acrescente-se ainda que, ao trazer em si uma predefinição do resultado que deve advir de sua aplicação, a classificação da supremacia do interesse público

¹⁷¹ “Certos interesses, porém, são considerados de tal forma relevantes para a segurança e para o bem-estar da sociedade que o ordenamento jurídico os destaca, os define e comete ao Estado satisfazê-lo sob regime próprio: são os interesses públicos. Destarte, ao definir esses interesses públicos a lei os coloca fora do mercado, submetendo-os, distintamente dos demais, ao princípio da supremacia, como força jurídica vinculante, e ao princípio da indisponibilidade, em regra, absoluta e, por vezes, relativa. A indisponibilidade absoluta é a regra, pois os interesses públicos, referidos à sociedade como um todo, não podem ser negociados senão pelas vias políticas de estrita previsão constitucional. A indisponibilidade relativa é a exceção, recaindo sobre interesses públicos derivados, referidos às pessoas jurídicas que os administram e que, por esse motivo, necessitam de autorização constitucional genérica e, por vezes, de autorização legal. Em outros termos e mais sinteticamente: está diante de duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados), sendo que os primeiros são indisponíveis e o regime público é indispensável, ao passo que os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos, e resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime. São disponíveis, nesta linha, todos os interesses e os direitos deles derivados que tenham expressão patrimonial, ou seja, que possam ser quantificados monetariamente, e estejam no comércio, e que são, por esse motivo e normalmente, objeto de contratação que vise a dotar a Administração ou seus delegados, dos meios instrumentais de modo a que estejam em condições de satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado”. NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Arbitragem nos Contratos Administrativos. Revista de Direito Administrativo, v. 209, jul./set. 1997, pp. 84-85.

¹⁷² DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário Participativo. Transação e Arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 63-78.

como princípio torna-se uma contradição em termos. Afinal, por definição, um princípio é norma de textura aberta que permite uma concretização gradual, permitindo o uso do processo de ponderação em sua aplicação. Portanto, uma lógica de prevalência *prima facie* não se adéqua à estrutura de princípio, que para muitos assumiria a supremacia do interesse público.

Nessa toada, se o princípio da boa-fé tem uma acepção de união de esforços para cumprimento da finalidade da obrigação, ele articula a um só tempo as relações geradas entre as partes com base na ideia de lealdade recíproca e de colaboração, e ainda aquelas atinentes à realização dos interesses alheios, permitindo a solução de eventuais conflitos segundo um critério de ponderação oferecido pela boa-fé¹⁷³.

Assim, a ideia de supremacia do interesse público, desde que corretamente entendida, não se configura um óbice para a aplicação do princípio da boa-fé. Vale dizer, a supremacia do interesse público não quer significar que o interesse do particular deva sempre ceder em face do interesse da coletividade. Ao revés, o interesse público em um determinado caso concreto, identificado por meio de uma ponderação proporcional, pode ser exatamente a salvaguarda do direito do particular¹⁷⁴ com base na utilização da boa-fé, hipótese em que supremacia do interesse público e boa-fé objetiva se aproximam e não se afastam¹⁷⁵.

3.4 Administração Tributária, Consensualidade e Participação.

Outra crítica apontada à utilização da boa-fé objetiva no direito público é a diferença qualitativa entre as partes que estabelecem a relação de direito

¹⁷³ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p.165.

¹⁷⁴ Nesse sentido, é esclarecedora a seguinte passagem do magistério de Gustavo Binbenojm: “Verifica-se que a proteção, embora parcial, de um interesse privado constitucionalmente consagrado pode representar, da mesma forma, a realização de um interesse público. Ao contrário do que se costuma apregoar, a satisfação de um pode representar, igualmente, a promoção do outro.” BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.97.

¹⁷⁵ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55.

administrativo, partindo-se de uma lógica marcada de relação verticalizada. Pois bem, a existência de prerrogativas conferidas à administração cumpre uma função eminentemente procedimental, é uma necessidade imposta pela natureza da atividade e dos serviços que devem ser prestados¹⁷⁶. Tal fato, não gera uma diferença qualitativa entre administração e administrados, ou contribuintes. A finalidade última do Estado Democrático e de Direito é a garantia, promoção e realização dos direitos fundamentais.

Ademais, na quadra atual, a democracia não se contenta mais com uma lógica totalmente verticalizada de administração. Mais do que a escolha dos representantes, viés representativo, a sociedade almeja escolher os rumos da atividade administrativa, dando vazão ao aspecto participativo do princípio democrático.

Não obstante a existência de mecanismos tradicionais de participação direta, tais como o plebiscito e o referendo, é o consenso o método por onde se alcança a maior efetividade do direito de participação. Como ressaltam Garcia de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, “*a Administração negocia e a negociação converteu-se em um instrumento imprescindível para a tarefa de administrar*”¹⁷⁷. Assim, tal atuar não deve ser considerado uma atividade de direito privado da Administração, mas um modo de exercício da função administrativa paritária, ao lado da imperativa, definido como “*uma modalidade de ação e de preparação de decisões que decorre do avanço participativo*”¹⁷⁸.

Adentrando nas justificativas do consensualismo nas relações entre Estado e Sociedade Civil, DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO explica que:

“(...) não mais bastando o consenso na escolha de pessoas pelo voto formal, trata-se de buscar um consenso mais amplo sobre a escolha de políticas públicas através de outras formas institucionais que possam disciplinar com fidelidade e segurança o processo de formação da vontade participativa, ou seja, a crescente importância da processualidade adequada como instrumento democrático.

¹⁷⁶ PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo*, quinta edición. Madrid: Thomson-Civitas, 2009, pp. 52.

¹⁷⁷ FERNANDEZ, Tomás-Ramón, GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *Curso de derecho administrativo*. 9 ed. Madrid: Civitas, 1999, v. 1, p. 663.

¹⁷⁸ DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório*. Coimbra: Almedina, 1996, p.112.

Essa processualidade participativa, como qualquer outra técnica jurídica que se destine a ação do Estado para conferir-lhe previsibilidade no procedimento e efetiva garantia dos direitos das partes, envolve sempre uma cuidadosa reafirmação do sentido formal do direito ao devido processo, constitucionalmente garantido, na esteira da contribuição jurisprudencial e doutrinária dos Estados Unidos da América, berço do moderno direito participativo, ao fundar na cláusula constitucional do *due process of law*, enunciada na Emenda V, o direito de participar em processos regulamentares, abrindo aos sistemas constitucionais de todo o mundo, não apenas a possibilidade mas o dever de instituir processos participativos adequados para a satisfação tanto do conteúdo formal quanto do material da referida cláusula¹⁷⁹.”

Assim, alude-se à Administração concertada “em que a Administração renunciaria ao emprego de seus poderes com base na imperatividade e unilateralidade, aceitando realizar acordos com os particulares destinatários da aplicação concreta desses poderes, ganhando assim uma colaboração ativa dos administrados¹⁸⁰.” No mesmo sentido, Gaspar Ariño Ortiz, para quem o modelo estatal contemporâneo traduzir-se-ia em um Estado contratual¹⁸¹.

Percebe-se, pois, que a absorção da consensualidade pelo direito administrativo acarreta uma revisão da dogmática da disciplina. Provoca uma mudança de eixo. São tendências que vão modificando a Administração Pública tradicional, fundada na imperatividade, na desigualdade, no privilégio e na desconfiança entre as partes – modelo em que vigia uma crença quase absoluta na coerção como único ou primordial fator civilizatório – para torná-la inspirada na flexibilidade, na colaboração, na competição e, sobretudo, na confiança entre sociedade e Estado como parceiros. Cria-se assim uma nova certeza: a de que a

¹⁷⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “Novas tendências da democracia: consenso e direito público na virada do século – o caso brasileiro”. In *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2003, nº 3, pp. 35-36.

¹⁸⁰ FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*. 9ª ed., vol. 1, 1999, p. 661.

¹⁸¹ “Do ponto de vista organizativo e institucional isso significa a substituição do antigo modelo de Estado administrativo-burocrático, hierárquico, unitário, centralizado e gestor direto, por um novo tipo de Administração em que uma multiplicidade de organizações, governamentais, privadas e o que vem sendo denominado “terceiro setor” (público-privado), assumiriam a gestão de serviços com financiamento e controle do Estado. Isso não é uma invenção, é simplesmente a volta do antigo sistema da “concessão”, do “concerto” ou da “empresa mista” como forma de realizar a gestão privada das atividades públicas. É também a volta do princípio da subsidiariedade, o qual recebe atualmente novas formulações. Assim, fala-se de uma das características mais importantes do Estado atual: sua condição de “Estado contratual”, apontando a utilização pelo Estado de organizações privadas, com ou sem fins lucrativos, para alcançar os seus fins públicos. ARIÑO ORTIZ, Gaspar. El retorno a lo privado: ante una nueva encrucijada histórica. tiempo.” In: _____ (Org.). *Privatización y liberalización de servicios*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1999. p. 19-35.

consensualidade, aplicada a diversas situações, pode desempenhar papel ainda mais importante que a coerção no progresso humano.

Assim, o consensualismo deve atuar de forma a temperar, com as noções de negociação e de multilateralidade da autoridade, a lógica da imposição e da unilateralidade, comum da visão original do modelo administrativismo francês. É no espírito dessa evolução que florescem os vínculos de consenso entre o Estado e os administrados, entre o fisco e o contribuinte, como pressupõe e proporciona a ideia de transação, parcelamento, de constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte¹⁸² ou qualquer outra figura do direito tributário participativo¹⁸³.

Especificamente no campo tributário são vários os exemplos onde há uma atuação mais próxima entre administração e contribuinte, inclusive, como no caso da constituição do crédito tributário pelo próprio sujeito passivo, com a assunção de posições ativas da relação por do contribuinte que originalmente era agente passivo nesse processo.

Não se pretende dizer com isso que a consensualidade e a participação são as únicas ideias que dão base a tais institutos da prática tributária. É certo que boa parte deles deriva de uma lógica de eficiência na arrecadação e de impossibilidade fática por parte do Fisco de cumprir determinadas tarefas sem contar com a participação do particular. Contudo, não se pode perder de vista a influência que o aporte teórico advindo de uma noção de democracia renovada traz.

No quadro traçado, não parece fazer sentido a crítica lançada contra a utilização da boa-fé que, segundo seus defensores, não se aplicaria ao direito administrativo em razão da diferença qualitativa entre as partes da relação jurídica estabelecida. Aqui, parte dos argumentos lançados no item anterior, e que se

¹⁸² Deve-se lembrar que jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já se consolidou no sentido de que embora a atividade de lançamento tributário seja ato vinculado e atividade privativa da Administração Tributária, a constituição do crédito tributário pode se dar de diversas formas, inclusive por ato do próprio sujeito passivo, ver o enunciado nº 436 da Súmula de Jurisprudência Dominante do Superior Tribunal de Justiça: “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

¹⁸³ A autora Natalia de Nardi Dacomo trabalha principalmente as figuras da transação e da arbitragem como faces do Direito Tributário Participativo, contudo, conforme já destacado, as figuras da transação e do parcelamento nem sempre encontram uma fronteira nítida que as separe. Também por isso, e adotando uma lógica que aceite de diversos níveis de participação do contribuinte, parece correto incluir também o parcelamento nesse rol. DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário Participativo. Transação e Arbitragem Administrativas da Obrigação Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

relacionam com a superação do princípio da supremacia do interesse público, comunicam-se com o que aqui vem sendo dito para afastar de forma inequívoca essa crítica.

Isso porque, num ambiente de clara aproximação entre as atividades praticadas por contribuintes e administração, não faz sentido se tentar interditar a aplicação de um princípio constitucional, como a boa-fé, com base em um argumento que busca, em sentido diametralmente oposto ao movimento atual da administração pública, ampliar a distância entre as partes, por meio de uma hierarquização que não encontra assento constitucional.

Em resumo, ao aproximar as partes da relação administrativa, a consensualidade cria um ambiente ideal para o florescimento da noção de boa-fé, que por vezes se torna o um móvel importante na regulação das relações que se estabelecem entre administração e contribuinte.

3.5 Administração Tributária e Princípio da Eficiência

Outra forma importante de legitimação da atividade administrativa que apresenta inclusive pontos de contato com a participação é a eficiência. Principalmente quando, atuando em conjunto, essas duas noções operam para melhor captar e atender os anseios daqueles que são a finalidade última da existência do Estado, ou seja, os cidadãos.

Ao debate até aqui conduzido juntou-se, mais recentemente, o termo governança, cujo significado para o setor público liga-se primordialmente ao campo da efetividade da ação governamental. Até como um consectário lógico dessa nova concepção juspolítica da superação do princípio da legalidade estrita, as outorgas constitucionais de competências à administração não são meras autorizações

formais para agir em persecução do interesse público. Muito mais do que isso, exigem realização efetiva positiva, resultados.¹⁸⁴

Ora, os resultados constitucionalmente pretendidos constituem, afinal, não apenas a finalidade do agir da administração, mas condicionantes da própria regra de competência. Representam a finalidade da atribuição constitucional da potestade de agir aos diversos órgãos e atores administrativos. Assim, não basta que a ação administrativa formalmente atenda à satisfação do interesse público primário, é determinante que substancialmente o realize.

Em outros termos, e em síntese, a juridicidade da atuação administrativa é uma imposição constitucional, vincula o agir não apenas à eficácia – aptidão para a produção de efeitos constitucionalmente pretendidos –, que é um dado formal apenas referido à legalidade, mas, também e mais além, à efetividade – produção real de efeitos constitucionalmente pretendidos.

Mas a leitura constitucional atual avança ainda mais um passo para além da exigência de juridicidade. Isso porque, arrola como dever da Administração não apenas a manifestação formal pelo cumprimento do interesse público primário – eficácia. Tampouco esse dever se esgota ao se alcançar materialmente à realização desse interesse público primário – efetividade. Impõe-se, ainda, o dever de perfazer uma boa administração desse interesse público primário a seu cargo dentro dos melhores padrões de qualidade possíveis – eficiência – ¹⁸⁵, que fora elevada a princípio constitucional explícito em nosso ordenamento pela Emenda Constitucional nº 19 de 1998.

Nesse sentido, concorda-se com Alexandre dos Santos Aragão quando este conclui que o princípio constitucional da eficiência (art. 37, *caput*, CF) não legitima a aplicação cega de regras legais, que leve a uma consecução ineficiente ou menos eficiente dos objetivos legais primários. As normas jurídicas passam a ter o seu critério de validade aferido não apenas em virtude da higidez do seu procedimento criador, mas também pela sua aptidão para atender as finalidades da política pública democraticamente eleita e capacidade de resolver os males que esta pretende

¹⁸⁴ Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações de Direito Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 44-45.

¹⁸⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo - 13ª ed.* Rio de Janeiro: Forense, p. 103.

combater¹⁸⁶. Assim, a legalidade encontra no resultado substantivo da eficiência seu novo resíduo de legitimidade.

Por fim, é preciso dizer que a eficiência não se confunde com uma lógica de custo-benefício, melhor expressada pelo mandamento constitucional de economicidade¹⁸⁷, mas sim em um nível máximo ideal de realização do interesse público, que, conforme se verá a seguir, não se confunde mais com o interesse da Fazenda Pública ou do erário, mas encontra-se atrelado de forma especialmente intensa à realização dos direitos fundamentais, seja no campo individual ou coletivo.

Ou seja, uma determinada medida da administração tributária, sob o pretexto de estar cumprindo o princípio da eficiência, não tem carta branca para violar direitos constitucionalmente estabelecidos. O princípio da eficiência não é um fim em si mesmo, tampouco se confunde com a mera eficiência financeira ou com uma autorização prévia para se violar direitos fundamentais. Em suma, não se configura como um óbice à aplicação da boa-fé objetiva no âmbito do direito administrativo ou tributário.

¹⁸⁶ ARAGÃO, Alexandre Santos de. "O Princípio da Eficiência". In *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*. Ano 1, nº 04, abr/jun. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p.78.

¹⁸⁷ A menção à economicidade está no art. 70, caput da CRFB/88, que assim determina: "Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

4 BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E SUAS TRÊS DIMENSÕES

Após um breve panorama do estágio atual dos principais paradigmas de direito administrativo que interagem diretamente com a aplicação da boa-fé no direito administrativo, ficou assentado o ambiente em que a referida noção vai operar e o quão propício ele se apresenta. Tal percurso serviu também para afastar críticas que ainda possam surgir em relação a essa aplicação no campo do direito público, todas fundadas em uma versão ultrapassada dos institutos de direito administrativo e desconectadas com o fenômeno do neoconstitucionalismo e suas consequências.

Ademais, conforme já registrado, no Brasil o princípio da boa-fé encontra previsão expresso em alguns diplomas legais importantes, como a lei do processo administrativo federal, lei 9.784/99, e na lei do processo administrativo do Estado do Rio de Janeiro, em dispositivos que tem a mesma redação. Logo, o respeito e aplicação da boa-fé decorrem da própria aplicação da lei em sentido formal e vinculam a atividade da administração tributária, pelo menos desses dois entes, sem maiores discussões sobre o seu fundamento de validade. Isso sem dúvida reduz o ônus argumentativo de se indicar o fundamento da validade do princípio da boa-fé objetiva, ao menos quando se tratar desses dois entes. Porém, não resolve o problema principal que diz com o conteúdo e a delimitação do seu espaço de atuação.

A primeira questão diz respeito à possibilidade da boa-fé vincular também os contribuintes quando nas suas relações com a Administração Tributária¹⁸⁸. KARL LARENZ acertadamente considera que uma atuação segundo os padrões de boa-fé objetiva é uma imposição de um ordenamento jurídico que se proponha justo, especialmente entre os sujeitos de uma relação jurídica longa e duradoura¹⁸⁹. Coerente com tal premissa, o autor conclui que o princípio da boa-fé objetiva é

¹⁸⁸ Quanto à União Federal e ao Rio de Janeiro, é preciso dizer há uma solução legislativa para essa questão e as respectivas leis do processo administrativo, nos termos já postos, expressamente determinam que também o administrado deve ter uma atuação condizente com os padrões de lealdade e boa-fé, sempre que estiver se relacionando com a administração.

¹⁸⁹ LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1985, pp.95-96.

também aplicável às relações jurídicas de direito público¹⁹⁰, vinculando os dois polos de interesse. AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ, com base no pensamento de FERNANDO SAINZ MORENO, destaca que se a posição institucional da administração decorre de seu dever constitucional de realizar os interesses coletivos, como mais razão sua atuação deve ser pautada pela boa-fé objetiva¹⁹¹.

Essa dupla vinculação é um aspecto importante da aplicação da boa-fé. Conquanto não seja novidade falar-se no princípio da boa-fé na prática do direito tributário, percebe-se que o enfoque tem sido, em regra, apenas na sua utilização como meio de defesa do cidadão contra o Estado. Essa postura parcial, como se percebe, não é a mais acertada.

Reconhecendo-se que o Estado não é um fim em si mesmo, mas sim uma instância de representação da coletividade, admitir-se tal postura equivale a impor, em última análise, à maioria o ônus de atitudes individuais, ainda que carentes de substrato ético ou violadoras da segurança coletiva. Logo, chega-se a uma importante primeira conclusão: a boa-fé é um princípio jurídico que exerce sua força normativa e condiciona todos os atores das relações jurídicas formadas no campo do direito tributário¹⁹².

Embora não seja um aspecto normalmente abordado, deve-se destacar que quando as autoridades tributárias cumprem bem o seu papel de garantir que os impostos não sejam corretamente recolhidos, de combate à sonegação e à elisão abusiva, o fazem em nome de toda a sociedade. Como destaca KLAUS TIPKE em passagem especialmente feliz, essa função das autoridades fiscais não corresponde ao mero interesse do Tesouro, mas sim ao interesse que o contribuinte tem de que os demais também paguem os tributos devidos¹⁹³. Arremata o autor, pontificando que a administração tributária, em uma acepção mais correta, age como um fiador da comunidade solidária formada por todos os contribuintes¹⁹⁴.

¹⁹⁰ LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de etica juridica*. Madrid: Civitas, 1985, p. 99.

¹⁹¹ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55.

¹⁹² MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p.67.

¹⁹³ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002, p.81.

¹⁹⁴ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002, p.81.

Ocorre que o exercício de tal tarefa ultrapassa as possibilidades fáticas da administração tributária. Isso por duas razões básicas: (i) atualmente a atividade tributária é uma atividade de massa e atinge um universo enorme de contribuintes, logo, um modelo de fiscalização individualizado, se não consumisse toda a arrecadação, com certeza seria economicamente inviável e não compensaria o custo de sua implantação; (ii) a administração tributária, conforme já mencionado, tem sua atividade pautada por diversas normas legais e constitucionais que buscam resguardar o direito dos contribuintes, em alguma medida o preço dessas garantias é um certo engessamento na atividade fiscalizatória que impede que todos os transgressores sejam flagrados.

Nesse ambiente, exigir que a atuação dos contribuintes seja também pautada pela boa-fé é uma contrapartida necessária para que a administração tributária possa cumprir da melhor maneira possível o mandato de fiador da comunidade solidária formada por todos os contribuintes, conforme proposto por TIPKE.

Na doutrina estrangeira, diversos autores de direito tributário têm defendido a aplicação da boa-fé objetiva, como o autor português DIOGO LEITE CAMPOS¹⁹⁵ e a autora espanhola AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ¹⁹⁶. No Brasil, destaca-se o trabalho de FLÁVIO RUBINSTEIN¹⁹⁷, que buscou suscitar o debate adentrando também no âmbito do direito financeiro. Em todos esses trabalhos o mesmo traço: a boa-fé objetiva vincula não apenas o Estado, mas também exige do particular o respeito a padrões éticos e morais de conduta perante o Fisco.

Não se nega que, em razão da posição que ocupa a Administração Tributária – expedindo atos normativos, exercendo a fiscalização, impondo sanções tributárias, criando obrigações acessórias, etc –, será mais comum a aplicação da boa-fé como forma de autovinculação do Fisco ou contenção do poder estatal por meio dos parâmetros da moralidade, lealdade e equidade¹⁹⁸. Todavia, tal fato não afasta a possibilidade de aplicação da boa-fé como forma de coibir abusos, promover a

¹⁹⁵ CAMPOS, Diogo Leite. *La Buena Fe y Seguridad Jurídica em El Derecho Tributario*. In: *El Tributo y su aplicación: perspectivas para El siglo XXI/* coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. – 1º Ed. – Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008. V.1.

¹⁹⁶ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001.

¹⁹⁷ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Tributário de Financeiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

¹⁹⁸ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pp.183-184.

cooperação e obstar atitudes reprováveis do ponto de vista ético por parte dos contribuintes.

RICARDO LOBO TORRES, em artigo que trata do princípio da confiança legítima – conceito que o autor aproxima do princípio da boa-fé –, traz importantes aportes teóricos para a discussão no direito brasileiro. De suas lições extrai-se uma interessante passagem que expressamente propõe um dever de assistência do Estado ao contribuinte, *in verbis*:

“o princípio da confiança legítima do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingresso no direito administrativo e no direito tributário, mas é indefinível. Em linhas gerais significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais dos contribuintes, agindo segundo moralidade e equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição da analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte, e em deveres da Administração, como sejam: irrevisibilidade de lançamento por erro de direito ou de valoração do fato, inalterabilidade do critério jurídico do lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargo do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas.”¹⁹⁹

Nessa esteira, acredita-se que a boa-fé objetiva pauta padrões médios de conduta proba, ética e moralmente adequada que impõe aos dois pólos das relações formadas no âmbito tributário atitudes coerentes com tais valores. Quer seja através do princípio da proteção da confiança legítima, que protege apenas o contribuinte, quer pela própria boa-fé em sua dimensão de cooperação, que vincula as duas partes da relação jurídico-tributária.

A atividade de cobrança e controle do crédito tributário é eminentemente administrativa, assim, formam-se diversas relações entre fisco e contribuintes para além da clássica obrigação de recolhimento de tributos. Abre-se, por conseguinte, um vasto campo para a utilização da boa-fé para a solução de conflitos e correção de padrões inadequados de condutas de ambas as partes.

Porém, não se pode negar que a referência mais comum à boa-fé está associada ao princípio da proteção da confiança legítima, considerada a dimensão subjetiva do princípio da segurança jurídica²⁰⁰. No estágio atual, mais do que a

¹⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, Nov./dez. 2003.

²⁰⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Segurança Jurídica na Jurisprudência do STF*. In: Sarmiento, Daniel; Sarlet, Ingo Wolfgang. (coordenadores). *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, pp. 341-366.

irretroatividade das leis, faz-se necessária uma previsibilidade quanto à manutenção aos atos estatais que sejam capazes de gerar uma legítima confiança nos contribuintes, ainda que contrários ao Direito²⁰¹. Assim, segundo PATRÍCIA BAPTISTA a aplicação da confiança legítima poderia levar, de acordo com a situação fática envolvida, à manutenção do ato estatal em questão, ao direito a uma transição razoável, à obrigação de respeitar o prazo constante do ato ou ainda a uma indenização compensatória²⁰².

Outra vertente importante da boa-fé aplicável ao direito tributário é aquela que diz mais diretamente com os valores da solidariedade e da cooperação social. Aqui, mas do que uma função interpretativa, a ideia de boa-fé fundamenta a limitação de prerrogativas e a criação de direitos e deveres anexos à obrigação principal de pagar tributos²⁰³.

Nesse ponto, é importante fazer uma conexão com as ideias lançadas quando se trabalhou as noções de boa-fé objetiva e subjetiva. Uma das razões pelas quais se adotou o modelo objetivo é a importância que tal estrutura de raciocínio confere ao destinatário dos atos praticados. Ou seja, em um contexto de solidariedade, essa noção faz todo sentido e deve ser privilegiada. Por isso é que se acredita que nessa vertente da cooperação, que não se confunde com a violação a alguma expectativa previamente gerada por um ato específico e nem com uma noção de justiça do caso concreto que passe por uma análise quanto ao substrato ético da medida, possa o direito tributário arrumar algumas questões ainda não bem resolvidas.

Da ideia de boa-fé como cooperação é possível extrair limites para conter exigências abusivas do Fisco, como o exagero na imposição de certas obrigações acessórias. Mas também extrair deveres para ambas as partes, a partir da ideia de que cumprir tais obrigações, quando legítimas, é um dever imposto pela ordem

²⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Segurança Jurídica na Jurisprudência do STF*. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. (coordenadores). *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, pp. 341-366.

²⁰² BAPTISTA, Patrícia. *A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública: a proteção das expectativas legítimas dos cidadãos como limite à retroatividade normativa*. Revista Eletrônica de Direito do Estado (RDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 11, julho/agosto/setembro, 2007. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 15/10/2012;

²⁰³ RODRIGUES, Ivan Tauil. "O princípio da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93. São Paulo: Dialética, 2003, p. 37

jurídica ao contribuinte que, por vezes, assume posição ativa e também tem responsabilidades na correta apuração dos tributos devidos.

Não é incomum encontrar julgados, especialmente do Superior Tribunal de Justiça²⁰⁴, que aplicam a boa-fé como argumento para afastar a aplicação de sanções em sede de direito tributária. Nessas hipóteses o STJ utiliza a boa-fé aliada à equidade, prevista no art. 108, inciso IV do CTN, para, em razão das condições concretas do caso, afastar a regra punitiva. Em regra, entende-se que o contribuinte atuou segundo os padrões exigíveis de boa-fé.

Note-se que em tal aplicação, a noção de boa-fé afasta-se um pouco de sua vinculação com o princípio da segurança jurídica, consubstanciado na proteção da confiança legítima, e desloca-se para um conteúdo mais próximo da justiça ou da equidade. É dizer, não é justa a aplicação, no caso concreto, de uma penalidade àquele que, segundo padrões razoáveis de conduta, socialmente aceitos em um determinado contexto histórico, objetivamente cercou-se dos cuidados necessários.

Vê-se, como nos exemplos acima, que a boa-fé pode ligar-se de maneira mais direta ao valor justiça e acarretar o afastamento de penalidades pelo critério da equidade. Aplicar a boa-fé sob o prisma da equidade²⁰⁵ e não o da proteção à confiança legítima tem o propósito de lançar luz sobre os valores que verdadeiramente informam a solução do caso e, por consequência, investigar quais os parâmetros de aplicação mais adequados para essa incidência específica do princípio.

Por isso, como se sustenta no presente trabalho, a boa-fé objetiva é uma noção mais ampla do que a de proteção da confiança, sempre mais abordada pela doutrina e pela jurisprudência dos tribunais. Tal dimensão é apenas uma entre as possibilidades de aplicação da boa-fé²⁰⁶. Um dos objetivos do texto é exatamente deixar bem marcada essa visão, abordando também duas outras dimensões da boa-fé que, conquanto por vezes encontrem eco na jurisprudência, não contam com um

²⁰⁴ Entre outros: STJ, AgRg no REsp 1129805/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/05/2011.

²⁰⁵ WACKERNAGEL, Jacob. Über das Vertrauensprinzip in Steuerrecht. In: *Festschrift für A. Simonius*, 1955, p.413 Apud. TORRES, Ricardo Lobo. *Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, Nov./dez. 2003.

²⁰⁶ Nesse sentido também é a posição de Amelia González Méndez. MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pp. 62-63.

desenvolvimento teórico tão grande. Tratando-se de um terreno movediço, como o que serve de base para a presente discussão, a diferenciação de situações que não se aproximam diretamente e a utilização de termos próprios para cada uma delas pode contribuir para realçar aspectos da boa-fé objetiva que normalmente podem passar despercebidos.

Por outro lado, é bem de ver que diferenciação de tais dimensões pode ser útil de momento no momento da argumentação jurídica a ser empreendida para a aplicação do princípio. Acredita-se que tal contribuiria para uma melhor identificação dos fatos relevantes e para uma adequada racionalização dos argumentos a serem utilizados pelo aplicador, isso tudo com expressivos ganhos para o controle intersubjetivo das decisões nesse setor, que é uma crítica normalmente posta em razão da abertura da noção de boa-fé.

É dizer, se uma das críticas à utilização da boa-fé é excessiva abertura do conceito, permitindo ao aplicador um elevado grau de subjetivos no seu manejo, tentar subdividir o seu conteúdo, ainda que isso não importe em compartimento estanques, pode auxiliar na correta compreensão do conteúdo do princípio o que, por isso, já importaria em uma utilização mais racional e acarretaria em ganho para o controle das eventuais decisões tomadas com base na boa-fé objetiva.

Outro motivo parece definitivo para que se subdivida a boa-fé objetiva em três dimensões distintas é a extensão da utilização de cada uma das dimensões. Procurou-se deixar bem marcado que a boa-fé objetiva é uma noção que tem aplicação irrestrita a contribuintes e à administração tributária. Todavia, a dimensão da boa-fé objetiva que se baseia na proteção da confiança legítima, na esteira do seu amplo desenvolvimento teórico, busca remediar apenas as violações cometidas pelo Estado contra particulares e não protege a administração contra eventuais atitudes desleais ou desonradas praticadas contra o poder público²⁰⁷. Noutro giro, a dimensão boa-fé da equidade funcionará, em regra, apenas de forma favorável ao contribuinte, na medida em que atuará como, pelo menos no direito brasileiro, como uma atenuação da rigidez legal no caso de aplicação de sanções.

De todo modo, deve-se realçar desde já que isso não significa que as

²⁰⁷ DE ARAÚJO, Valter Schuenquener. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 36.

violações à boa-fé objetiva, perpetradas por particulares contra a administração, não encontram socorro na noção de boa-fé. Pelo contrário, apenas reforça a necessidade de uma investigação sobre novos fundamentos e sobre outras dimensões de aplicação para boa-fé objetiva. Destarte, conforme também será abordada em item próprio, a contenção de tais atos praticados por contribuintes e que sejam violadores da boa-fé objetiva ocorrerá pela dimensão cooperativa do instituto.

Com isso, reafirma-se que não será apenas com o respeito às legítimas expectativas que a boa-fé será promovida, o que revelaria uma faceta em certa medida conservadora e de compromisso apenas com o passado. A boa-fé tem uma clara pretensão progressista de adequação da aplicação do direito ao seu tempo, pela introdução de valores ético-sociais que ajudem a definir em cada momento histórico as concepções de justiça existentes em uma dada sociedade e a promover um ambiente social e de aplicação do direito que seja solidário e probo.

Em síntese, a boa-fé objetiva no direito tributário tem pelo menos três dimensões bem marcadas que, tratadas de forma separada, ajudam a iluminar outras potencialidades do princípio que nem sempre são exploradas pela doutrina, sempre mais atenta à vertente da confiança legítima. São elas: a própria boa-fé como proteção à confiança legítima, boa-fé como equidade e boa-fé como cooperação.

A seguir serão percorridos os fundamentos da boa-fé objetiva sob a perspectiva de cada uma dessas dimensões mencionadas. Em razão da amplitude do desenvolvimento teórico já alcançado pela ideia de confiança legítima, será privilegiada a análise das outras duas dimensões que parecem não ter recebido ainda o mesmo tratamento, não obstante terem um potencial bastante interessante de aplicação no campo do direito tributário.

4.1 Boa-fé e sua dimensão de segurança jurídica: princípio da proteção da confiança legítima

Na vida, assim como no direito, sabe-se que as mudanças são inevitáveis e necessárias. Porém, tal constatação não afasta a busca quase atávica dos indivíduos por segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida²⁰⁸. Traduzindo esse anseio por segurança para o ambiente do direito, chega-se a noção de segurança jurídica que para J.J. GOMES CANOTILHO exige fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do poder, de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos²⁰⁹.

Desde a declaração dos direitos do Homem de 1948 o direito à segurança passou a constar nos principais documentos internacionais e em expressivo número de Constituições Modernas²¹⁰. No plano internacional verifica-se que os principais documentos de reconhecimento dos Direitos Humanos Fundamentais não contém referência expressa a um direito à segurança jurídica como tal, mas apenas à segurança pessoal do indivíduo. É o caso da Declaração dos Direitos Humanos da ONU de 1948 (art. 3^{o211}), do Pacto Internacional da ONU de Direitos Cívicos e Políticos de 1966 (art. 9^{o212}) e da Convenção Americana de São José da Costa Rica, de 1960 (art. 7^{o213}).

Assim, num primeiro sentido existe um princípio de proteção como decorrência da segurança jurídica como meio de defesa, por meio de prestações normativas e materiais, contra atos – do poder público e de outros particulares – violadores dos diversos direitos pessoais. Esse direito à proteção tem raiz tanto na previsão genérica do art. 5^o, caput, CRFB/88, quanto nas demais previsões específicas de direitos fundamentais vinculados à segurança individual. Mas também

²⁰⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. -7ª ed., 11ª reimp. Coimbra: Almedina, 2000, p. 257.

²⁰⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. -7ª ed., 11ª reimp. Coimbra: Almedina, 2000, p. 257.

²¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de março de 2013, p. 1.

²¹¹ Artigo 3^o - Todo ser humano tem direito à vida, à liberdade e à segurança pessoal.

²¹² Artigo 9^o - 1. Toda pessoa tem direito à liberdade e à segurança pessoais. Ninguém poderá ser preso ou encarcerado arbitrariamente. Ninguém poderá ser privado de liberdade, salvo pelos motivos previstos em lei e em conformidade com os procedimentos nela estabelecidos.

²¹³ Artigo 7^o - Direito à liberdade pessoal - 1. Toda pessoa tem direito à liberdade e à segurança pessoais.

está no reconhecimento de deveres gerais e especiais de proteção que resultam diretamente da dimensão objetiva dos direitos fundamentais. É o que a doutrina denomina de teoria dos deveres de proteção²¹⁴.

Em outro sentido e, independente de haver ou não reconhecimento expresso, é amplamente aceita a ideia de que a necessidade de respeito à segurança jurídica como limite da atuação estatal deflui da noção de Estado Democrático de Direito²¹⁵. A ideia de “governo das leis” apartada de qualquer compromisso com a segurança e a estabilidade, pode gerar um exercício arbitrário e injusto de poder. Ademais, é da própria razão de existir do Estado Democrático de Direito garantir certo nível de segurança aos seus cidadãos²¹⁶.

²¹⁴ “A teoria dos deveres de proteção do Estado surgiu na jurisprudência germânica como um desdobramento da dimensão objetiva dos direitos fundamentais. Essa noção está ligada à ideia de vinculação dos poderes públicos aos direitos fundamentais, pressupondo que o Estado não apenas deve abster-se de lesar os bens jurídicos fundamentais, mas tem o dever de atuar positivamente, promovendo-os e os protegendo de quaisquer ameaças, inclusive as que provenham de outros indivíduos. O referido conceito liga-se a imposição ao legislador de desenvolver e tutelar os direitos fundamentais – criminalizando condutas, estabelecendo limites à liberdade negocial etc. -, bem como ao dever dos juízes de promover a sua efetivação por meio da atividade hermenêutica.” In: PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 468-469

²¹⁵ Essa é a posição do Tribunal Administrativo Federal Alemão, MAURER, Harmut. *Elementos de direito administrativo alemão/ trad. Luís Afonso Heck*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, pp. 65-86. RIBEIRO. Em Portugal, antes da alteração constitucional de 1997 que introduziu cláusula expressa impedindo a retroatividade das leis tributárias, o Tribunal Constitucional, embora com algumas ressalvas, seguiu a linha defendida pela doutrina lusitana entendendo que apesar de não haver uma proibição radical da retroatividade dos impostos, esta seria vedada quando fosse arbitrária e opressiva, e atingisse de forma intolerável a segurança jurídica e a confiança que as pessoas têm obrigação de depositar na ordem jurídica que as rege. Tal limitação decorreria do princípio da confiança legítima e do Estado de Direito (art. 2º da Constituição Portuguesa de 1976. SANTOS, Antonio Carlos e PALMA, Clotilde Celorico. *Os princípios da proteção da confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português*. Revista do Instituto do Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – RIDB, Ano 2 (2013), nº 4, 3147-3182 / <http://www.idb-fdul.com/> ISSN: 2182-7567. No Brasil: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, pp.241-243 e SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de março de 2013, p. 6.

²¹⁶ O Supremo Tribunal Federal em diversas ocasiões aplicou a segurança jurídica considerando-a um corolário do Estado Democrático de Direito como, por exemplo, no MS 26.603 em que se tratava do famoso caso da fidelidade partidária e fazia-se necessário estabelecer o marco inicial da aplicação da nova interpretação. Para o que interessa ao presente trabalho, veja-se: “Os precedentes firmados pelo Supremo Tribunal Federal desempenham múltiplas e relevantes funções no sistema jurídico, pois lhes cabe conferir previsibilidade às futuras decisões judiciais nas matérias por eles abrangidas, atribuir estabilidade às relações jurídicas constituídas sob a sua égide e em decorrência deles, gerar certeza quanto à validade dos efeitos decorrentes de atos praticados de acordo com esses mesmos precedentes e preservar, assim, em respeito à ética do Direito, a confiança dos cidadãos nas ações do Estado. - Os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança, enquanto expressões do Estado Democrático de Direito, mostram-se impregnados de elevado conteúdo ético, social e

No Brasil, embora a Constituição não contemple expressamente em nenhum dispositivo a segurança jurídica, em diversos outros artigos traz institutos que são a positivação de regras que, em última análise, objetivam a preservação da segurança jurídica para as hipóteses específicas que disciplinam. São os casos do princípio da legalidade, da anterioridade em matéria penal e tributária, da irretroatividade da norma penal mais gravosa, entre outras. Em um sentido mais amplo, todas essas regras têm como fundamento a preservação da segurança jurídica e a proteção dos direitos fundamentais numa ponderação previamente já realizada pelo legislador constituinte. Todavia, essas previsões expressas, veiculadas como regras, não são capazes de abranger todas as situações merecedoras de proteção e, portanto, não afastam, mas, ao contrário, reafirmam a necessidade de uma cláusula geral que comporte as diversas outras manifestações específicas do princípio da segurança jurídica²¹⁷.

INGO WOLFGANG SARLET afirma ainda que a segurança jurídica guarda fundamento também na dignidade da pessoa humana, na medida em que a plena e descontrolada disponibilização dos direitos e dos projetos de vida pessoais por parte da ordem jurídica acabaria por transformar os mesmos (e, portanto, seus titulares e autores) em simples instrumentos da vontade estatal, sendo, portanto, manifestamente incompatível com uma visão estritamente Kantiana²¹⁸ de dignidade humana²¹⁹. Consequentemente, a segurança jurídica é um princípio fundamental da

jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, inclusive as de direito público, sempre que se registre alteração substancial de diretrizes hermenêuticas, impondo-se à observância de qualquer dos Poderes do Estado e, desse modo, permitindo preservar situações já consolidadas no passado e anteriores aos marcos temporais definidos pelo próprio Tribunal.” STF, MS 26603, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgando em 04/10/2007

²¹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de março de 2013, p. 3.

²¹⁸ BARROSO, Luís Roberto. *A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p.70.

²¹⁹ Para Ingo Wolfgang Sarlet, a dignidade pode ser definida como: “a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos”. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet:

ordem jurídica estatal e também da ordem jurídica internacional²²⁰, operando no ambiente normativo brasileiro como verdadeiro direito fundamental.

Estando bem vincado o liame entre Estado Democrático de Direito e a segurança jurídica, é preciso avançar para dizer que essa última, conforme leciona LUÍS ROBERTO BARROSO, apresenta três dimensões: a institucional, a objetiva e subjetiva. Na sua vertente institucional, a segurança refere-se à existência de instituições estatais revestidas de poder e garantias, aptas a fazer funcionar o Estado Democrático de Direito, impondo a supremacia da lei e sujeitando-se a ela. Do ponto de vista objetivo, a segurança diz com a anterioridade das normas jurídicas em relação às situações às quais se dirigem, a estabilidade do Direito, que tem como traço geral a permanência e a continuidade das normas, e a não-retroatividade das leis que não devem atingir os direitos subjetivos já constituídos. Por último, a dimensão subjetiva da segurança jurídica refere-se à proteção à confiança legítima²²¹.

A dimensão subjetiva da segurança jurídica, ganha força na segunda metade do século XX com a crise do positivismo formalista. Até então se acreditava, em larga medida, na ideia de segurança jurídica ligada à certeza do ordenamento jurídico, representada pelo princípio da legalidade comportando, quando muito, uma dimensão temporal cumprida pela garantia de irretroatividade dos atos estatais em abstrato²²². Com a dimensão subjetiva, avança-se para uma tutela que proteja contra a irretroatividade também no plano da aplicação do direito pelo Estado, sob a ótica de respeito aos direitos fundamentais.

Assim, como forma de tutela subjetiva do indivíduo diante do Estado²²³, o princípio da proteção da confiança ganha ainda mais relevância já que a Constituição assegurou contra retroatividade apenas o direito adquirido. Afora toda a

<http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de março de 2013, p. 8.

²²⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de março de 2013, p. 5.

²²¹ BARROSO, Luís Roberto. Prefácio a Valter Schuenquener de Araújo. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

²²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, p. 227.

²²³ COVIELLO, Pedro José Jorge. *La protección de la confianza del administrado: derecho argentino y derecho comparado*. – 1ª. edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004, p. 392.

discussão conceitual que envolve a noção de direito adquirido²²⁴, fato é que existe uma gama de outras situações que embora não se enquadrem no conceito de direito adquirido podem configurar-se como expectativas de direito e, portanto, serem merecedoras de tutela pelo princípio da confiança legítima.

Sobre o tema JOSÉ CASALTA NABAIS, destaca que a ideia de proteção da confiança é o princípio da segurança jurídica na perspectiva do indivíduo, como garantia dos direitos e demais posições e relações jurídicas individuais. E avança, para dizer que com base na proteção da confiança, os indivíduos devem poder confiar em que tanto a sua atuação como à atuação das entidades públicas incidentes sobre os seus direitos, posições e relações jurídicas, adotada em conformidade com normas jurídicas vigentes, se liguem efeitos jurídicos duradouros, previstos e calculados com base nas mesmas normas²²⁵.

Discorrendo sobre o princípio da confiança legítima, em passagem que vale a transcrição, LUÍS ROBERTO BARROSO assim pontifica:

“O princípio da proteção da confiança, que decorre de ideias como a lealdade e a boa-fé, impõe ao Poder Público alguns deveres de tutela das expectativas legítimas e de preservação de certos efeitos de atos que vieram a ser tidos como inválidos. A tutela das expectativas legítimas envolverá, conforme o caso: (i) a exigibilidade de regras jurídicas de transição, em hipótese de mudança de regime jurídico de alguma dada situação, (ii) a não-retroatividade de novos entendimentos e (iii) o dever de coerência, que impede mudanças caprichosas de critérios decisórios. A necessidade de preservação dos efeitos de atos inválidos poderá decorrer da consolidação de determinadas situações pelo decurso do tempo, hipótese em que sua desconstituição estará sujeita a prazos de decadência ou à atribuição de efeitos prospectivos. O grande parâmetro para a ponderação entre o princípio da proteção da confiança e outros princípios ou interesses constitucionais há de ser a prevalência do interesse público primário, como tal entendido o conjunto de princípios e direitos fundamentais inscritos na Constituição.”²²⁶

O trecho acima bem destaca o que aqui se sustenta: a proteção da confiança decorre também da ideia de boa-fé, consubstanciando-se como um dos seus elementos materiais. Nessa vertente, a boa-fé sustenta e impõe ao princípio da confiança legítima o conteúdo ético que lhe é peculiar, estabelecendo o dever de

²²⁴ Analisando a discussão sobre a noção de direito adquirido e adotando uma posição que pode ser considerada restritiva sobre o conteúdo do instituto, vide: SARMENTO, Daniel. *Direito adquirido, emenda constitucional, democracia e justiça social*. Revista Brasileira de Direito Público, v. 09, p. 09-38, 2005.

²²⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 395-396.

²²⁶ BARROSO, Luís Roberto. Prefácio a Valter Schuenquener de Araújo. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

não fraudar as legítimas expectativas (e não qualquer expectativa) criadas pelos próprios atos, e evidenciando uma conexão direta da boa-fé com o sentido de autovinculação dos atos²²⁷.

Para alguns autores, o princípio da proteção da confiança, como substrato da boa-fé, irá incidir naquelas situações em que um ato normativo, com presunção de validade, cria na esfera jurídica do particular uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento²²⁸, ao passo que a boa-fé, ao menos no que tange a sua vinculação mais estreita com a segurança jurídica, será aplicada diretamente na hipótese de ato de cunho individual, pessoal e concreto de aplicação do direito que gere a confiança legítima no seu cumprimento²²⁹.

Esse não é melhor tratamento para a questão. A tese acima descrita parte de uma lógica extremamente minimalista de boa-fé e acaba por igualá-la a uma de suas expressões: o *venire contra factum proprium*²³⁰. A ideia de *venire* sim depende de um ato anterior concreto e gerador de confiança legítima, mas, a boa-fé, nos termos propostos no presente trabalho, não se esgota em tal aplicação. Pelo contrário, recobra fundamento em outros dispositivos constitucionais que levam a hipóteses de aplicação bem distintas.

Por isso, acredita-se que uma distinção entre as duas dimensões deve ter por base o seu fundamento jurídico e não o grau de abrangência da aplicação. Ou seja, ainda que as duas noções tenham zonas de convergência, a noção de boa-fé é historicamente muito mais ampla do que a proteção da confiança legítima, sem falar em seu fundamento constitucional mais amplo. Porém, não se pode negar que a maior base jurídica da boa-fé irá importar em um espaço de aplicação mais

²²⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de março de 2013, p. 5.

²²⁸ MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989. P. 59 e SS. *Apud* ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez de 2005, jan/2006, Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 15/10/2012

²²⁹ ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez de 2005, jan/2006, Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 15/03/2013, p. 6.

²³⁰ SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e venire contra factum proprium*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p.106.

dilargado.

Quanto a esse aspecto, LUIS ROBERTO BARROSO afirma categoricamente que boa-fé e confiança legítima são conceitos distintos, embora tenham fundamento comum nos princípios do Estado de direito e da moralidade²³¹. Para o autor, a confiança legítima significa que o Poder Público não deve frustrar, deliberadamente, a justa expectativa que tenha criado no administrado ou no jurisdicionado, estando ligada, portanto, à coerência nas decisões, à razoabilidade nas mudanças e a não imposição retroativa dos ônus imprevistos²³². Ao passo que a boa-fé traduz-se em uma atitude de lealdade e transparência, sem a intenção de lesar, locupletar-se ou obter vantagem indevida ou irrazoável, sendo a versão jurídica do mandamento ético de respeito ao próximo, do qual se extrai o dever de tratar o outro na mesma medida em que gostaria de ser tratado²³³.

De fato, boa-fé e confiança legítima não são noções idênticas e podem levar a aplicações também não exatamente coincidentes, conforme já se demonstrou. Nesse sentido, pelos valores congregados, a noção de boa-fé é em verdade um conceito mais amplo, dentro do qual se insere, para aplicações específicas, a ideia de confiança legítima²³⁴. Noutros termos, a confiança legítima é um subprincípio da boa-fé objetiva que desvela de maneira mais direta os valores da segurança jurídica e da confiança presentes no âmago do princípio da boa-fé. Porém a boa-fé não condensa apenas o valor segurança jurídica, e, no ambiente eminentemente pluralista do constitucionalismo brasileiro, guarda fundamento também em outros princípios constitucionais como os da solidariedade social, moralidade e justiça.

²³¹ BARROSO, Luis Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *In*: BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional – tomo IV*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 278-279.

²³² BARROSO, Luis Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *In*: BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional – tomo IV*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 279-280.

²³³ BARROSO, Luis Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *In*: BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional – tomo IV*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 257-294.

²³⁴ Nesse sentido é a posição de Amélia González Méndez para quem o princípio da proteção da confiança legítima é uma expressão da boa-fé em algumas de suas manifestações concretas para certas relações jurídico-administrativas, de modo que é indubitável que a boa-fé tem uma dimensão mais ampla. MÉNDEZ, Amélia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001. P. 63.

Para o modelo que se pretende defender, a discussão acima sobre as diferenças da boa-fé e do princípio da confiança legítima, assim como a sua relação de continência, tem razão de ser para reforçar a ideia que existem possibilidades para a boa-fé no direito tributário que não somente a noção de proteção da confiança legítima. Mas não só. É preciso destacar também que a confiança legítima é um princípio de proteção contra os poderes públicos, assim foi construída a sua história. Portanto, não serve de instrumento de defesa da administração pública contra o cidadão.

A defesa da administração pública contra atos contraditórios praticados por particulares se dá por meio do recurso à boa-fé que, como leciona Valter SHUENQUENER ARAÚJO, diversamente do princípio da proteção da confiança, pode ser invocado tanto pelo Estado quanto por particulares²³⁵.

Demonstrada a importância de se conferir um tratamento em subdividido em diferentes dimensões e, especificamente no caso do presente item, tratando em separado do princípio da proteção da confiança, deve-se identificar melhor as funções jurídicas que ele exerce.

Assim, na precisa lição de Valter Shuenquener Araújo²³⁶, o princípio da proteção da confiança:

“(...) precisa consagrar a possibilidade de defesa de determinadas posições jurídicas do cidadão diante de mudanças de curso inesperadas promovidas pelo Legislativo, pelo Judiciário e pelo Executivo. Ele tem como propósitos específicos preservar a posição jurídica alcançada pelo particular e, ainda, assegurar uma continuidade das normas do ordenamento. Trata-se de um instituto que impo freios contra um excessivo dinamismo do Estado que seja capaz de descortear a confiança dos administrados. Serve como uma justa medida para confinar o poder das autoridades estatais e prevenir violações dos interesse de particulares que atuaram com esteio na confiança. O princípio da proteção da confiança deve ser manejado quando surgir uma modificação normativa mais desfavorável à situação jurídica do cidadão, e que tenha condições de frustrar sua confiança depositada no Estado.”

HUMBERTO ÁVILA²³⁷, discorrendo sobre a utilidade do princípio da proteção da confiança, traz um síntese bastante completa sobre as potencialidades do instituto, observe-se:

²³⁵ DE ARAÚJO, Valter Schuenquener. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 36.

²³⁶ DE ARAÚJO, Valter Schuenquener. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, pp.60-61.

²³⁷ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 360-361.

“O chamado princípio da proteção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não sendo protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, exerce sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por simples mudanças, quer por revogação ou anulação, quer, ainda, por declaração da sua invalidade.”

O princípio da proteção da confiança serve ainda para garantir ao particular que sua expectativa seja levada em consideração em uma prévia ponderação com o interesse estatal de implementação da mudança²³⁸. É dizer, a partir do momento que existe uma proteção jurídica a expectativa do particular, tal fato deve ser levado em consideração previamente pela administração antes de incorrer em qualquer ato com potencial de piorar a situação jurídica de um particular.

Noutras palavras, a principal função jurídica do princípio da proteção da confiança é servir de escudo para o administrado se proteger contra mudanças de posição por parte da administração que importe em prejuízo para a sua esfera de interesses. Para tanto a doutrina aponta para quatro possibilidades diante de uma medida estatal que se afigure como violadora de tal princípio: (i) direito a um regime de transição justo; (ii) obrigação de respeitar o prazo de vigência, quando houver; (iii) a outorga de uma indenização compensatória e (iv) a preservação da posição jurídica do particular que confiou no ato²³⁹.

Completando o ciclo de aplicação do princípio da proteção da confiança é necessário discorrer, ainda brevemente, sobre os pressupostos de aplicação. HARTMUT MAURER estabelece dois requisitos para que a confiança seja digna de proteção: (i) que o beneficiário tenha confiado na existência do ato; (ii) que a sua confiança seja digna de proteção sob a ponderação com o interesse público na retratação²⁴⁰.

Com nesses pressupostos, deve-se destacar que o princípio da proteção da

²³⁸ DE ARAÚJO, Valter Schuenquener. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, pp.62-63.

²³⁹ BAPTISTA, Patrícia. *A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública: a proteção das expectativas legítimas dos cidadãos como limite à retroatividade normativa*. Revista Eletrônica de Direito do Estado (RDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 11, julho/agosto/setembro, 2007. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 15/10/2012;

²⁴⁰ MAURER, Harmut. *Elementos de direito administrativo alemão/ trad. Luís Afonso Heck*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, pp. 72-73.

confiança pode ser afastado desde logo quando o beneficiário houver obtido o ato administrativo por engano, ameaça, corrupção, falsidade documental ou erro na prestação de informações à administração. Ou seja, sempre que o beneficiário conheça a antijuridicidade do ato ou a desconheça em razão de culpa grave, restará afastada a dignidade da confiança²⁴¹.

Falando especificamente da utilização do princípio da proteção da confiança no direito tributário, primeiro deve-se registrar que aquilo que foi mencionado em relação ao princípio da confiança no âmbito do direito Administrativo aplica-se integralmente para as relações de natureza administrativa traçadas entre contribuinte e administração tributária. Tais relações, em termos ontológicos, em nada se diferenciam das relações puras de direito administrativo.

Contudo, quando se estiver falando de lançamento tributário a situação mudará um pouco de figura. Sobre tema deve-se, antes de tudo, fazer referência a obra do professor Ricardo Lodi Ribeiro. O autor defende a aplicação do princípio da confiança legítima no direito tributário que, segundo afirma, teria inspirado inclusive a regra do art. 146 do CTN, que protege o contribuinte contra a mudança da interpretação adotada pela administração tributária que opere efeitos retroativos²⁴².

Nessa hipótese a administração tributária não estaria autorizada a agir indiscriminadamente de modo diverso do sentido objetivo anteriormente sinalizado por atitude prévia digna de confiança. Dessa aplicação direta do princípio da boa-fé objetiva, ligado à proteção da confiança legítima, pode ocorrer tanto a criação quanto a restrição de direitos, sobressaindo-se figuras já consagradas na doutrina e prática do direito privado, como o *venire contra factum proprium*.

Tal teoria tem recebido cada vez mais aceitação pela jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça²⁴³. Essa aplicação traz como ideia central a necessidade de manutenção das posições anteriormente assumidas, desde que geradoras de expectativas legítimas, o que já foi até considerado pelo Supremo

²⁴¹ MAURER, Harmut. *Elementos de direito administrativo alemão/ trad. Luís Afonso Heck*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, pp. 72-73.

²⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, pp.241-243.

²⁴³ Utilizando-se o *venire contra factum proprium* em matéria tributaria veja-se: AgRg nos EDcl no REsp 961049 / SP, EDcl no REsp 1143216 / RS, REsp 949959 / PR, REsp 1144982 / PR, AgRg no Ag 996102 / RO, AgRg no REsp 396489 / PR, REsp 396483 / PR.”

Tribunal Federal como princípio geral do direito²⁴⁴. Contudo, há sistematização quanto aos seus pressupostos específicos de aplicação.

Na Espanha, por outro lado, o Tribunal Constitucional por mais de uma vez já teve a oportunidade de se pronunciar sobre os requisitos que considera necessários para a utilização da doutrina do *venire contra factum proprium*, são eles: (i) o ato que se pretende atacar deve ter sido realizado voluntariamente; (ii) deve haver um nexo causal entre o acordo adotado pelas partes, ou ato realizado, e a incompatibilidade com a conduta posterior; e (iii) os atos que devem ser respeitados pelo autor precisam ser realizados com o fim de criar, modificar ou extinguir algum direito, definindo de forma definitiva a respectiva situação jurídica²⁴⁵.

Na doutrina brasileira, até mesmo por ser um modelo que o próprio autor concebe com passível de aplicação ao direito tributário²⁴⁶, ANDERSON SCHREIBER foi quem melhor sistematizou os pressupostos de aplicação do *venire contra factum proprium*. Para que a aplicação possa ocorrer o autor estabelece devem estar presentes: (i) um *factum proprium*, isto é, uma conduta inicial; (ii) a legítima confiança de outrem na conservação do sentido objetivo desta conduta; (iii) um comportamento contraditório com este sentido objetivo (e, por isso mesmo, violador da confiança); e, finalmente, (iv) um dano ou, no mínimo, um potencial de dano a partir da contradição²⁴⁷.

Um último esclarecimento precisa ser feito. Apesar de se concordar com a tese de que o princípio da proteção da confiança representa a dimensão subjetiva da segurança jurídica, isso não quer dizer que a sua aplicação esteja condicionado à noção subjetiva de boa-fé²⁴⁸. Explica-se. Conforme já destacado quando foi feita a diferenciação entre boa-fé objetiva e subjetiva, essa última se trata em verdade de um estado de consciência, ligado ao conhecimento da antijuridicidade de uma

²⁴⁴ "(...) *Infração ao princípio geral de direito segundo o qual não pode a parte venire contra factum proprium.*". STF, Segunda Turma, RE 86787, Relator Ministro Leitão de Abreu, DJ 04/05/1984.

²⁴⁵ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001. P. 156.

²⁴⁶ SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e "venire contra factum proprium"*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 222-225.

²⁴⁷ SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e "venire contra factum proprium"*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 132.

²⁴⁸ No sentido de utilização da boa-fé subjetiva é a posição de Ricardo Lodi Ribeiro. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, p. 245.

conduta, enquanto a primeira se satisfaz com a adequação da conduta a padrões médios de conduta proba, leal e honesta.

Sendo assim, deve-se registrar que ainda que a dignidade da confiança seja um pressuposto para aplicação do princípio aqui em questão, isso não significa de maneira nenhuma que se está a investigar o estado de consciência daquele que confiou na atitude inicial. Mesmo porque, não raro, estará se falando de pessoas jurídicas cuja vontade dos representantes é a elas imputada por ficção legal.

Em arremate, o que conduz a aplicação de boa-fé subjetiva não é uma análise das condições específicas às quais estava submetido o beneficiário, mas sim a necessidade de prova de que ele efetivamente tinha consciência da antijuridicidade do ato inicial. Com isso, operando com a noção de boa-fé objetiva, a análise das condições pessoais do beneficiário também é necessária, mas apenas para analisar se naquelas condições fáticas, a condução de suas atividades segundo padrões de conduta condizentes com a boa-fé gerariam uma crença na manutenção do sentido objetivo do ato²⁴⁹.

Essa diferença, embora pareça tênue, além de mais condizente com os valores que informam a boa-fé, é capaz ampliar sobremaneira o seu campo de aplicação, especialmente por facilitar a comprovação do estado de boa-fé, sem necessidade de se investigar uma situação puramente psicológica.

4.2 Boa-fé e sua Dimensão de Solidariedade: Boa-fé como Cooperação

A solidariedade era valor fundante do Estado de Direito e já aparecia na clássica formulação da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade²⁵⁰. Sendo certo que: fraternidade é solidariedade. Entretanto, nesse momento inicial a

²⁴⁹ Essa é a posição de Humberto Ávila, ver. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 401-402.

²⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 180.

solidariedade ficou relegada a uma dimensão filantrópica e caritativa, já que ofuscada pelo viés marcadamente liberal que acabou prevalecendo ao final do processo da revolução Francesa²⁵¹. A consagração viria apenas mais tarde.

De todo modo, a menção à solidariedade, ou à solidariedade social, é encontrada em diversos textos constitucionais modernos ao redor do mundo. A Constituição italiana de 1947, ao dispor sobre seus princípios fundamentais, estabelece que a República exige “o cumprimento dos deveres inescusáveis de solidariedade política, econômica e liberal” (art. 3º). A Constituição portuguesa de 1976, em seu art. 1º, declara o empenho da República em construir uma “sociedade livre, justa e solidária”. Já a Constituição espanhola de 1978, após garantir a solidariedade entre as diversas regiões do país, traz, no título específico sobre os princípios reitores da política econômica e social, diversos dispositivos de onde pode ser extraído o dever de solidariedade, em especial destaca-se o art. 45.2 que fala da indispensável solidariedade coletiva em matéria de meio ambiente e qualidade de vida. No Brasil, a CRFB/88 também foi expressa em consagrar a solidariedade social ao estabelecer como objetivo fundamental da República a construção de uma sociedade “livre, justa e solidária”.

No âmbito internacional, também a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, no art. 1º, dispõe que todos devem agir uns para os outros em espírito de fraternidade, numa referência ao aspecto mais subjetivo que compõe a solidariedade, como se verá à frente.

Todas essas referências extraídas de textos constitucionais de diversos países e também de uma das mais importantes normas de direito internacional, servem para demonstrar que o discurso da solidariedade social está gravado no ideário político das sociedades ocidentais contemporâneas²⁵². JOSÉ CASALTA NABAIS destaca de forma precisa a relação entre solidariedade e o convívio em sociedade, ressaltando ainda que a formação do Estado, em última medida, pressupõe algum nível de solidariedade entre os membros do respectivo grupo, confira-se:

²⁵¹ GODOI, Marciano Seabra de . Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 143.

²⁵² GODOI, Marciano Seabra de . Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 143.

“Daí também que a solidariedade, enquanto fenômeno estável ou duradouro e mais geral, se refira à relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza atualmente a sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade paradigma dos tempos modernos – o Estado. Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à sociedade.”²⁵³

Porém, para entender como a solidariedade social passou desse sentimento de pertencimento existente em qualquer sociedade ou grupo, ainda que nas formas mais simples de organização, para um valor cultivado pela cultura jurídica e política, é preciso uma breve digressão sobre a evolução do próprio Estado e da cultura jurídica. Isso porque a positivação da solidariedade social é o ápice de um processo histórico que ganhou especial força com o esgotamento do modelo liberal clássico que se iniciou no final do século XIX e se aprofundou no início do século XX²⁵⁴.

A essa crise do modelo liberal clássico correspondeu uma profunda revisão do paradigma individualista e formalista da dogmática jurídica, que era então dominada pela Jurisprudência dos Conceitos. Na Jurisprudência dos Conceitos prevalecia a função sistemática da ciência do Direito a que se atribuía uma especial relevância. No campo da aplicação do direito a interpretação sistemática era o principal móvel²⁵⁵ e acreditava-se na capacidade dos conceitos exprimirem plenamente toda a realidade social. No campo específico do direito tributário, propugnava uma prevalência do direito civil sobre o direito tributário, uma noção de legalidade estrita e a ideia geral de que realidade social e direito não se

²⁵³ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005, v. , p. 112

²⁵⁴ GODOI, Marciano Seabra de . Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 143.

²⁵⁵ LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito – 3ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p.30-31.

comunicavam²⁵⁶. Nesse ambiente metodológico, direito e solidariedade não tinha um campo próprio de contato²⁵⁷.

Como resposta a esse conjunto de ideias, surge uma corrente metodológica de cunho marcadamente sociológico e que abandona o apego às categorias jurídicas de direito privado e as codificações, trata-se da Jurisprudência dos Interesses. Coincidente histórico do Estado de Bem-estar Social, tal corrente propunha um abandono dos conceitos e categorias jurídicas em prol da realidade social²⁵⁸. No direito tributário, culminou como uma valorização excessiva da capacidade contributiva, a possibilidade de tributação por analogia e consideração econômica do fato gerador²⁵⁹.

Segundo KARL LARENZ tal corrente metodológica teve como ponto de partida a viragem de JHERING para uma Jurisprudência pragmática que, entre outras características, reconheceu uma mudança de eixo do legislador – como pessoa – para sociedade, como grandeza determinante e verdadeiro ator²⁶⁰. Esse protagonismo da sociedade cria o espaço necessário para que o discurso da solidariedade ganhe corpo. A necessidade de uma resposta adequada à grande desigualdade social criada pelo modelo liberal clássico gera uma demanda por efetividade social na interpretação e aplicação da norma jurídica.

Porém, é preciso avançar para o momento seguinte do desenvolvimento jurídico e mostrar a importância da jurisprudência dos valores para o discurso da solidariedade. Tendo como principais articuladores os filósofos neokantistas sudocidentais alemães do início do século XX, tais como RUDOLF STAMMLER,

²⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário – elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.12.

²⁵⁷ GODOI, Marciano Seabra de . Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 144.

²⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário – elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.13.

²⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário – elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.13

²⁶⁰ A jurisprudência pragmática do segundo momento de Jhering não foi a única faceta da Jurisprudência dos interesses, embora seja a mais relevante para demonstrar a sua influência na evolução do discurso da solidariedade social. De todo modo, essa corrente do pensamento metodológico contou também com a contribuição de outros importantes autores como Puchta, Windscheid e Philipp Heck que tiveram importância decisiva no viés que culminou com a consagração do método teleológico no âmbito da interpretação jurídica. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito – 3ª edição*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p.60-65.

WILHELM WINDELBAND, HEINRICH RICKERT, EMIL LASK e GUSTAV RADBRUCH, a jurisprudência dos valores ganhou força no direito especialmente pelo vigor das ideias de Karl Larenz²⁶¹.

Com esse movimento, o Direito se afasta do positivismo, seja o de origem normativista da jurisprudência dos conceitos, seja o de cunho sociológico da jurisprudência dos interesses, reaproximando Direito e Moral, a partir do resgate da ideia de justiça que mais tarde, no final da década de 60 e início da década de 70 do século passado, ganharia ainda mais ressonância com o pensamento de filósofos como RONALD DWORKIN²⁶² e JOHN RAWLS²⁶³, considerados os percussores do pós-positivismo jurídico.

A explosão dos gastos públicos e o conseqüente impasse a que foi levado o Estado de Bem-Estar Social fez com que fosse buscado um novo equilíbrio político, econômico e financeiro centrado no princípio da solidariedade²⁶⁴. Habermas chega mesmo a falar em uma nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança, fundado na solidariedade²⁶⁵.

Na visão de RICARDO LOBO TORRES²⁶⁶, as ideias de RAWLS foram fundamentais para o que ele denomina de “virada kantiana” que constituiu o alicerce filosófico para que se chegasse ao estágio atual da cultura jurídica. Dessa forma, além de representar a base de um pensamento jurídico que não se apresenta refratário a aspectos morais e, portanto, tem como premissa fundamental o

²⁶¹ LACOMBE, Margarida Maria Camargo. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição para o estudo do Direito*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 200, p.117-118.

²⁶² Os diversos capítulos que compõem a clássica obra *Taking Rights Seriously* de Ronald Dworkin foram escritos separadamente e publicados entre 1966 e 1976 de forma esparsa, até que em 1977 foram reunidos sob o título já mencionado. Nesses diversos artigos já se destacava uma crítica forte ao formalismo então predominante e a necessidade de uma maior abertura do Direito aos valores, especialmente através da mediação dos princípios. DWORKIN, Ronald, *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes; 2002.

²⁶³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

²⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II*. Rio de Janeiro: 2005, pp.183-184.

²⁶⁵ HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992 *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II*. Rio de Janeiro: 2005, p. 184.

²⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II*. Rio de Janeiro: 2005, pp. 3-4.

compromisso com a justiça, o pensamento de Rawls é capaz de estabelecer conexões ainda mais diretas com a solidariedade social.

Nessa mesma linha de raciocínio, MARCIANO SEABRA DE GODOI, discorrendo especificamente sobre a correlação entre a solidariedade social e obra de JOHN RAWLS, destaca que uma das premissas fundamentais do autor é que a justiça é uma virtude que se pratica não de forma isolada, sendo dependente de um conjunto de normas e instituições que governam determinada sociedade²⁶⁷. E, dessa maneira, no quadro atual das sociedades multiculturais em que se reconhece a diversidade de crenças, de religiões, de ideologias, de preferências e orientações políticas e sexuais entre os cidadãos, não faz sentido pensar em princípios de justiça que não contemplem e garantam a solidariedade social²⁶⁸. Forçosamente, uma concepção contemporânea de justiça no quadro das sociedades atuais deve contemplar e combinar os valores da liberdade, da igualdade e da solidariedade²⁶⁹.

Nesse ambiente de juridicidade dos princípios e de reaproximação entre direito e moral – proporcionado pela jurisprudência dos valores e pelo movimento pós-positivista –, a fraternidade, que tinha um cunho mais subjetivo e, portanto, dependia da vontade individual de ajudar ao próximo, aproximando mais de um ideal de filantropia, transmuda-se em um princípio jurídico e político, consubstanciado na solidariedade social dotada de conteúdo normativo.

A noção de solidariedade social, embora não traga conteúdos materiais específicos, pode ser visualizada tanto como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições, tratando-se, sobretudo, de uma obrigação moral e um dever jurídico que, em razão da correspectividade entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e

²⁶⁷ GODOI, Marciano Seabra de . Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 149

²⁶⁸ GODOI, Marciano Seabra de . Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 149.

²⁶⁹ GODOI, Marciano Seabra de . Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 149

a igualdade²⁷⁰. A alteridade adentra de forma definitiva no debate e a preocupação com o outro se instala também no discurso jurídico.

Nesse ponto algumas aproximações são inevitáveis. A primeira delas é com a definição de tributo como um dever fundamental²⁷¹. É comum que as pessoas após alguns séculos esqueçam que as principais formulações sobre o contrato social o conceberam com um acordo entre pessoas e não entre essas e o Estado, o que é um desvio de percepção bastante comum²⁷². Se a criação do Estado é um projeto coletivo, deve-se reconhecer que a solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal. Isso porque o pagamento de tributos é um dever fundamental estabelecido constitucionalmente²⁷³. Dever esse juridicamente fundamentado, quer na feição Fiscal²⁷⁴ assumida pelo Estado contemporâneo²⁷⁵, quer no elenco de

²⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II*. Rio de Janeiro: 2005, p. 180.

²⁷¹ Sobre o tema vide: NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

²⁷² “Um dos aspectos frequentemente mal interpretados da temática do contrato social diz respeito à relação entre os agentes contratantes e o Estado. Esta varia de formulação para formulação, mas o acordo subjacente quase nunca é feito entre o governante e o povo. Trata-se, antes, de um acordo mútuo entre pessoas para repudiar a ação unilateral em defesa do direito individual, desde que haja a garantia de que todos os outros também repudiem tal ação. A formulação de Hobbes deixa muito claro que o acordo fundamental não se dá entre o governante e o povo. Para ele os indivíduos racionais concordariam mutuamente em se submeter a um soberano absoluto porque a alternativa é a guerra civil permanente (...). Em outras formulações, ocorre uma relação de mediação entre as pessoas, quer elas atuem individual ou coletivamente, e o Estado, mas que é subordinada ao acordo mútuo fundamental de repudiar a auto-ajuda do estado natureza. É por isso que, para Locke, uma revolução não significa necessariamente o retorno ao estado de natureza. É por isso que encontramos, entre os diferentes autores da tradição do contrato social, a defesa de diferentes sistemas institucionais. Na verdade, todos eles – Hobbes, Locke e Rousseau – pensavam que os sistemas de governos ideias podiam variar de acordo com o tamanho da população e outros acidentes históricos. Mas consideravam que as questões de formato institucional estavam subordinadas ao contrato social subjacente entre as pessoas. É desse que afirmava retirar a legitimidade fundamental.” SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política/ tradução: Fernando Santos*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, pp. 145-146.

²⁷³ Na visão de Ricardo Lobo Torres: “o tributo se define como dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional.” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II*. Rio de Janeiro: 2005, p. 181.

²⁷⁴ No Estado Fiscal os tributos arrecadados dos particulares são a principal fonte de custeio do Estado, superando o modelo anterior do estado Patrimonialista, em que o Estado era financiado basicamente pela exploração de seu próprio patrimônio. Não significa que no Estado Fiscal não haja mais a exploração do patrimônio estatal, mas apenas que essas receitas passam a ter uma reduzida importância frente aos valores amealhados pela via tributária. Para um estado mais completo sobre a diferença dos dois modelos: TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991. Também para uma sistematização sobre as principais características do Estado Fiscal, ver:

direitos fundamentais constitucionalmente assegurados²⁷⁶. Nas palavras precisas de

JOSÉ CASALTA NABAIS:

“Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado como mero poder para o estado, nem como mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal.”²⁷⁷

Com isso, todos os membros da sociedade têm o dever de contribuir para o sucesso desse projeto coletivo que tem como principal forma de financiamento a receita advinda de tributos. Descrevendo o papel da administração tributária na atual quadra, em passagem especialmente feliz, KLAUS TIPKE diz que a função das autoridades fiscais não corresponde ao mero interesse do Tesouro, mas sim ao interesse que o contribuinte tem de que os demais também paguem os tributos devidos²⁷⁸. Arremata o autor, pontificando que a administração tributária, em uma acepção mais correta, age como um agente fiduciário da comunidade solidária formada por todos os contribuintes²⁷⁹. É dizer, o aspecto cooperativo que se impõe como modelo.

Já aqui é possível iniciar uma segunda aproximação, desta feita com o valor liberdade. A solidariedade social está imbricada na liberdade na medida em que o dever fundamental de pagar tributos é a contrapartida necessária à própria liberdade e aos direitos fundamentais, sendo por eles limitado e ao mesmo tempo lhes servindo de garantia, por isso chamado de preço da liberdade²⁸⁰.

²⁷⁵ Juan Manuel Barquero Estevan, citando Josef Isensee colaciona as principais características do Estado Fiscal ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función Del tributo em El Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudos Políticos y Constitucionales, 2002. Págs. 21-22

²⁷⁶ José Casalta Nabais, em síntese, sustenta que não há necessidade de uma cláusula constitucional explícita que estabeleça o pagamento de tributos como uma um dever fundamental. Para o referido autor, basta que uma Constituição preveja em seu corpo uma “constituição fiscal”, ou se constitua efetivamente em um Estado Fiscal ou ainda traga um rol de direitos fundamentais cuja promoção, garantia e defesa, por certo, dependerá dos valores recolhidos pela via dos tributos. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 63.

²⁷⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 679.

²⁷⁸ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002, p.81.

²⁷⁹ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002, p.81.

²⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II*. Rio de Janeiro: 2005, p. 182.

LIAM MURPHY e THOMAS NAGEL são precisos ao desconstruir a ideia de que o valor que orienta a política fiscal é a justiça fiscal, demonstrando de forma bastante contundente que a justiça social é que deve cumprir tal papel²⁸¹. Ou seja, como a propriedade não é um direito moralmente fundamental, mas sim o direito que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os tributos, o nível de justiça de uma determinada política tributária deve ser aferido com base em critérios de Justiça Social²⁸².

O pensamento de NAGEL e MURPHY serve como um argumento forte a favor da noção de dever fundamental de pagar tributos. A uma por desconstruir a lógica excessivamente individualista de que a propriedade é um direito que prescinde da existência do Estado²⁸³. A duas por trazer a tona um debate sobre a importância da justiça social como critério de aferição do grau de justiça de um sistema tributário. A justiça social tem uma ligação histórica com a ideia de solidariedade social, conforme já visto, e continua presente, ainda que não com a mesma força da época do Estado Social, no atual estágio do Estado Social e Democrático de Direito, sendo a justiça distributiva uma de suas ideias-força²⁸⁴.

Aliás, não foi sem razão que a Constituição Federal colocou a solidariedade ao lado da igualdade e da justiça como objetivos fundamentais da República, insculpidos no já citado art. 3, inciso I da CRFB/88. Chega-se aqui a uma terceira aproximação, com o valor justiça que se aproxima da solidariedade por criar vínculos de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de

²⁸¹ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*/tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.238.

²⁸² MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*/tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 240.

²⁸³ Um das ideias centrais do texto de Liam Murphy e Thomas Nagel é que a propriedade é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário. Inicialmente destacam que a propriedade é um direito convencional e que não existe fora do Estado, já que depende da existência de um sistema de proteção contra possíveis violações que incluem: a edição de um sistema de leis que garantam e regulem a sua existência, de organismos policiais que atuem na sua proteção, a manutenção de um sistema jurídico de proteção e circulação da propriedade (Judiciário, órgãos de registro, cartórios, etc.). Além disso, destacam que a justiça ou a injustiça na tributação não pode ser outra senão a justiça ou a injustiça no sistema de concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*/tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 10-12.

²⁸⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 149-152.

bens sociais²⁸⁵. Não parece haver dúvida de que a justificativa principal para a justiça distributiva, especialmente no campo fiscal, é a incorporação ao discurso jurídico e político da noção de solidariedade social.

De todo o exposto até agora, parece claro que a solidariedade social informa o ordenamento jurídico atual, guardando previsão constitucional expressa e determinando que as instituições estatais se estruturam de modo a garanti-la e promovê-la. No campo do direito tributário a solidariedade social está associada à capacidade contributiva²⁸⁶ e é comumente referida como fundamento da progressividade da tributação e como critério de validação constitucional das contribuições sociais²⁸⁷.

Entretanto, o que se pretende demonstrar no presente trabalho é que a solidariedade social tem outra dimensão que pode e deve ser mais explorada também no âmbito do direito tributário. Tal dimensão diz com o caráter cooperativo que a ideia de solidariedade social impõe e que ultrapassa a validação constitucional ou a calibragem do montante da incidência tributária, impondo uma pauta de atitudes ativas e passivas. Tais atitudes manifestam-se, por exemplo, na apuração da obrigação tributária, ou no âmbito do processo administrativo fiscal, e, em verdade, dizem respeito a uma lógica de cooperação não entre fisco e contribuintes, mas, em última análise, entre contribuintes²⁸⁸. Essa solidariedade social, em razão desse caráter cooperativo, dá fundamento jurídico ao princípio da boa-fé objetiva.

²⁸⁵ FERNANDEZ, Eusébio. *Estúdios de Ética Jurídica*. Madrid: Ed. Debate, 1990, p. 105 apud TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II*. Rio de Janeiro: 2005, p. 183.

²⁸⁶ Para Marciano Seabra de Godoi a capacidade econômica é o elo fundamental que une o tributo e a solidariedade social. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 160.

²⁸⁷ Nesse sentido foi a posição exarada pela maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Adin nº 3.105 que pugnava a constitucionalidade da instituição de contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões pagas pelo poder público. Naquela oportunidade o Supremo Tribunal Federal por sete votos a quatro declarou que a referida exação era constitucional e guardava fundamento último na solidariedade social, afastando assim o argumento da ausência de benefício por parte daquele que passaram a ser contribuintes. STF, Tribunal Pleno, voto condutor Ministro Cezar Peluso Adin nº 3105, DJ 18.02.2005. No mesmo sentido: GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 165-167.

²⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 7-11.

Noutras palavras, entende-se que, para além da relação entre administração tributária e contribuinte, sempre referida pela doutrina clássica do direito tributário, é possível falar em direito dos contribuintes no sentido de uma relação horizontal estabelecida entre eles. Explica-se. Ainda que a obrigação tributária e as demais relações de direito público estabelecidas no âmbito da Administração Tributária tenham, como regra, uma pessoa jurídica de direito público, no polo ativo, e um contribuinte, pessoa de direito público ou privado, no polo passivo, existe uma correlação entre essa relação jurídica o direito dos demais contribuintes. Ainda que não exista uma regra expressa no ordenamento jurídico expressando tal posição, essa conclusão é extraída não apenas do princípio da solidariedade social expressamente consagrado na CRFB/88, fundamento jurídico suficientemente forte, mas também é explicada por razões históricas e filosóficas, relacionadas com a mudança do modelo de Estado.

A razão histórica está diretamente ligada à passagem do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal, que passa a extrair o seu sustento primordialmente da receita de tributos cobrados dos cidadãos. Rompendo-se com a ideia de que o Estado seria uma abstração e, portanto, distinto das individualidades que o compõe e reconhecendo que as suas necessidades financeiras são arcadas por todos os contribuintes, não é possível conceber que as decisões alocativas ou desalocativas do Estado sejam indiferentes aos demais contribuintes. Essa alteração de paradigma parece forçar a superação da crença de um direito do contribuinte contra o Estado, relação vertical, pela ideia de uma relação horizontal entre vários contribuintes de uma mesma sociedade.

O momento atual é marcado pela sociedade de risco que, na visão de RICARDO LOBO TORRES, se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade²⁸⁹. Para RICARDO LODI RIBEIRO, a sociedade de risco é caracterizada pela imprevisibilidade dos riscos presentes, que não mais podem ser explicados com base em dados oferecidos pela

²⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários* -, 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 173-174.

experiência passada; e pela ambivalência, com as medidas adotadas para solucionar problemas gerando outros problemas para outras pessoas²⁹⁰.

Assim, na sociedade de riscos a tributação se afasta da ótica eminentemente individualista, típica do Estado Liberal, e também da ideia de seguridade social e do Estado como segurador universal, marca do Estado Social, para se consolidar na ideia de seguro social, a partir da repartição, não só de direitos, mas também de danos e custos pelos cidadãos, de acordo com regras extraídas do pluralismo político e social²⁹¹. Nesse ambiente, se reconhece que os direitos fundamentais e sociais representam custos²⁹² que, em última análise, são repartidos por toda a sociedade e financiados basicamente pela receita dos tributos. É dizer, tanto a norma de incidência quanto a de desoneração representam uma repartição dos custos dos direitos e da prevenção dos riscos sociais por toda a sociedade, numa operação que onera determinados indivíduos e concede benefícios a outros²⁹³.

No caso brasileiro, é de se ressaltar a tensão dialética existente entre uma sociedade carente e desigual como a nossa e a necessidade de financiamento de um extenso elenco de direitos fundamentais e sociais consagrados na Constituição Federal de 1988. Como os *direitos não nascem em árvores*²⁹⁴, administrar é, por essência, gerir recursos finitos para demandas ilimitadas. A cada decisão alocativa explícita, o Estado se vê diante de uma decisão desalocativa implícita. Sendo os tributos a principal forma de financiamento estatal, esse fato não pode ser desconsiderado, já que influi diretamente nessa correlação. Não há como se pretender ser social na concessão de direitos e prestações estatais, e liberal na arrecadação de recursos. A conta não fecha. Portanto, é preciso encontrar o equilíbrio possível.

²⁹⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, pp.263.

²⁹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, pp.263.

²⁹² GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2005.

²⁹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008. PP.263.

²⁹⁴ GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2005.

Em arremate, como já dito, desse conjunto de ideias nasce a necessidade de superação da categoria de direitos do contribuinte – que não mais atende à realidade, aos anseios e aos desafios impostos pela sociedade de riscos –, pela categoria de direitos dos contribuintes que parte da aceitação da existência de uma relação horizontal entre os diferentes sujeitos passivos da obrigação tributária, para além da clássica relação vertical entre Estado e contribuinte. A proteção de direitos individuais de um contribuinte, ou de um grupo de contribuintes, não pode ocorrer a qualquer preço e à custa da negação total de direitos de outros segmentos sociais.

O âmbito da ponderação se amplia pela inclusão de outros interesses no procedimento de concretização do direito. Ou seja, dentro do quadro traçado, não há mais razão que justifique métodos de interpretação e concretização do direito tributário que não levem em consideração todos os interesses em jogo. O que inclui também os interesses alheios.

Vale dizer: o dever de respeito à segurança jurídica, à boa-fé e à moralidade fiscal é de todos e não apenas do Estado²⁹⁵. Esse parece ser o grande desafio do direito tributário na atualidade, criar um sistema em que o aspecto colaborativo da relação entre fisco e contribuintes se faça presente e ganhe normatividade. Entende-se que nesse ponto a boa-fé objetiva na sua dimensão de cooperação social pode exercer um papel fundamental no debate.

A razão filosófica encontra forte fundamento no pensamento de John RAWLS, a partir do qual é possível estabelecer uma conexão específica e importante entre a boa-fé e a cooperação, decorrente da solidariedade social. Consta na ideia organizadora fundamental da justiça como equidade, a partir da qual as demais ideias fundamentais se articulam de forma sistemática, que a sociedade é entendida como um sistema equitativo de cooperação ao longo do tempo, de uma geração às seguintes²⁹⁶. Essa concepção de cooperação é estabelecida entre pessoas livres e iguais, no modelo ideal democrático pensado pela justiça como equidade²⁹⁷. Como parte de uma concepção contratualista de teoria política, é correto dizer que essas

²⁹⁵ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002.

²⁹⁶ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 18.

²⁹⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, pp. 4-63.

peças livres e iguais reconhecem o caráter vinculativo de um determinado grupo de regras e pactuam viver de acordo com elas²⁹⁸.

Avançando na especificação da ideia de cooperação, RAWLS destaca três elementos. O primeiro deles é que a cooperação é guiada por normas e procedimentos publicamente reconhecidos, que aqueles que cooperam não apenas aceitam como também consideram como reguladores efetivos da própria conduta²⁹⁹. Ou seja, a cooperação não é meramente espontânea, mas é coordenada por uma autoridade central.

O segundo elemento é que a cooperação envolve a ideia de termos equitativos, que por sua vez especificam uma ideia de reciprocidade³⁰⁰. É dizer, todos aqueles que estão envolvidos na cooperação social e que fazem a sua parte, como normas e procedimentos exigem, devem beneficiar-se de uma forma apropriada, avaliando-se isso por um padrão adequado de comparação. Como o objeto principal da justiça como equidade é a estrutura básica da sociedade, esses termos equitativos são expressos pelos princípios que determinam os direitos e deveres fundamentais no âmbito das principais instituições da sociedade e que regulam as disposições da justiça de fundo ao longo do tempo, de modo que os benefícios produzidos pelos esforços de todos sejam distribuídos equitativamente e compartilhados de uma geração às seguintes.

O terceiro elemento é a ideia de que a cooperação social requer uma noção de vantagem racional ou do bem de cada participante. Essa concepção do bem especifica o que os envolvidos na cooperação estão tentando conseguir quando o esquema de cooperação é considerado de seu próprio ponto de vista³⁰¹.

A noção de reciprocidade parece especialmente relevante para o que se pretende sustentar aqui, já que é entendida, na justiça como equidade, como uma relação entre cidadãos, expressa pelos princípios de justiça que regulam um mundo social no qual todos se beneficiam³⁰². Essa ideia central tem uma clara correlação

²⁹⁸ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls. Um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p.14.

²⁹⁹ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 18.

³⁰⁰ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 19.

³⁰¹ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 19.

³⁰² RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 20.

com os ideais de boa-fé extraídos do princípio da solidariedade social insculpido no art. 3º, inciso I, CRFB/88, de onde se extrai a noção de boa-fé atrelada à cooperação e lealdade.

Prosseguindo na investigação do pensamento de Rawls, depara-se com a necessidade de estabelecer um conceito de pessoa dentro desse modelo proposto, já que é entre elas que a reciprocidade se desenvolve. Nesse sentido o autor afirma que uma pessoa é alguém capaz de ser um cidadão, isto é, um membro normal e plenamente cooperativo da sociedade ao longo da vida³⁰³. Mas não só, também considera os cidadãos como livres e iguais. A ideia básica é que, em virtude de suas faculdades morais (a capacidade de ter um senso de justiça e a capacidade de ter uma concepção de bem) e das faculdades da razão (de julgamento, pensamento e inferência, que são partes dessas faculdades), as pessoas são livres. O fato de terem essas faculdades no grau mínimo necessário para serem membros plenamente cooperativos da sociedade é que torna as pessoas iguais³⁰⁴.

Quanto à noção contida na ideia de senso de justiça, embora se reconheça que o trabalho de RAWLS foi criar uma teoria da justiça para a estrutura básica da sociedade e que pressupõe, em regra, uma sociedade bem ordenada, parece que é forçoso reconhecer fundamentos muito próximos entre a boa-fé e a ideia de senso de justiça, veja-se:

“Senso de justiça é a capacidade de entender a concepção pública de justiça que caracteriza os termos equitativos de cooperação social, de aplicá-la e agir em conformidade com ela. Dada a natureza da concepção política de especificar uma base pública de justificação, o senso de justiça também expressa uma disposição, quando não o desejo, de agir em relação a outros em termos que eles também possam endossar publicamente.”³⁰⁵

A passagem acima deixa clara a noção de que o senso de justiça constante da reciprocidade pressupõe a ideia de se atuar em sociedade segundo padrões médios socialmente aceitos por todos, inclusive pelo agente³⁰⁶. Vale dizer, percorrendo de forma rápida as linhas centrais do pensamento de John Rawl, e

³⁰³ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 21-22.

³⁰⁴ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 22.

³⁰⁵ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 22.

³⁰⁶ Para muitos autores, isso nada mais do que uma versão resumida da boa-fé objetiva para o direito. NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma Interpretação Constitucional da Boa-Fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, pp. 251-254.

especificamente a ideia de cooperação equitativa, fica clara a possibilidade de aproximação com o discurso da solidariedade social e da boa-fé como seu corolário.

Mesmo sabendo-se que RAWLS não teve a pretensão de criar uma teoria jurídica, as ideias lançadas em sua obra tem um alto poder de persuasão e encaixam-se perfeitamente no ponto aqui atacado para conferir ainda mais corpo ao substrato ético da boa-fé objetiva. A aproximação é possível e tem como fio condutor a noção de senso de justiça trazida por JOHN RAWLS.

Do ponto de vista jurídico, conforme já mencionado, existe a previsão do art. 3º, inciso I da CRFB/88, que consagra o princípio da solidariedade social no Ordenamento Jurídico brasileiro. Aqui é preciso dizer que para parte da doutrina de direito privado, onde a noção de boa-fé encontra uma formulação teórica mais vasta, é dessa cláusula que se extrai o fundamento de validade da boa-fé, especialmente para aqueles autores ligados ao direito-civil constitucional³⁰⁷. Alguns autores de direito civil discordam dessa posição, ou por negarem o status constitucional da boa-fé, entendendo ser apenas um princípio geral de natureza infraconstitucional³⁰⁸, ou por admitirem fundamento constitucional em outros dispositivos constitucionais, como é o caso da professora MARIA CELINA BODIN que considera que o princípio da boa-fé é uma decorrência da dignidade da pessoa humana³⁰⁹.

No âmbito do direito tributário, pelas razões já apresentadas parece não haver dúvida da possibilidade de se retirar o fundamento constitucional da boa-fé objetiva do princípio da solidariedade social, mormente no que diz respeito à sua dimensão

³⁰⁷ Nesse sentido, considerando que a boa-fé guarda fundamento constitucional no art. 3, inciso I da CRFB/88, ver SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e venire contra factum proprium*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 107-109 e JUNIOR, Alberto do Amaral. "A boa-fé e o controle das cláusulas constitucionais nas relações de consumo". Revista do Direito do Consumidor, vol. VI, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1993, p.32.

³⁰⁸ Marcelo Dickstein, embora reconheça que possa haver intercorrências entre a boa-fé, a solidariedade social e dignidade da pessoa humana, defende que a boa-fé objetiva apenas terá fundamento constitucional nas hipóteses em que envolver valores existenciais o que, em verdade, parece negar fundamento constitucional ao princípio. Vide: DICKSTEIN, Marcelo. *A Boa-fé Objetiva na Modificação Tácita da Relação Jurídica: Surrectio e Suppressio*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. 2ª tiragem, pp. 54-57.

³⁰⁹ Ver Maria Celina Bodin de Moraes, prefácio a Teresa Negreiros, Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé, Rio de Janeiro: Renovar, 1998. Contra, negando que a boa-fé possa se fundamentar na dignidade da pessoa humana, por abarcar também relações jurídicas eminentemente patrimoniais e ser aplicável inclusive a pessoas jurídicas, ver: Neves, José Roberto de Castro. Boa-fé objetiva: posição atual no ordenamento jurídico e perspectivas de sua aplicação nas relações contratuais. Revista Forense, Rio de Janeiro, v. 96, nº 351, p.161-178, jul./set. 2000 e DICKSTEIN, Marcelo. *A Boa-fé Objetiva na Modificação Tácita da Relação Jurídica: Surrectio e Suppressio*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. 2ª tiragem, pp.54-57.

de cooperação social. O pagamento de tributos é um dever fundamental e tem assento constitucional. A repartição de custos e encargos sociais também tem fundamento derradeiro na CRFB/88, portanto, apesar da doutrina específica de direito tributário ter uma produção ainda escassa em relação à boa-fé objetiva, parece fora de dúvida que o dissenso doutrinário existente no âmbito do direito civil aqui não encontra um campo fértil para florescer.

Assim, cabe investigar qual são os efeitos jurídicos e as possibilidades da dimensão de cooperação do princípio da boa-fé objetiva. Primeiro deve-se que é nessa aplicação que boa-fé atinge o nível mais pleno, isso porque aqui ela irá condicionar tanto a atuação da administração quanto a dos contribuintes. Se na dimensão ligada ao princípio da confiança legítima a boa-fé funciona apenas como defesa do contribuinte o arbítrio dos poderes públicos, na dimensão que agora se trata a utilização da boa-fé se abre aos dois polos da relação³¹⁰.

Tal aplicação não é uma especificidade brasileira, AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ³¹¹, que destaca a sua utilização no direito tributário espanhol, e VALTER SHUENQUENER ARAÚJO³¹² noticiam que no direito alemão também é reconhecida a aplicação da boa-fé no direito tributário, como mandamento de reciprocidade e respeito ao interesse do outro. Logo, vinculando as duas partes da relação jurídica entre administração tributária e contribuinte. Também é assim no direito fiscal francês onde, apesar de se trabalhar a boa-fé sob o viés subjetivo, a sua invocação, sob a perspectiva do contribuinte, assume uma tríplice noção: (i) boa-fé como crença legítima do contribuinte na interpretação da lei; (ii) a boa-fé como coerência do contribuinte na gestão dos seus bens e na tomada de decisões contábeis; e (iii) boa-fé como lealdade do contribuinte em suas relações com a administração tributária, que se configura como uma presunção³¹³.

No Brasil não há porque ser diferente, assim, passando-se às consequências jurídicas da aplicação de tal vertente da boa-fé objetiva, deve se destacar que do ponto de vista da administração tributária, o mandamento de lealdade e

³¹⁰ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 140.

³¹¹ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 142.

³¹² DE ARAÚJO, Valter Schuenquener. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p.36.

³¹³ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 170.

reciprocidade que instrui tal noção, origina deveres concretos de informação, colaboração e assistência, de modo a facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte.

Assim, fica a administração tributária obrigada a agir de forma leal na edição de atos regulamentares e interpretativos que dão concretude à aplicação da legislação tributária. Mas não só. Impõe que as normas que criam obrigações acessórias sejam factíveis e não descambem para o inadimplemento necessário que objetive apenas a arrecadação de multas e penalidades. Apesar de existirem mandamentos legais e constitucionais nesse sentido, decorre também do dever de informação a necessidade de motivação de todos os atos exarados³¹⁴. Dessa forma, a administração colabora com o livre acesso à justiça pelo contribuinte e com a seu direito de reação contra os atos do poder público³¹⁵.

Quanto à atividade normativa exercida pela própria administração tributária, que busca orientar os contribuintes no cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, devem ser claros e editados de forma a contribuir para o recolhimento adequado do tributo. Numa relação cooperativa não se admite que a administração crie embaraços abusivos às atividades empresariais dos contribuintes ou mesmo estabeleçam obrigações acessórias que, do ponto de vista prático, não podem ser cumpridas e tenham como objetivo principal gerar reiteradas sanções tributárias. Não há mais espaço para um Estado sem compromisso ético e que pretenda enganar o contribuinte.

Por óbvio, e em respeito a todas as premissas aqui já lançadas, tampouco é cabível a atitude semelhante por parte do contribuinte. Portanto, a norma citada impõe também aos contribuintes um dever de colaboração na apuração do valor justo dos tributos. Dessa forma, são obrigações dos contribuintes: colaborar com a fiscalização não criando obstáculos ilegítimos, guardar os documentos que dão suporte à apuração dos tributos e manter uma postura leal na prestação de informações que contribuem para a correta apuração dos valores a serem tributados.

A necessidade de se criar um ambiente cooperativo entre as partes que

³¹⁴ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 172.

³¹⁵ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 172.

ocupam os polos passivo e ativo da relação jurídico-tributária torna-se ainda mais premente quando se leva em conta o quadro presente da administração tributária brasileira. Atualmente, isso é um dado de fácil constatação, a quase totalidade dos tributos depende da participação do contribuinte no momento da sua apuração. É ele quem calcula, paga e fornece, através de declarações, o valor e as demais informações relativas ao tributo que considera devido, assumindo uma posição ativa em relação à constituição do crédito tributário. A atitude da Administração na imensa maioria dos casos é eminentemente corretiva e a posteriori.

Vale dizer, é correto afirmar que, no atual contexto do Direito tributário, o contribuinte passou a atuar de forma cooperativa com a administração tributária, a ponto de influenciar as iniciativas desta última quando da verificação, liquidação e cobrança do crédito por ela titularizado³¹⁶. A questão tem sido debatida há muito tempo no direito brasileiro. Um dos trabalhos fundamentais para o entendimento da questão foi de DENISE LUCENA CAVALCANTE³¹⁷, que destacou o caráter simbiótico entre o cidadão-contribuinte e a administração tributária no que tange à constituição do crédito. Atualmente, no que diz respeito à possibilidade de constituição do crédito tributário por parte do sujeito passivo da relação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já se consolidou no sentido da admissibilidade do exercício de tal posição ativa pelo contribuinte, dando ensejo inclusive à edição do verbete nº 436 da Súmula de Jurisprudência Dominante³¹⁸.

Não se pode negar que este é mais um imperativo do princípio da praticabilidade da tributação³¹⁹, motivado pela necessidade de se atribuir eficácia

³¹⁶ SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos Dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspense”. Biblioteca Digital revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, Nov./dez. 2010. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=70692>. Acesso em: 30 de dezembro de 2010.

³¹⁷ “Com a prevalência dos impostos diretamente calculados e pagos pelo cidadão-contribuinte a Administração Fazendária fica sem controle direto do que deve ser arrecadado. Porém, se levado em consideração o princípio da praticidade e da economia, a arrecadação tende a ser bem mais eficaz quando a Administração se libera da complexa tarefa de apuração do tributo, ao transferir este ônus para o cidadão-contribuinte, adotando fórmulas de cooperação”. CAVALCANTE, Denise Lucena. Crédito Tributário: a função do cidadão contribuinte na relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 28 e 29.

³¹⁸ Verbetes nº 436 da Súmula do STJ:

³¹⁹ Regina Helena Costa leciona sobre a praticabilidade: “Portanto, a praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico. Podemos afirmar, com fundamento nas lições de Teoria Geral do Direito, magistralmente

jurídica a atos realizados pelo contribuinte em face da complexidade da Administração Tributária e da sua impossibilidade de tratar com minudência todo emaranhado de relações jurídicas em que desponta como interessada³²⁰. Se cada ato do contribuinte demandasse a chancela pontual do Fisco o sistema arrecadatário entraria em colapso, expondo os dois elos da relação jurídico-tributária à insegurança jurídica³²¹.

A assunção de posições ativas por parte dos contribuintes não se restringe ao caso da constituição do crédito tributário. Especialmente no âmbito federal, também é percebida pela forma como têm sido estruturados os parcelamentos de crédito fiscais concedidos pela União Federal. Nesses casos, não tem sido raro, que a adesão ao parcelamento e a fruição dos respectivos efeitos jurídicos, decorram de ato inicial praticado pelo próprio contribuinte sujeito a posterior conferência e homologação por parte do Fisco³²².

explanadas por Souto Maior Borges, que a praticabilidade é uma categoria lógico jurídica, e não jurídico-positiva, na medida em que, em nosso entender, essa noção antecede o próprio Direito posto, correspondendo a exigência do senso comum,” COSTA, Regina Helena. *A Praticabilidade e o Direito*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 53. Para César Garcia Nóvoa a simplificação dos sistemas tributários constitui um dos maiores desafios dos dias atuais, já que, por muitas razões, os ordenamentos fiscais se converteram em uma realidade cada vez mais complexa. NOVOA, César Garcia. El reto de la simplificación de los sistemas tributários. In Adilson Pires e Heleno Taveira Torres (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. (319-344) Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

³²⁰ A jurisprudência das Cortes brasileiras tem adotando, sem qualquer hesitação, o Princípio da Praticabilidade Tributária, mediante o reconhecimento de que a complexidade e sofisticação do sistema tributário nacional impedem que todos os fatos imponíveis passem pelo crivo da Administração Tributária. Ao decidir sobre a substituição tributária para frente no caso do ICMS, na ADI 1851/AL, o Supremo Tribunal Federal fincou o seu entendimento de que aquele método fiscal era absolutamente praticável e assimilável à luz da Constituição Federal. O Min. Ilmar Galvão, ao proferir o seu voto, teceu as seguintes considerações a respeito da praticabilidade ali emergente: “(...) Na verdade, visa o instituto [substituição tributária para frente] evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária. Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valo real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve por escopo obviar.”

³²¹ Tal realidade é facilmente verificável não apenas quando se observa a quase generalização do sistema de autoliquidação para o recolhimento de tributos, denominado pela disciplina do CTN de lançamento por homologação.

³²² Um bom exemplo dessa dinâmica foi o parcelamento instituído pela lei federal nº 11.941/09 e regulamentado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 06/2009. Tal parcelamento previu uma fase denominada de consolidação em que os contribuintes optantes deveria entrar no sistema informatizado da administração tributária federal e prestar as declarações necessárias, inclusive no que diz à indicação dos débitos que pretendiam ver incluídos no programa. Até que tais informações

Note-se que o parcelamento em matéria tributária é provavelmente o momento em que a relação entre administração tributária e contribuinte mais se aproxima das figuras do direito tributário que, naturalmente se abrem a aplicação da boa-fé. Isso porque no parcelamento há manifestação de vontade por parte do contribuinte e a constituição de uma nova relação, com bases muito próximas a de um contrato de adesão e com obrigações para ambas às partes, despontando aí o interesse comum no cumprimento da finalidade última do acordo que é a quitação da dívida tributária.

Por exemplo, no caso do parcelamento ordinário na esfera federal há até previsão expressa, art. 37-B, §5º, da Lei Federal nº 10.522/02, no sentido de que os pedidos de parcelamento que não forem apreciados no prazo de noventa dias serão considerados como automaticamente deferidos³²³. Ainda, em linha de princípio com essa lógica, também poderia se citar a legislação federal sobre compensação tributária, que considera extinto o crédito tributário compensado sob condição resolutória da posterior homologação³²⁴.

fossem averiguadas pelas autoridades, os optantes teriam direito a regularidade fiscal mediante o pagamento de uma parcela mínima de R\$ 100,00, que era a indicada para a maioria das hipóteses de parcelamento. Vejam-se os dispositivos do regulamento citado:

“Art. 14. A dívida será consolidada na data do requerimento do parcelamento ou do pagamento à vista.

Art. 15. Após a formalização do requerimento de adesão aos parcelamentos, será divulgado, por meio de ato conjunto e nos sítios da PGFN e da RFB na Internet, o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento.

§ 1º Somente poderá ser realizada a consolidação dos débitos do sujeito passivo que tiver cumprido as seguintes condições:

I - efetuado o pagamento da 1ª (primeira) prestação até o último dia útil do mês do requerimento; e
 II - efetuado o pagamento de todas as prestações previstas no § 1º do art. 3º e no § 10 do art. 9º. § 2º No momento da consolidação, o sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria deverá indicar os débitos a serem parcelados, o número de prestações e os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem utilizados para liquidação de valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios.

§ 3º O sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria que não apresentar as informações necessárias à consolidação, no prazo estipulado em ato conjunto referido no caput, terá o pedido de parcelamento cancelado, sem o restabelecimento dos parcelamentos rescindidos, em decorrência do requerimento efetuado.”

³²³ Lei federal 10.522/02: “Art. 37-B. Os créditos das autarquias e fundações públicas federais, de qualquer natureza, poderão ser parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais.

§ 5º Considerar-se-á automaticamente deferido o parcelamento, em caso de não manifestação da autoridade competente no prazo de 90 (noventa) dias, contado da data da protocolização do pedido.”

³²⁴ Lei Federal nº 9430/96: “Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Ou seja, presume-se a boa-fé do sujeito passivo, razão pela qual se imputa às suas declarações a condição de verídicas até prova em contrário. Acima de tudo, a adoção do princípio da praticabilidade repousa sobre um voto de confiança entregue ao contribuinte e nos postulados da eficiência, contida no art. 37, *caput*, da Constituição Federal.³²⁵

Tal fato não afasta a influência da solidariedade do debate acima. Ao revés, sendo a assunção de posições ativas pelos contribuintes, como nos casos acima citados, um imperativo da realidade e da eficiência administrativa, ainda que se possa o papel da boa-fé como cooperação como fundamento de tal sistema, sua contribuição atuando na função de princípio regulador dessa atuação concertada entre Fisco e contribuinte é inegável.

Em termos mais claros. Ao se admitir como dado da realidade uma maior participação do contribuinte em procedimentos que impactam diretamente em hipóteses de constituição, extinção e suspensão da exigibilidade do crédito tributário, faz-se mister, como imperativo ético, impor que tal atuação seja guiada segundo padrões de conduta cooperativos e probos. Pensar em sentido contrário seria franquear ao contribuinte a possibilidade de ludibriar a administração tributária, o que parece de todo juridicamente equivocado.

Mas não é só. Há pelo menos mais duas aplicações funções importantes do princípio da cooperação que merecem ser destacadas. Primeiramente, como já se destacou no item anterior, o princípio da proteção da confiança não é um

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”

Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº N 900/2008: “Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.”

³²⁵ SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos Dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspenso”. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, Nov./dez. 2010. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=70692>. Acesso em: 30 de dezembro de 2010.

instrumento jurídico hábil a defender a administração tributária contra atitudes contraditórias praticadas por contribuintes. Toda a formulação da proteção da confiança, que guarda fundamento na segurança jurídica, foi construída para ser aplicada pelos particulares como mecanismo de defesa. Apesar disso, por tudo quanto já exposto até aqui, parece claro que não se pode admitir que no ambiente de uma relação que deve ser travada em termos equitativos de cooperação possa o contribuinte simplesmente assumir posturas contraditórias, em flagrante violação ao dever de boa-fé.

Logo, aplica-se aqui, como defesa da administração tributária, que nos dizeres de TIPKE age como um fiador da comunidade solidária formada por todos os contribuintes³²⁶, a boa-fé objetiva na sua dimensão de cooperação que, com fundamento na solidariedade social, reclama o uso do *venire contra factum proprium*³²⁷. O modelo que parece mais adequado para se operar com o princípio mencionado acima é o proposto por ANDERSON SCHREIBER que, lembrando, estabelece: (i) um *factum proprium*, isto é, uma conduta inicial; (ii) a legítima confiança de outrem na conservação do sentido objetivo desta conduta; (iii) um comportamento contraditório com este sentido objetivo (e, por isso mesmo, violador da confiança); e, finalmente, (iv) um dano ou, no mínimo, um potencial de dano a partir da contradição³²⁸.

Por último, resta pontuar que a aplicação da boa-fé na sua dimensão de cooperação social, extraída da solidariedade social, é um limite jurídico direto à utilização por parte dos contribuintes de fórmulas abusivas de planejamento fiscal. Isso porque, embora se reconheça um espaço de liberdade para o contribuinte organizar os seus negócios e, eventualmente, economizar no pagamento de tributos, tal direito não é absoluto. Vale dizer, a boa-fé é um instrumento que impede que planejamentos abusivos sejam validados, já que numa relação jurídica tributária em que existe um dever de cooperação entre as partes envolvidas não é admissível que

³²⁶ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002, p.81.

³²⁷ Registre-se que já há precedentes de utilização do *venire contra factum proprium* em relações de direito público, aplicando o princípio como meio de defesa da administração contra atitudes contraditórias de particulares. Por todos ver: TRF 2ª Região, APELRE - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO – 469640, oitava turma especializada, relator Desembargador Federal Poul Erik Dyrland, E-DJF2R de 14/05/2010, p.418.

³²⁸ SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e “venire contra factum proprium”*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 132.

qualquer delas se exceda no exercício de posições jurídicas em violação aos valores éticos e de lealdade que fundamentam a boa-fé.

4.3 Boa-fé e sua Dimensão de Justiça: Boa-fé como Equidade

Vem dos filósofos e juristas gregos e romanos a elaboração teórica mais conhecida sobre a noção e as possibilidades de utilização da equidade no discurso jurídico³²⁹. Para Aristóteles, na *Ética à Nicômaco*, o equitativo e o justo têm a mesma natureza, sendo o equitativo não o justo legal, senão um corretivo da justiça legal³³⁰. Portanto, inclui a equidade entre as formas de integração do direito, já que a lei, em razão do seu caráter de generalidade, não consegue capturar todos os casos particulares que necessitam de regulação³³¹. Dessa forma, as lacunas decorrem da própria natureza das coisas, sempre mais rica e imprevisível que a capacidade de ação dos legisladores e que a abstração da lei³³². Como consequência, a equidade consistiria no reestabelecimento da lei nos pontos em que, em razão da sua generalidade, há alguma fratura no momento da sua aplicação.

Somando-se a ideia da equidade como forma de integração do direito, surge na *Retórica de Aristóteles*³³³ a equidade como forma de correção do direito legislado. A partir da afirmação das limitações do legislador em capturar com exatidão a realidade social a ser conformada, entende-se que pode haver casos não

³²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, p.376.

³³⁰ ARISTÓTELES. *Ética à Nicomaco*, V, 1.136/1.138^a. Vide também: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, p.376; GRAU, Eros. *Equidade, Razoabilidade e proporcionalidade*. *Revista do Advogado*, ano XXIV – nº 78, São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 2004, pp. 27-30

³³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A Equidade no Processo Administrativo Tributário*. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro* nº 30

³³² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, p.376-377.

³³³ ARISTÓTELES. *Retórica*, I, 1.374, a-b. apud TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, p.376-377.

apenas de lacunas, mas também hipóteses em que a necessidade de se criar uma legislação dotada de abstração e generalidade e, portanto, capaz de abranger o maior número de casos possíveis, pode gerar - e efetivamente gera - distorções no momento de aplicação a determinados caso particulares³³⁴. Em tais situações a equidade autorizaria a não aplicação da regra que seria injusta em face do caso concreto, ou seja, seria o justo em contradição com a lei escrita, fazendo prevalecer o primeiro³³⁵.

Esse aspecto corretivo que atua no sentido contrário ao do texto legal, na visão de Ricardo Lobo Torres, foi pouco explorado pela filosofia do direito em função da sua nota revolucionária³³⁶. O mesmo não se pode dizer em relação à função de integração do direito, como relembra em passagem bastante elucidativa JOSÉ RICARDO CUNHA:

“O direito se faz com base em reflexão e deliberação, uma vez que os meios adequados para a realização dos fins justos não podem ser totalmente calculados de antemão, mas dependem de cada situação específica. Do ponto de vista da resolução específica dos conflitos, o justo é totalmente relativo ao caso determinado, não se podendo afirmar as ações justas de modo abstrato e geral. Nesse sentido, a filosofia do direito há tempos vem tratando da equidade como instrumento para um efetivo compromisso com a justiça diante do caso concreto e da lei.”³³⁷

Todavia, tomada pelo viés corretivo da aplicação do direito, conforme proposto por Aristóteles na Retórica, de fato deve-se reconhecer que há na noção de equidade um potencial, até mesmo sedutor, de ruptura com o sistema jurídico positivo vigente, partindo da atribuição de uma margem amplificada de apreciação por parte do aplicador. Tanto que, trabalhada pelos juristas romanos e pela filosofia medieval, a equidade passa a se confundir com o direito natural e servir de

³³⁴ ARISTÓTELES. Retórica, I, 1.374, a-b. apud TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, p.376-377.

³³⁵ Nesse sentido José de Oliveira Ascensão vaticina: “A equidade não esta necessariamente vinculada à matéria da integração das lacunas do sistema jurídico. Pode a equidade funcionar também quando há normas – quando se permite para certos casos a substituição da determinação legal por um ajuste equitativo ou permitindo uma aplicação da norma adequada às circunstâncias do caso concreto.” In: ASCENSÃO, Jose de Oliveira. *A integração das lacunas do sistema normativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 489, v. 65, 1976, pp. 11-30.

³³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, p. 377.

³³⁷ CUNHA, José Ricardo. *A Justiça Diante da Lei na Razão Jurídica Contemporânea. Equidade, Razoabilidade e Proporcionalidade*. In: Antonio Cavalcanti Maia; Carolina de Campos Melo; Gisele Cittadino; Thamy Pogrebinschi. (Org.). *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito*. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 351-386.

contraponto ao direito vigente³³⁸. Especificamente para os romanistas, a equidade três facetas: (i) criticar o direito; (ii) facultar uma interpretação adequada de leis e contratos e (iii) possibilitar um meio de decisão diferente do proporcionado pelo direito³³⁹.

Segundo narra ANTONIO MENEZES CORDEIRO, na origem grega, se a equidade durante o *ius romanum* serviu de bitola ao pretor para a complementação do direito, no período clássico acabou imputada ao legislador autocrata, perdendo, em razão disso, um sentido particular. Segundo o autor, nesse momento inicia-se a confusão entre os conceitos de boa-fé e equidade, já que a situação de esvaziamento que passou a viver a equidade coincidiu com o similar momento atravessado pela boa-fé, então conhecida como *bona fides*³⁴⁰.

Aqui uma diferença importante entre o pensamento aristotélico e a formulação romana sobre a equidade deve ser bem destacada. Enquanto na visão de Aristóteles a equidade, como fator de correção do direito à luz do caso concreto, era uma noção interna ao direito e fortemente vinculada ao valor justiça, na versão consagrada no direito romano houve uma tendência de aproximar a equidade da misericórdia³⁴¹, levando a discussão para um campo extrajurídico. Tal fenômeno romano sofreu forte influência do direito canônico e também fortaleceu a ligação entre equidade e boa-fé pelo fio condutor da misericórdia, que passou então a ser um significado possível e comum às duas noções³⁴².

Arrematando sobre a aproximação entre os conceitos da boa-fé e da equidade, Antonio Menezes Cordeiro pontifica que:

“A mesma história que, à boa fé e à equidade, deu sentidos

³³⁸ Cf. RUGGIERO, Roberto. *Instituciones de Derecho Civil*. Madrid: Ed. Reus, s/d., v. I, p.19; Wolf, Ernestt. “Naturrecht und Gerechtigkeit”. In: MAIHOFER, Werner (Ed.) *Naurrecht oder Rechtspositivismus?* Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1966, p. 61, Apud TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, p.377.

³³⁹ CORDEIRO, Antonio Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 1198.

³⁴⁰ CORDEIRO, Antonio Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 1197-1198.

³⁴¹ CUNHA, José Ricardo. *A Justiça Diante da Lei na Razão Jurídica Contemporânea. Equidade, Razoabilidade e Proporcionalidade*. In: Antonio Cavalcanti Maia; Carolina de Campos Melo; Gisele Cittadino; Thamy Pogrebinschi. (Org.). *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito*. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 351-386.

³⁴² CORDEIRO, Antonio Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 1197-1198.

iniciais diferentes e mesmo origens culturais diversas, encarregou-se de as unir. Compreende-se, pois, que hoje ainda, as duas noções estejam associadas em termos menos claros, com uma facilidade acrescida pela vaguidade dos seus conteúdos.”³⁴³

Mas o que se deve destacar em relação à distinção entre a equidade com fundamento na justiça e a equidade com fundamento na misericórdia é que, enquanto a justiça é encarada como algo devido no momento da aplicação do direito, a misericórdia assemelha-se mais a uma graça concedida por aquele que tem o poder de decidir³⁴⁴. Tal observação é importante porque no presente trabalho parte-se da premissa que a utilização da equidade não é uma mera liberalidade ou clemência, mas sim um dever por parte do aplicador do direito, que não pode se eximir de decidir conforme os valores e princípios contidos na lei e no direito visando à regulação justa, na proporção exata do fato.

Outro ponto importante diz respeito à extensão da utilização da equidade. CARLOS MAXIMILIANO³⁴⁵ bem destaca que a equidade é uma noção que obteve prestígio mesmo entre juristas mais tradicionalistas, que reconheciam ao menos sua função de princípio geral do direito e sua aptidão para suprir as eventuais lacunas deixadas pela incompletude ínsita às leis. Vale dizer, no caso de lacunas até mesmo os adeptos do positivismo jurídico reconheciam a possibilidade de utilização da equidade como forma de integração do direito, envidando inclusive esforços para confinar as possibilidades da equidade nesse campo, afastando-a da feição corretiva da legislação vigente, ou seja, da sua função de atuar como redutor por vezes *contra legem*³⁴⁶ do que Aristóteles chamava de justo legal.

Sobre isso é preciso explicar que embora seja possível encontrar menção à possibilidade da equidade atuar *contra legem*, já que acaba por atenuar o sentido literal mais imediato da regra, tal afirmação é verdadeira apenas se tomada no

³⁴³ CORDEIRO, Antonio Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 1197-1198.

³⁴⁴ CUNHA, José Ricardo. *A Justiça Diante da Lei na Razão Jurídica Contemporânea. Equidade, Razoabilidade e Proporcionalidade*. In: Antonio Cavalcanti Maia; Carolina de Campos Melo; Gisele Cittadino; Thamy Pogrebinski. (Org.). *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito*. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 351-386.

³⁴⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito – 3ª edição ampliada*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941, pp. 212-216.

³⁴⁶ CUNHA, José Ricardo. *A Justiça Diante da Lei na Razão Jurídica Contemporânea. Equidade, Razoabilidade e Proporcionalidade*. In: Antonio Cavalcanti Maia; Carolina de Campos Melo; Gisele Cittadino; Thamy Pogrebinski. (Org.). *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito*. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 351-386.

sentido estritamente formalista.

Noutras palavras, ainda que a utilização da equidade importe, em alguns casos, na não aplicação de determinada regra a um caso concreto em razão de suas peculiaridades, não está se tratando em verdade de agir contra a disposição legal, mas sim de se atuar na preservação da própria justiça e da autoridade daquela determinada previsão legal. Ao contrário, aplicar uma regra a situações que se afastem da sua finalidade última, ou que em razão de circunstâncias fáticas específicas assim desaconselhem, pode ser encarado, em um sentido menos formalista e mais substantivo, como descumprimento do direito, entendido esse em sentido amplo de modo a incluir não apenas a regra que rege o caso concreto, mas toda a ordem de valores, princípios e regras.

Seguindo essa linha, e discorrendo sobre a possibilidade de atenuação do rigor da lei, GADAMER assim pontifica:

“Pode acontecer que, devido às características de uma situação concreta, aquele que aplica a lei seja obrigado a atenuar o rigor da lei. Mas atenuar o rigor da lei não significa não aplicar o direito que exprime a lei, nem permitir um laxismo ilegítimo. Quando se atenua o rigor da lei não se está “renunciando” a ela; ao contrário, sem essa atenuação não haveria verdadeiramente justiça.”³⁴⁷

Com isso se quer dizer que atenuar o rigor de uma norma ou deixar de aplicá-la em razão da equidade não significa se afastar do direito, especialmente quando se entende que direito e justiça estão intimamente imbricados. Tal afirmação está intimamente relacionada com as premissas teóricas adotadas nesse trabalho, que partem de uma visão pós-positivista do direito e, por conseguinte, admitem que do ponto de vista metodológico o direito não se esgota em operações de mera subsunção do fato a norma, devendo procurar alcançar resultados justos³⁴⁸.

³⁴⁷ GADAMER, Hans-Georg. O Problema da Consciência Histórica. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998, p.53.

³⁴⁸ Nesse sentido, são precisas as palavras de José Ricardo Cunha: “Essa questão dos resultados que merecem ser procurados através do direito é sem dúvida o aspecto central da teoria jurídica numa perspectiva pós-positivista. É mister compreender que há uma meta maior para o direito que não se finda n o estabelecimento de uma ordem qualquer, mas que se realiza quando essa ordem é capaz de assegurar determinados valores historicamente produzidos. Contudo, os valores atinentes a tal ordem não podem ser tomados apenas como meta ou finalidade externa ao direito, mas devem ser seu próprio fundamento, sua expressão maior, sua síntese como resultado de tudo que congrega em si mesmo. Dentre os principais valores que historicamente são associados ao direito, o que mais lhe fundamenta e expressa seu sentido é, sem dúvida, a justiça. Direito e justiça são conceitos recorrentes que tendem à plenitude apenas no processo de integração recíproca. Daí ser possível afirmar que a justiça deve ser entendida como verdadeira metassíntese do direito, já que o sentido de ser deste se configura naquela. Da mesma forma que o apelo da justiça surge antes de mais nada

Alípio Silveira³⁴⁹ afirma que há duas acepções para a equidade. A primeira seria uma acepção *lato sensu* em que a equidade constitui o princípio supremo quer seja elaboração do direito positivo, quer se trate da elaboração legislativa, quer consuetudinária, quer jurisprudencial. A outra acepção diria com uma equidade *stricto sensu*, que nada mais seria do que o mesmo princípio só que voltado à adaptação ou aplicação da norma jurídica ao caso concreto, ou da integração do caso omissis. Prossegue o autor para dizer que essa adaptação é necessária em qualquer norma, implicando certa dose de poder discricionário, persistindo, entretanto, a diferença entre normas rígidas e normas elásticas, sendo o poder discricionário mais restrito no primeiro caso e mais amplo no segundo.

ALIMAR BALEEIRO destaca que pela equidade, o aplicador não apenas irá suprir a lei silente, mas também interpretará e adaptará a lei que se expressar absurda em sua impessoalidade e generalidade abstrata, diante das condições inusitadas do caso especial em concreto³⁵⁰.

Embora não de forma totalmente coincidente, a utilização da equidade com tal finalidade corretiva de aplicação do direito ao caso concreto, assemelha-se ao que a doutrina portuguesa denomina da primazia da materialidade subjacente, subprincípio da boa-fé reconhecido inclusive pelo Supremo Tribunal Administrativo daquele país³⁵¹. Pelo princípio da primazia da materialidade o formalismo subsuntivo das regras é contraditado, permitindo considerações valorativas ou principiológicas sobre justiça da aplicação concreta da norma³⁵². Parece que, com as devidas adaptações, a doutrina portuguesa citada pode contribuir para o debate e dar racionalidade à

diante da indignação frente ao que é injusto, o apelo resulta da ameaça do torto, daquilo que não condiz com os valores próprios de uma ordem instituída justa.”In: CUNHA, José Ricardo. *A Justiça Diante da Lei na Razão Jurídica Contemporânea. Equidade, Razoabilidade e Proporcionalidade*. In: Antonio Cavalcanti Maia; Carolina de Campos Melo; Gisele Cittadino; Thamy Pogrebinski. (Org.). *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito*. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, pp. 354-353.

³⁴⁹ SILVEIRA, Alípio. *Conceito e Funções da Equidade Em Face do Direito Positivo (especialmente no direito civil)*. São Paulo, 1943, pp.23-24.

³⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro – 11ª edição*, atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P.683.

³⁵¹ “Com efeito na densificação do referido princípio da actividade administrativa relevam sobretudo dois princípios concretizadores da boa-fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança. (...) O princípio da primazia da realidade subjacente exprime a ideia de que o direito procura a obtenção de resultados efectivos, não se satisfazendo com comportamentos que, embora formalmente correspondam a tais objectivos, falhem em atingi-los substancialmente.” Acórdão STA nº 0589/11.

³⁵² LOPES, Pedro Muniz. *Princípio da Boa-fé e Decisão Administrativa*. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 287-292.

utilização da equidade como critério de correção.

Em passagem que esclarece a noção de primazia da materialidade subjacente, PEDRO MUNIZ LOPES ressalta que:

“A consideração do princípio da primazia da materialidade subjacente nestes termos, como um princípio de permissão de contra-corrente ao formalismo aplicativo das regras, centra a força normativa do princípio da finalidade a prosseguir pela actuação normativamente determinada pela norma de conduta administrativa. Na verdade, a desconsideração formalista da regra e a descoberta da ponderação de princípios subjacentes à regra não é mais do que a explicitação normativa daquilo que comumente é referido como interpretação teleológica, ou finalista, dos enunciados e que equivale, em rigor, ao levantamento da regra e à análise (e reponderação) do compromisso de princípios subjacente. É pacífico na literatura sobre o tema que a interpretação teleológica de enunciados se traduz, em termos correntes, na exclusão, no âmbito previsto da norma, de casos que ela em princípio regularia. No caso do princípio da primazia da realidade subjacente, tal ponderação finalista ocorre como imposição, ainda que *prima facie*, de uma norma do ordenamento, pelo que não se colocam problemas em abstrato quanto à legitimidade da desconsideração da conformidade ao disposto em regras válidas e vigentes.”³⁵³

Como bem destaca a passagem acima, a primazia da materialidade subjacente – que aproxima boa-fé e equidade –, em verdade, nada mais é do que uma redução teleológica. A diferença é que no campo de aplicação da boa-fé objetiva, tal redução passa a ser, como bem destacado pelo autor lusitano, uma imposição de uma norma do sistema, no caso, o princípio constitucional da boa-fé objetiva. Mas não só. Acrescente-se que tal redução teleológica passa ter uma pauta axiológica própria, qual seja, privilegiar um modelo de conduta ético, probo, leal e honesto, realizando o estado ideal de coisas almejado pela boa-fé.

Adentrando no direito tributário, não se pretende tratar da discussão sobre a possibilidade da equidade exercer um papel ab-rogante em relação à lei de incidência que viole a capacidade contributiva³⁵⁴. Além dos muitos aspectos que teriam que ser abordados, a discussão foge do tema da boa-fé e tem como barreira a ser transposta o art. 108, §2º do Código Tributário Nacional, que traz vedação expressa à utilização da equidade para dispensar o pagamento de tributos.

O enfoque que se pretende dar ao tema está na questão das sanções fiscais,

³⁵³ LOPES, Pedro Muniz. *Princípio da Boa-fé e Decisão Administrativa*. Coimbra: Almedina, 2011, pp.297-298.

³⁵⁴ Para um panorama sobre a discussão do tema ver. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, pp.386-388. Ver também: PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário – 2ª edição*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp.30-45.

que encontram um caminho mais tranquilo para sua utilização e deita fundamento tanto numa interpretação a contrário senso do art. 108, §2º do CTN, quanto da previsão genérica da equidade no art. 108, inciso IV, do Código Tributário Nacional³⁵⁵, aliada ao art. 112 do mesmo diploma legal³⁵⁶.

Diante do arcabouço teórico e legal apresentado, entende-se que a aplicação da equidade às multas fiscais, nas hipóteses em que as condições fáticas desabonam a própria finalidade da norma punitiva, é uma imposição da aplicação da equidade com seu fundamento na boa-fé. É dizer, aquele que se comportou segundo padrões éticos e leais de conduta não pode ser punido pela rigidez da norma que, segundo uma ponderação prévia e abstrata, não previu aquela situação fática específica, mas se tivesse prevista a teria retirado do campo de incidência da norma.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, são diversos os julgados que, em linha de princípio com o que aqui se defende, afastam a incidência da pena de perdimento ao terceiro que de boa-fé adquire mercadorias importadas com nota fiscal emitida por firma regularmente estabelecida³⁵⁷. Deve-se ressaltar que a maioria dos julgados sobre a matéria trata da questão sobre um ângulo da boa-fé subjetiva, citando culpa e dolo como elementos da regra sancionadora. Contudo, é necessário recordar que a regra geral do art. 136 CTN é a responsabilidade objetiva por infrações o que, não afasta a aplicação da boa-fé, apenas atrai a sua feição objetiva, devendo ser considerado não estado psicológico do agente, mas se este se portou segundo um padrão de conduta leal dentro de tal condição fática.

No que se refere à aplicação da equidade no âmbito administrativo, deve-se destacar que a legislação federal traz suporte normativo específico para o caso,

³⁵⁵ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...) IV - a equidade.

(...)

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

³⁵⁶ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

³⁵⁷ Por todos ver: STJ, Segunda Turma, AgRg no Ag 1422650/PE, relator Ministro Humberto Martins, DJe de 20/10/2011.

como destacam RICARDO LOBO TORRES³⁵⁸ e AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO³⁵⁹. De fato, o Ministro da Fazenda, pelo art. 4º do Decreto-lei nº 1.042/69, pode afastar a aplicação de penalidades relativas a infrações de que não tenham resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais, atendendo a erro ou ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato ou à equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive audiência de intento doloso³⁶⁰. Atualmente, tal dispositivo deve ser conjugado com a estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nessa linha, o art. 40 do decreto federal 70.235/72 estabelece que as propostas de aplicação de equidade quanto à dispensa total ou parcial de aplicação de penalidade pecuniária, que deverão atender às características pessoais ou materiais da espécie julgada, serão encaminhadas ao Ministro da Fazenda pelo Conselho.

Ou seja, o afastamento da penalidade pode e deve ser aplicada ainda na esfera administrativa por meio da aplicação da equidade, tendo sempre como parâmetro a atuação do contribuinte segundo os ditames da boa-fé.

Tratando das penalidades, mas no particular caso de planejamento tributário, MARCO AURÉLIO GRECO defende a aplicação da boa-fé como mecanismo para afastar a aplicação de sanções pecuniárias nos casos em que o contribuinte agiu segundo os padrões de boa-fé, especialmente nas hipóteses em que há dúvida razoável, em razão da complexidade da legislação, sobre o enquadramento da operação³⁶¹.

Nesse ponto, o autor ressalta a impossibilidade de apenar contribuintes por planejamentos hoje considerados abusivos, mas efetivados em período que a

³⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, pp. 393-394.

³⁵⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Discricionariedade da Autoridade Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 183, dezembro 2010, pp. 28-43.

³⁶⁰ Art 4º O Ministro da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá releva penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais atendendo:

I - A êrro ou ignorância escusável do infrator, quanto a matéria de fato; II - A eqüidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade pode ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal.

§ 2º O Ministro da Fazenda poderá delegar a competência que êste artigo lhe atribui.

³⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 564-565. A ideia defendida pelo autor se aproxima do decidido pela Suprema Corte Americana no caso *Cheek v. United States*, 498 U.S. 192 (1991), em que a dúvida razoável aliada a complexidade da legislação tributária foram consideradas defesas possíveis em casos de sonegação fiscal.

jurisprudência dos tribunais administrativos era amplamente favorável à liberdade quase irrestrita de utilização de fórmulas jurídicas. Época em que o conhecimento convencional majoritário apontava no sentido da impossibilidade da Administração Pública, sem lei específica, restringir a liberdade dos contribuintes de organizar seus negócios de modo a promover uma economia fiscal, como no idos dos anos 2000.

Note-se que em tal aplicação a noção de boa-fé afasta-se um pouco de sua vinculação com o princípio da segurança jurídica, consubstanciado na proteção da confiança legítima, e desloca-se para um conteúdo mais próximo da justiça ou da equidade. É dizer, não é justa a aplicação, no caso concreto, de uma penalidade àquele que, segundo padrões razoáveis de conduta, socialmente aceitos em um determinado contexto histórico, objetivamente cercou-se dos cuidados necessários.

Fica claro que há uma distinção em relação à impossibilidade de alteração de critérios jurídicos com efeitos retroativos, prevista no art. 146 do CTN. Não há a necessidade de que se busque uma decisão favorável em um caso idêntico ao que está sendo atualmente julgado – condição para aplicação do mencionado dispositivo. O que vale é uma análise da tendência jurisprudencial do tribunal administrativo que, no caso do então Conselho de Contribuintes Federal, por exemplo, era genericamente favorável à ampla liberdade de organização dos negócios³⁶² e, portanto, apta a gerar uma expectativa de se estar agindo dentro de parâmetros de boa-fé. Tal fato, aliado a esmagadora maioria do que era publicado pela doutrina mais influente à época era suficiente para causar um ambiente em que os contribuintes, seguindo padrões razoáveis de conduta, acreditassem que estavam fazendo a coisa certa.

Nesse caso, poderia se falar até na aplicação analógica do art. 100, parágrafo único do CTN, que prevê o afastamento da penalidade, dos juros e da atualização monetária para os contribuintes que observam as normas complementares. SERGIO ANDRÉ ROCHA propõe tal aplicação analógica aos casos de contribuintes que

³⁶² Entre outros da mesma época, destaca-se o Acórdão nº 101-93616, julgado em 20/09/2001 pelo então Conselho de Contribuintes Federal, assim ementado: “

“IRPJ- CSLL- SIMULAÇÃO – OPERAÇÕES DE SWAP- Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação. Recuso provido.”

observam os atos reiterados praticados pela Fazenda³⁶³. Parece que uma jurisprudência do tribunal administrativo responsável por decidir a matéria pode ser sim equiparada a um ato reiterado da Fazenda, nos termos propostos pelo autor.

RICARDO LODI RIBEIRO apresenta também o princípio da proteção da confiança legítima como remédio para ilidir multas pecuniárias de contribuintes de boa-fé³⁶⁴. Muito provavelmente tal caminho levará na maioria das vezes ao mesmo resultado que aqui se defende. Entretanto, prefere-se não adotar esta nomenclatura para tal situação por se acreditar, conforme já destacado, que a proteção da confiança é um subprincípio da boa-fé que está mais diretamente vinculado à segurança jurídica e, portanto, apresenta um modelo de aplicação baseado em tal ideia.

Na hipótese descrita, parece que os valores ligados à boa-fé que mais diretamente influenciam na solução do caso são a razoabilidade³⁶⁵ e a equidade³⁶⁶. Vale dizer, aplicar em concreto a previsão abstrata de multa diante de determinado quadro fático em que o contribuinte agiu segundo padrões objetivos de honradez é amplamente contrário à finalidade da norma punitiva e à equidade.

O liame com razoabilidade nesse caso ocorre por conta de uma vertente desse princípio que normalmente não é muito explorada pelos autores que tratam do tema, mas que Humberto Ávila bem destaca. Para o professor gaúcho, o postulado da razoabilidade exige a harmonização da norma geral com o caso individual, e impõe na aplicação das normas jurídicas a consideração daquilo que normalmente

³⁶³ “Em nome da proteção da confiança legítima do contribuinte também se pode cogitar de uma aplicação analógica do disposto no parágrafo único do art. 100 nas situações em que o contribuinte observar não uma “norma tributária complementar”, mas sim atos reiteradamente praticados pela Fazenda.” ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*, 3ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 71. É preciso destacar que o autor sugere tal aplicação analógica com base no princípio da proteção da confiança, contudo, discorda-se do autor apenas nesse ponto, em relação ao fundamento, que parece melhor representado pela boa-fé na sua dimensão de equidade.

³⁶⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, pp.249-250.

³⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 174.

³⁶⁶ Nesse sentido, Ivan Taulil Rodrigues, antes de concluir que o imperativo da boa-fé fornece um precioso instrumento de moralização do direito, ressalta que a preocupação ética com o enquadramento dos atos e negócios individuais, e sua conseqüente responsabilidade social, atua na ampliação do princípio da boa-fé e num esforço direcionado à justiça material. RODRIGUES, Ivan Taulil. “O princípio da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93. São Paulo: Dialética, 2003, p. 37

acontece³⁶⁷. Assim, destaca que a razoabilidade atua na interpretação dos fatos descritos em regras jurídicas, exigindo determinada interpretação como meio de preservar a eficácia dos princípios axiologicamente subjacentes³⁶⁸. Do contrário, interpretação diversa dos fatos levaria à violação de algum princípio constitucional.

Transportando para o que aqui se trata, é a boa-fé que confere esse conteúdo axiológico próprio nas situações aplicáveis às sanções tributárias. Ou seja, os dois princípios no caso das multas atuam de forma imbricada, aliás, como destaca a maioria dos julgados sobre tema, embora sem chegar a esse nível de refinamento na argumentação³⁶⁹.

Resta dizer que para Humberto Ávila nessas hipóteses a regra incide, mas em razão da inadequação do suporte fático a finalidade da regra, não é aplicada e a consequência jurídica, portanto, não ocorre³⁷⁰. Assim, razoabilidade serve de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária, mas não suficiente para sua aplicação. Finaliza embasando tal viés da razoabilidade no princípio da justiça, constante no preâmbulo e no art. 3º da CRFB.

À guisa de conclusão parcial, registre-se que boa-fé e razoabilidade nesse ponto se imbricam para atuar especificamente no campo punitivo do direito tributário. A primeira fornece o conteúdo ético que serve de barreira à aplicação da norma sancionadora a determinados suportes fáticos. A segunda impõe, em todos os casos, a prévia interpretação dos fatos de modo que se confirme se foram respeitados os princípios subjacentes à regra. Aplicadas de forma conjunta, são capazes de ilidir a aplicação de penalidades tributárias por violação a dimensão de equidade da boa-fé.

³⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 174.

³⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 175.

³⁶⁹ Por todos, ver STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 1129805/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves DJe de 13/05/2011

³⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 176.

5 PRINCÍPIO DA BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO: CAMPOS DE APLICAÇÃO PRÁTICA

5.1 Boa-fé, equidade e sanções tributárias

Não são poucas as questões polêmicas que envolvem as sanções tributárias, mas antes de avançar é preciso primeiro definir algumas ideias. A inobservância das obrigações tributárias, seja por ação ou omissão do sujeito passivo, considera-se, em sentido amplo, um ilícito tributário. Com o objetivo de reprimir tais atitudes a própria legislação tributária traz as penalidades que devem ser aplicadas aos infratores. Estas penalidades são chamadas de sanções tributárias.

Entre os exemplos de sanções tributárias destacam-se: a penalidade pecuniária, a apreensão de mercadorias, o regime especial de controle³⁷¹. Sendo a mais usual e, portanto, polêmica delas a penalidade pecuniária, que também são genericamente conhecidas como multas tributárias.

Como tentativa de conter os eventuais abusos no manejo das penalidades pecuniárias, o princípio do não-confisco tem sido utilizado como principal móvel interpretativo. Previsto inicialmente no art. 150, IV da CRFB/88 como vedação da utilização dos tributos com efeito de confisco, a jurisprudência do STF já há muito tratou de expandir a sua utilização também para contenção de multas tributárias excessivas³⁷².

³⁷¹ EMENTA: (...) 2. ICMS: regime especial de fiscalização: ausência de ofensa ao princípio da isonomia (CF, art. 5º, II) e à garantia constitucional da liberdade de trabalho (CF, art. 5º, XIII): não incidência, no caso, das Súmulas 70, 323 e 547, que versam sobre a proibição de restrições à atividade econômica como meio coercitivo de pagamento de tributos. STF, Primeira Turma, RE 474241 AgR, Relator Ministro Sepúlveda Pertence DJ de 08/092006.

³⁷² Por todos, ver: Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. II – A questão referente à não demonstração, pelo recorrido, do caráter confiscatório da multa discutida nestes autos, segundo os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência desta Corte, não foi arguida no recurso extraordinário e, desse modo, não pode ser aduzida em agravo regimental. É incabível a

Embora se trate de uma garantia constitucional expressa, no caso de aferição da constitucionalidade das multas, a vedação ao confisco não é capaz de dar um tratamento adequado ao tema ao menos de forma isolada. Principalmente porque, do ponto de vista argumentativo, a sua utilização não é propícia para verificação do limite legítimo dessas multas levando em consideração a finalidade que estas devem cumprir na ordem tributária, em regra, punitiva. Tampouco ajuda no cotejamento das razões fáticas que podem levar determinada multa a, no caso concreto, ter uma incidência reconhecidamente excessiva³⁷³. Por conseguinte, com um enfoque apenas no aspecto quantitativo das multas, não oferece apoio para as hipóteses em que a penalidade ilegítima e deve simplesmente ser afastada como um todo, em razão de condições fáticas especiais.

Em razão disso, a proposta para uma análise constitucionalmente adequada das multas tributárias deve necessariamente albergar parâmetros de controle que leve em consideração a razoabilidade, a proporcionalidade e a boa-fé como equidade.

Para o objeto do presente trabalho importa a contribuição da boa-fé objetiva e da razoabilidade. Conforme já destacado no capítulo anterior, a razoabilidade e a boa-fé tem uma aproximação teórica e metodológica clara e, na prática, por vezes, tem uma aplicação difícil de ser separada. Não por outra razão, não são poucas as decisões judiciais que ao resolver problemas concretos, inclusive em caso de

inovação de fundamento nesta fase processual. III – Agravo regimental improvido. STF, Segunda Turma, RE 632315 AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 14-09-2012.

³⁷³ Nesse sentido três argumentos parecem definitivos para se abandonar a pseudo proteção conferida pela utilização isolada do não-confisco e buscar bases argumentativas mais sólidas para o tratamento de tais questões: (i) em verdade, o princípio do não-confisco atua mais como um recurso retórico do que como um argumento sólido que possa fundamentar a ilegitimidade, no caso concreto, de uma multa tributária. Mesmo quando as decisões do STF utilizaram-se do não-confisco, a proporcionalidade, ainda que de maneira intuitiva, foi o argumento principal para se declarar como confiscatória as multas tributárias. Foi assim, por exemplo, no julgamento da Medida Cautelar na Adin 1.075, que declarou como confiscatória uma multa de mora de 300% sobre o imposto devido; (ii) caso não haja o recurso à proporcionalidade e à razoabilidade, as decisões correm um risco considerável de caminhar para o puro subjetivismo como no RE 81.550, com claros prejuízos para a democracia e para a segurança jurídica; e (iii) o último argumento que concilia também aspectos ligados ao direito processual é a verificação de recentíssimos julgados da 2ª turma do STF que vem inadmitindo recursos extraordinários que objetivam declarar a inconstitucionalidade de multas reputadas como confiscatórias como, por exemplo, o RE 565341 AgR, da relatoria do ministro Joaquim Barbosa.

aplicação de sanções, fazem referência às duas noções, considerando ambas como móveis interpretativos relevantes para a solução do caso³⁷⁴.

Em segundo lugar, parece urgente o incremento de previsões legislativas que confirmem à Administração, principalmente aos tribunais administrativos, um poder maior de readequação das multas aplicadas, seja pela requalificação, seja pela diminuição pura e simples a partir de critérios legais que introduzam nessa aplicação valores como justiça e boa-fé³⁷⁵, a exemplo da previsão hoje existente na legislação federal.

Afora isso, ainda que sem um permissivo legal expresso, sustenta-se que também o administrador e, portanto, com mais razão os julgadores administrativos de segundo grau, devem cumprir a Constituição. Relembre-se que de acordo com a tese que aqui se sustenta a aplicação da dimensão de equidade da boa-fé objetiva não importa na declaração de inconstitucionalidade da norma de incidência que, portanto, incide. Em tais hipóteses apenas não haverá a aplicação da norma diante de um quadro fático específico.

Não se nega que a existência lei, ou ao menos de um ato normativo secundário, definindo alguns parâmetros para tal negativa de aplicação possa dar maior segurança e uniformidade de tratamento às questões. Todavia, caso essa regulamentação não exista, isso não pode ser um óbice à aplicação de um princípio desse jaez constitucional.

Note-se que não se trata aqui de entrar na vetusta discussão sobre a possibilidade dos tribunais administrativos declararem a inconstitucionalidade de leis. Mas sim, partir-se da premissa hoje quase indiscutível de que todos são

³⁷⁴ Nesse sentido: STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 1129805/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe de 13/05/2011.

³⁷⁵ Nesse sentido: RECURSO ESPECIAL. ISS. NÃO-RECOLHIMENTO. BOA-FÉ. AFASTAMENTO DA MULTA. ARTIGO 136 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. MATÉRIA DE FATO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA. O egrégio Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, afastou a multa punitiva, quando demonstrada a boa-fé do contribuinte, ao fundamento de que "o judiciário pode graduar ou excluir a multa, de acordo com a gravidade da infração, e com a importância desta para os interesses da arrecadação" (RE n. 61.160/SP, rel. Min. Evandro Lins e Silva, 19.3.1968). Verificada a possibilidade de redução ou exclusão da punição diante da boa-fé do contribuinte, não é possível a esta Corte rever a posição do Tribunal de origem a esse respeito, visto que adotada com base no exame dos autos. Trata-se de questão probatória, cujo exame é vedado em recurso especial, nos termos da Súmula n. 7, deste Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial não conhecido. STJ, Segunda Turma, REsp 184576/SP, Relator Ministro Franciulli Netto DJ de 31/03/2003.

interpretes e devem respeito à Carta Magna. Portanto, a aplicação direta de um princípio constitucional, como são os princípios da razoabilidade e da boa-fé, passariam longe desse tipo de discussão.

Com efeito, o afastamento da penalidade pode e deve ser aplicada ainda na esfera administrativa por meio da aplicação da equidade, tendo sempre como parâmetro a atuação do contribuinte segundo os ditames da boa-fé e naquelas situações em que as condições materiais de aplicação vão contra a própria *ratio* que a regra veícula.

Em matéria de direito aduaneiro há os julgados que afastam a aplicação da pena de perdimento, nas hipóteses em que o administrado atuou de boa-fé, por exemplo, ao comprar mediante a apresentação de nota fiscal de firma estabelecida no país³⁷⁶.

Outro julgado também da lavra do STJ talvez seja ainda mais paradigmática para a aplicação da boa-fé nessa seara. Tratam-se daquelas hipóteses no campo do ICMS em que a documentação fiscal é declarada inidônea pela administração tributária por alguma irregularidade por parte do vendedor, sendo determinado o estorno do crédito e aplicada a sanção repectiva. Em tais casos, em decisão proferida em sede de recurso repetitivo, o STJ esbeleceu os parâmetros do que considera um agir segundo os ditames da boa-fé e autorizou a manutenção do crédito e o afastamento da sanção aplicada³⁷⁷. Em apertada sínteses, considerou que desde que o adquirente comprove que a compra e venda de fato aconteceu e que a declaração de inidoneidade seja posterior a operação, considera-se que este respeitou a em boa-fé³⁷⁸.

Ainda que tais decisões não façam referência expressa à equidade, mas sim à boa-fé, parece claro que é uma materialidade inusitada e não pensada pelo legislador, à desafiar a próprio *ratio* que norteou a instituição da regra, de modo que

³⁷⁶ Veja-se: "(...) Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, a aquisição, no mercado interno, de mercadorias importadas mediante apresentação de nota fiscal emitida por firma regulamente estabelecida gera a presunção de boa-fé do adquirente. Precedentes: AgRg no Ag 1.217.747/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 16.9.2010, DJe 8.10.2010; AgRg no REsp 1.061.950/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 5.11.2009, DJe 27.11.2009. (...)” STJ, Segunda Turma, AgRg no Ag 1422650/PE, relator ministro Humberto Martins DJe de 20/10/2011.

³⁷⁷ STJ, Primeira Seção, REsp 1.148.444/MG, relator. ministro Luiz Fux, DJe de 27/04/2010.

³⁷⁸ STJ, Segunda Turma, REsp 1201929/SP, relator ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 04/03/2011

ainda que ocorra a incidência, a boa-fé bloqueia a aplicação das consequências jurídicas, nos exatos termos aqui já propostos.

Ou seja, no que se refere às sanções tributárias há um vasto campo de aplicação da boa-fé como forma de afastar o poder punitivo da administração, em situações que o contribuinte tenha se pautado segundo padrões socialmente aceitos de boa-fé.

5.2 Boa-fé, cooperação e parcelamento

O Parcelamento, desde o advento da lei complementar nº 104/01, foi alçado à categoria de hipótese autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI do CTN. Antes da referida alteração legislativa, era amplamente reconhecida a possibilidade de instituição de parcelamento em matéria tributária como subespécie de moratória, prevista desde a redação original do CTN no art. 151, inciso I³⁷⁹. Complementando o regramento específico do parcelamento tributário pelo CTN e corroborando com a posição daqueles que aproximam o instituto ao da moratória, o art. 155-A estabelece, para o que é relevante para esse estudo, que: (i) salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento não importa na exclusão de multa e juros; (ii) se aplique subsidiariamente ao parcelamento as disposições do CTN sobre moratória³⁸⁰.

A moratória é uma prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário

³⁷⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro – 16ª edição*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 407. No mesmo sentido, considerando o parcelamento como espécie do gênero moratória, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 550.

³⁸⁰ CTN: Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. § 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

concedida pelo credor ao devedor³⁸¹, logo, o parcelamento pode ser definido como uma moratória que importa no pagamento parcelado da dívida, na forma, prazo e condições previstas em lei³⁸². É preciso destacar que, a depender das condições específicas, alguns autores consideram que determinados parcelamentos são verdadeiras hipóteses de transação, como afirma de maneira categórica ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY³⁸³ em relação ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis), instituído pela Lei Federal nº 9.964/00.

Investigar a exata natureza jurídica do instituto do parcelamento não é o objetivo do presente trabalho, ainda que se reconheça relevância no tema. Isso porque o parcelamento e a moratória são hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto que a transação, nos termos do art. 171 do CTN, é hipótese de extinção do crédito tributário, o que leva, inexoravelmente, a consequências jurídicas distintas. Todavia, para o que se propõe, importa mais os pontos de contato do que os de afastamento. Nesse sentido é inescapável a nota de consensualidade presente nos dois institutos, já que tanto o parcelamento quanto a transação, mesmo dependendo de previsão legal anterior a sua instituição, têm como característica, ao contrário da obrigação tributária principal³⁸⁴, a manifestação de vontade do devedor optante.

Isso porque, no bojo da grande maioria dos parcelamentos extraordinários, além da possibilidade de pagamento parcelado do débito, são instituídos uma série de direitos e obrigações que, embora previstas genericamente na lei de regência do benefício, dependem da anuência do devedor e de posterior ato, expresso ou tácito,

³⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário – 21ª edição, revista atualizada e ampliada*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 161.

³⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 550.

³⁸³ O autor, em trabalho específico sobre a transação em matéria tributária, sustenta a tese de que já se lança mão de diversos instrumentos atualmente, em regra não contestados, que embora tenham roupagem diversa, são verdadeiras formas de transação em matéria tributária. Especialmente, quando se considera os diversos requisitos – renúncia a direitos, sujeição a um regime especial de fiscalização, etc. – que constam da legislação de regência dos diversos parcelamentos extraordinários instituídos pela União Federal nos últimos anos. Como exemplos o autor traz as leis federais: 9.964/00 (Refis); 10.684/03 (Paes), Medida Provisória 303/06 (Paex), 11.941/09 (Refis da Crise). GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação Tributária – Introdução à Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, pp. 27-33. No mesmo sentido, também considerando o Refis como uma transação, do ponto e vista material, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 565.

³⁸⁴ Conforme preceito do art. 3º do CTN, a obrigação principal é uma prestação pecuniária obrigatória, ou seja, *ex lege*, e vincula independente de manifestação de vontade expressa do sujeito passivo em relação ao seu surgimento.

por parte do credor, atestando o cumprimento de todos os requisitos legais. Como se percebe, tal situação se assemelha em muito com um acordo. Ou então, utilizando-se por empréstimo uma figura do direito civil, um contrato de adesão³⁸⁵. Nessa modalidade de acerto as regras são estabelecidas unilateralmente por uma das partes, embora dependam da concordância da outra parte que, em geral, não tem o poder de discuti-las, mas apenas o direito de aceitá-las ou não³⁸⁶.

Se no âmbito das relações tributárias em geral o princípio da boa-fé objetiva já é amplamente sentido, talvez no espaço que se abre para discutir a interpretação das regras e a validade dos atos expedidos no domínio dos diversos parcelamentos tributários existentes, essa influência seja ainda mais evidente. Por uma razão, é no parcelamento que o direito tributário, ao menos no que diz respeito à formação das obrigações, mais se aproxima do direito privado – berço da boa-fé –, em razão da necessidade de acordo de vontades entre fisco e contribuintes. Em tais situações se torna ainda mais fácil e justificado a utilização noção de boa-fé como forma de interpretar as regras do parcelamento, fazer a integração do acordo em caso de lacuna, obrigar a adoção de um comportamento cooperativo e probo e limitar o exercício de posições jurídicas válidas, porém contrárias a padrões éticos de conduta. Isso tudo para ambas as partes, sujeito passivo e ativo da relação jurídica.

Aqui, por certo, a aplicação da boa-fé, e de outros princípios, irá importar numa mitigação da ideia de legalidade que, para maioria doutrina do direito tributário, tem um espaço de destaque sem paralelo com outros ramos do direito atual. Explico. Sendo fiel às premissas inicialmente lançadas no início do trabalho, acredita-se que, no estágio atual da cultura jurídica, o direito tributário precisa acompanhar o movimento, já iniciado em outros ramos do direito, de abertura aos influxos de um constitucionalismo renovado, comumente chamado de neoconstitucionalismo. Nessa esteira, não há desconforto em afirmar que eventual abrandamento do princípio da legalidade, desde que ponderado com outros princípios igualmente dotados de estatura constitucional, pode ser a resposta constitucionalmente mais adequada e, destarte, a que deverá ser seguida.

³⁸⁵ BENJAMIN, Antônio Herman V., MARQUES, Claudia Lima e BESSA, Leonardo Roscoe. *Manual de Direito do Consumidor*. São Paulo: Renovar, 2008, p. 287.

³⁸⁶ Considerando as semelhanças entre os parcelamentos e os contratos de adesão há um julgado do TRF da 2ª Região que, inclusive, considerou a boa-fé para solução do caso. Ver: AG 201202010018588, Desembargadora Federal Salete Maccaloz, TRF2 – Terceira Turma Especializada, E-DJF2R - Data::20/09/2012.

Exatamente nesse sentido já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, em decisão que merece aplausos. Na hipótese, tratava-se de contribuinte optante pelo parcelamento especial previsto na lei federal nº 10.623/03 (Paes) que, decorridos quatro anos do início do parcelamento, foi excluído do parcelamento sob a alegação de que não teria requerido a desistência dos recursos e impugnações administrativas no prazo legalmente assinalado. Ao julgar o caso em sede de recurso repetitivo, o STJ, em acórdão da relatoria do ministro Luiz Fux,³⁸⁷ entendeu que, tendo permanecido em dia com os pagamentos ao longo de todo esse tempo, o contribuinte não poderia ser excluído pela administração tributária – mesmo que baseada na letra expressa da lei de regência do parcelamento – por não ter cumprido tal exigência legal.

Na linha do que argumentou o STJ, a demora da Administração Tributária em exercer o seu poder-dever de excluir o contribuinte que de boa-fé manteve-se adimplente com os pagamentos – finalidade última do programa de parcelamento – gerou uma expectativa na manutenção do acordo. Do ponto de vista normativo, aduziu-se a incidência do princípio da proteção da confiança legítima, como corolário da boa-fé objetiva – dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes – e a proibição de agir contra os próprios atos como determinantes para a solução do caso.

A transcrição que se segue, de um trecho do voto do Ministro relator, é bem elucidativa da linha adotada na decisão, com a qual se concorda na integralmente. Observe-se:

“Como cediço, a *ratio essendi* do parcelamento fiscal consiste em: (i) proporcionar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação dos débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos; e (ii) viabilizar ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil ou incerto resgate, mediante renúncia parcial ao total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas. Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescida da boa-fé do contribuinte que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do Fisco, caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos.

³⁸⁷ STJ, Primeira Seção, REsp 1143216 / RS, Ministro Relator Luiz Fux.

Deveras, o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes, sendo certo que o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados por ambas as partes da relação obrigacional, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos.

Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima *nemo potest venire contra factum proprium*.”

Do ponto de vista teórico, é importante destacar no trecho citado que o STJ expressamente consagrou a aplicabilidade da boa-fé objetiva nas relações obrigacionais de direito público, fazendo referência a uma ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútua, na qual a tensão entre a tutela da dignidade do devedor e da satisfação do crédito do titular ativo, é mediada pela boa-fé objetiva e sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos³⁸⁸.

No que diz respeito ao caso concreto julgado, o STJ considerou que, apesar da existência de regra expressa que determina a exclusão do parcelamento por descumprimento de suas condições – a falta de pedido de desistência em relação às reclamações, aos recursos administrativos e às contestações judiciais –, o fato de a Administração Tributária ter tolerado, ainda que de forma tácita, tal situação por um considerável lapso de tempo, gerou a legítima expectativa no contribuinte de não ser excluído do parcelamento por conta dessas circunstâncias. É preciso dizer que o contribuinte permaneceu adimplente com aquela que é a principal obrigação do parcelamento tributário: o pagamento periódico e pontual das prestações avençadas³⁸⁹.

Diante dessa condição, desviando o olhar da parte que descumpriu uma das condições e lançando-o para a administração, que tem o poder-dever de promover a exclusão, de fato o não exercício dessa prerrogativa por um lapso de tempo

³⁸⁸ Nesse sentido é a posição de Karl Larenz para quem a boa-fé demanda também um respeito recíproco em todas as relações que envolvam uma intensa e longa colaboração, respeito ao outro também no exercício de direitos e, de maneira geral, um comportamento que se pode esperar entre aqueles que honestamente participam da relação. Finaliza o autor estendendo tais observações também ao direito público. LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1985, p. 98. No Brasil, também nessa linha, ver COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, pp. 32-34.

³⁸⁹ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 164.

considerável, em que a administração tributária se manteve inclusive percebendo as parcelas, afigura-se abusivo em relação à própria finalidade da norma que lhe dá suporte e, portanto, viola a boa-fé sobre a perspectiva da legítima expectativa no contribuinte de manutenção do *status quo*.

Dando um passo a mais, ainda que a argumentação no acórdão não tenha chegado a esse ponto, parece claro que a desistência dos recursos e reclamações administrativas, bem como das ações judiciais existentes em relação aos débitos parcelados, era uma condição formal de menor importância, que deveria ter sido aferida pelo Fisco no momento do ingresso no parcelamento. Vale dizer, a adesão aos termos do parcelamento previsto na lei nº 10.623/03, ao menos em relação aos créditos por ele abrangidos, já importava na assinatura de um termo de reconhecimento de dívida que, na opinião de ampla maioria da jurisprudência³⁹⁰, impede discussão posterior quanto à legalidade dos créditos parcelados.

Ou seja, a exigência da administração tributária de que o contribuinte optante desista expressamente de cada um dos processos, judiciais ou administrativos, em que se travava discussão sobre os créditos objeto do parcelamento tinha como principal objetivo acelerar a extinção de tais lides, colocando tal tarefa como condição e sob a responsabilidade do contribuinte. Contudo, de uma forma ou de outra, tem a Fazenda condições de ela própria requerer a extinção de tais processos administrativos e judiciais com base na juntada de documento comprobatório próprio, ou seja, o termo de reconhecimento de dívida assinado.

Em termos mais simples, não tendo verificado no momento próprio uma condição formal de ingresso de menor importância, não pode o Fisco, ainda que a legislação de regência expressamente lhe confira essa função, passados mais de quatro anos de parcelamento pontualmente adimplido, utilizar de uma posição jurídica de vantagem para excluir o contribuinte do parcelamento. Adotar tal posição viola a boa-fé objetiva na sua expressão de *venire contra factum proprium* e o dever de cooperação de que deve pautar as relações obrigacionais de trato contínuo, mesmo no âmbito do direito público.

³⁹⁰ Por todos, ver STJ, EDcl no REsp 1218835/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2013, DJe 29/05/2013: “1. Firmou-se nesta Corte o entendimento de que a adesão ao PAES implica a impossibilidade de discutir a legalidade da cobrança de débito administrativo em ação judicial. Tal situação abarca tanto as ações que foram ajuizadas anteriormente à adesão ao PAES, quanto as ajuizadas posteriormente.”

A situação também demonstra de forma desabrida como, no contexto atual, uma crença quase mítica na legalidade estrita como solução para todas as questões em direito tributário, perde espaço e é incapaz de trazer, por si só, segurança jurídica ao Contribuinte, ao contrário do que imaginam até hoje muitos dos seus defensores.

Aqui cabe ainda mais um exemplo que bem demonstrar como a boa-fé como cooperação é capaz de vincular as duas partes da relação jurídica. A questão se refere ao valor das parcelas no bojo dos programas federais de reestruturação de dívidas. Ao menos em duas oportunidades, a União Federal editou parcelamento especiais em que o valor da parcela seria definido por um percentual da receita bruta do optante. Assim foi tanto na lei 9.964/00 (Refis), quanto na lei 10.684/03 (Paes). Na segunda hipótese havia a previsão de parcela mínima, na primeira nem isso. Dessa forma, firmou-se uma tendência jurisprudencial no sentido de que o parcelamento pressupõe que o valor das parcelas sejam capazes de quitar a dívida em período de tempo razoável, de modo que situações exdrúxulas como aquelas em que, com base em um percentual da receita bruta, a dívida seria quitada em cem ou duzentos anos, foi autorizada a exclusão do programa.

Infelizmente na fundamentação de tais decisões não houve menção expressa a boa-fé ou a cooperação, mas falou-se sobre a finalidade do parcelamento o que, em última análise, é um dos nortes do princípio da boa-fé aplicado às obrigações. Sobre o tema e com apoio na jurisprudência dos tribunais espanhóis, Amélia González Méndez destaca que uma das características da aplicação do princípio da boa-fé é a conexão existente entre o princípio e a finalidade econômico-social da obrigação em questão³⁹¹. A autora prossegue para fundamentar que a cooperação do contribuinte em matéria tributária decorre da natureza e finalidade dos tributos, como contribuição de toda a sociedade.

Para a aplicação que se propõe no caso em questão, nem é preciso ir tão longe. No parcelamento, como já dito, há um pedido de ingresso por parte do contribuinte que, no momento da execução de tal aceitação, está obrigado a cumprir as cláusulas escritas do parcelamento e também agir em respeito à boa-fé, o que significa respeitar também deveres anexos e não inscritos, mas que militam a favor o cumprimento da finalidade da obrigação. Usufruir dos benefícios de um

³⁹¹ MÉNDEZ, Amélia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p.164.

parcelamento fiscal, obtendo inclusive regularidade fiscal, viola a boa-fé na dimensão de cooperação.

Os dois exemplos acima, uma sob a perspectiva de cada lado da relação tributária, bem ilustram as potencialidades da boa-fé objetiva no campo do parcelamento em matéria tributária.

5.3 Boa-fé, princípio da cooperação e planejamento tributário

O tema do planejamento tributário é um bom exemplo para se mostrar outro momento em que o contribuinte se vê especialmente vinculado à boa-fé objetiva. Existiu uma longa discussão sobre a possibilidade da administração tributária controlar operações praticadas pelos contribuintes que, a despeito de manipularem fórmulas legais, eram consideradas abusivas³⁹². Essa discussão teve um refluxo total ante à forte ofensiva da administração tributária, especialmente na área federal, sem que houvesse nenhuma decisão judicial relevante pela inconstitucionalidade do controle em si do planejamento abusivo. Resta uma discussão, coarctada no momento da edição da lei complementar nº 104/00 e na tentativa frustrada de regulamentação do assunto, que diz com os limites de tal controle.

Fato é que a função interpretativa da boa-fé encontra um campo fértil de atuação no combate aos planejamentos tributários abusivos engendrados pelos contribuintes. A aplicação da norma prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, conjugada com o princípio da boa-fé, pode ser um cânone importante para se averiguar se, no caso concreto, o contribuinte conduziu seus negócios jurídicos segundo padrões médios aceitáveis de lealdade e boa-fé. Somente desse modo, seria afastada a aplicação do referido dispositivo ou, pelo menos, seria possível ilidir o pagamento das penalidades.

³⁹² Para um histórico de toda essa discussão, inclusive com referências ao direito comparado, ver TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

É dizer, no que se refere aos limites que dispõe o contribuinte para organizar seus negócios, a boa-fé tem um papel importante a desempenhar também como forma de justiça do caso concreto³⁹³. Operações semelhantes, efetuadas por empresas do mesmo ramo, mas em época e sob condições de mercado distintas podem levar a conclusões igualmente distintas no que se refere ao respeito ou não à boa-fé objetiva. A análise é casuística e, em certa medida, explica a existência de uma oscilação da jurisprudência do Conselho Federal de Recursos Fiscais a partir de um momento histórico mais recente³⁹⁴.

De todo modo, certo é que mesmo no âmbito do direito privado, a boa-fé surge como um limite à liberdade e ao exercício da autonomia privada, um dos grandes argumentos contrário ao controle das operações inconsistentes. Assim, também no que se refere aos efeitos tributários, com base nas premissas aqui lançadas e lastreadas solidariedade e na cooperação, não há como se considerar absoluto o direito de organização dos negócios privados. Se o respeito à administração tributária como fiadora da comunidade solidária formada por todos os contribuintes, nos dizeres de Tipke, é um mandamento de ética fiscal, controlar o abuso é função primordial da administração tributária.

Noutras palavras, a liberdade que tem o contribuinte de organizar os seus negócios não lhe autoriza a manipular fórmulas legais para consecução de operações que fogem completamente da prática comercial usual, com o mero objetivo de economizar no pagamento de tributos. Sobre o tema, após a edição do art. 187 do Código Civil, que positivou no Brasil o instituto do abuso de direito e faz menção expressa a boa-fé, Ricardo Lobo Torres passou a defender a sua aplicação também no campo tributário³⁹⁵.

Assim, no momento atual, no que se refere aqueles entes que dispõem pelo menos de um contencioso administrativo fiscal estruturado, é possível a utilização do art. 116, parágrafo único do CTN para controlar eventuais estruturas de planejamento tributário que se monstrem abusivas, contando com a boa-fé como um

³⁹³ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p.185.

³⁹⁴ Sobre a jurisprudência do CARF e trazendo um trabalho analítico de análise dos votos, ver SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial" – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

³⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 20-21.

meio de aferição da legitimidade dos negócios jurídicos celebrados em face da administração tributária. Caberá aos agentes fiscais a verificação se determinada operação seguiu os padrões de lealdade e retidão segundo os parâmetros dos usos e costumes da sociedade brasileira³⁹⁶.

Ao contrário do que defendem alguns³⁹⁷, a previsão da boa-fé na norma do abuso de direito reforça a sua atuação na espécie mas não gera a necessidade de que se declare ilícito o negócio jurídico para que se desconsidere, para fins fiscais, os efeitos que o contribuinte tenha pretendido dar a operação. Há, em verdade, a requalificação dos fatos³⁹⁸.

Em suma, para efetuar a interpretação e requalificação dos fatos, a boa-fé, que é em essência uma norma que dita padrões de conduta honrados, honestos e leais, desempenha um papel importante e contribui, pela sua vertente de boa-fé como cooperação, para que se permita que a finalidade última do recolhimento dos tributos, que diz com toda a sociedade, não se perca³⁹⁹. Ao impedir contribuintes mais organizados, e com maior acesso a recursos e informações, se esquivem de forma ilegítima do dever fundamental de contribuir com a manutenção da sociedade, a administração tributária atua para manutenção de um tratamento isonômico também na aplicação da lei⁴⁰⁰.

5.4 **Boa-fé, princípio da confiança legítima e a possibilidade do Fisco rever judicialmente decisões administrativas**

Uma questão que, embora reste um pouco adormecida, vez por outra volta a pauta de discussões é a possibilidade da Fazenda Pública recorrer ao Judiciário

³⁹⁶ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Tributário de Financeiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 216-217

³⁹⁷ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Tributário de Financeiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 217-221.

³⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 25.

³⁹⁹ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p.164.

⁴⁰⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25.

para rever decisões finais administrativas desfavoráveis ao Fisco. O tema ganhou importância com a edição do Parecer PGFN nº 1.087/2004, aprovado pelo Ministro da Fazenda, sendo portanto vinculante para toda a administração tributária federal, que acolheu a tese da possibilidade da União Federal ingressar em juízo para anular decisões administrativas eivadas de vícios de legalidade, de juridicidade ou de erro de fato⁴⁰¹.

Embora essa questão possa ser abordada de diversos ângulos, inclusive pelo processual no que diz com o interesse de agir, o enfoque aqui será o da boa-fé na sua dimensão de proteção da confiança.

É certo que independente da composição que apresente o hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, se paritária ou não, trata-se de órgão da administração federal, assim como a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, responsável pela representação judicial da União Federal em matéria tributária

Ao decidir no âmbito administrativo os recursos em matéria tributária, o CARF exerce o controle de legalidade que lhe compete e exaure sua função. Note-se que há no âmbito federal legislação própria que estrutura o CARF e estabelece o desenho institucional do contencioso administrativo que é amplamente utilizado por todos os contribuintes que confiam na possibilidade de um julgamento técnico. Para tanto há, inclusive, participação dos próprios contribuintes através da participação de membros de entidades de classe que os representam. Historicamente as decisões tomadas em caráter definitivo no âmbito administrativo pelo CARF são respeitadas pela administração tributária.

Outro ponto importante, essa administração tributária, conquanto dividida em vários órgãos especializados, tem um único ente personalizado que é a União Federal. Essa se move segundo a atuação de seus diversos órgãos, esses, contudo, sem personalidade jurídica própria. Com isso, o quadro traçado dá conta que tal pretensão de ir à justiça é, em verdade, perpetrada pelo mesmo órgão que administrativamente não tomou a decisão que entendia correta, à luz da melhor interpretação legal.

⁴⁰¹ ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal: controle do administrativo do lançamento tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 198-204.

Assim, a tese consagrada no parecer não se apresenta como a melhor. Uma visão atual do papel da administração tributária e dos valores que legitimam a sua atuação apontam sem dúvidas para a impossibilidade de utilização de tal expediente⁴⁰². Para além da discussão da inconveniência de um modelo fundado em tal premissa, qual seja da não vinculação da Administração às suas próprias decisões administrativas, do ponto de vista constitucional, e mesmo legal, tal postura é inaceitável.

Sob a dimensão da proteção da confiança, a boa-fé impõe que as partes numa relação jurídica permaneçam vinculadas em relação as suas atitudes geradoras de legítimas expectativas. Isso porque viola a segurança jurídica e o dever de lealdade que, após anos de discussão administrativa, aquele contribuinte que confiou no contencioso administrativo seja surpreendido com a tentativa da administração tributária, pela via judicial, impugnar tal decisão. Deve-se destacar que a mesma pessoa jurídica que proferiu a decisão administrativa, no caso a União Federal, iria depois à justiça, representada pela PGFN, para desconstituir a decisão.

É dizer, trata-se de caso de violação clara ao dever de boa-fé, mas especificamente, trata-se de atitude vedada pela noção segunda a qual *nemo potest venire contra factum proprium*. Ou: a ninguém é permitido ir contra seus próprios atos. Tal discussão traz incita uma reflexão sobre o papel do direito na regulação da tensão entre a permanência e o avanço, mas no caso parece claramente apontar para a manutenção da confiança do contribuinte que apostou no modelo de contencioso administrativo.

O modelo de aplicação do *venire contra factum proprium* que se propõe no presente trabalho é o descrito por ANDERSON SCHREIBER, que reconhece inclusive a possibilidade de aplicação ao direito tributário⁴⁰³. Para autor são pressupostos de aplicação do *venire contra factum proprium*. Para que a aplicação possa ocorrer o autor estabelece devem estar presentes: (i) um *factum proprium*, isto é, uma conduta inicial; (ii) a legítima confiança de outrem na conservação do sentido objetivo desta

⁴⁰² Sergio André Rocha, após também se manifestar de forma contrária ao parecer, destaca que a maioria da doutrina é contrária a sua aplicação. ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal: controle do administrativo do lançamento tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 198-204

⁴⁰³ SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e "venire contra factum proprium"*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 222-225.

conduta; (iii) um comportamento contraditório com este sentido objetivo (e, por isso mesmo, violador da confiança); e, finalmente, (iv) um dano ou, no mínimo, um potencial de dano a partir da contradição⁴⁰⁴.

Transportando tal modelo para o caso aqui tratado, deve reconhecer (i) como conduta inicial a decisão administrativa tomada em caráter definitivo pelo órgão responsável para tanto no âmbito da administração tributária federal; (ii) a legítima confiança do contribuinte estaria no fato de ter apostado recursos, energia e tempo na discussão administrativa; (iii) o comportamento contraditório seria a busca do judiciário para a anulação de ato próprio seu e, por fim, (iv) o dano ao contribuinte restaria definido pela necessidade de ter que novamente se defender, desta feita na via judicial, de débito que administrativamente já foi considerando indevido, tudo, óbvio, com os respectivos reflexos pecuniários.

Aqui cabe uma digressão para dizer que a mensagem que é passada aos contribuintes que resolvem apostar na discussão administrativa, em regra travada em um nível técnico mais elevado, é a pior possível. A partir do momento em que a decisão administrativa favorável ao contribuinte puder ser revista por iniciativa da própria administração tributária, a existência de um processo administrativo fiscal organizado terá se perdido e a credibilidade da administração tributária restará seriamente comprometida.

Faz-se por fim uma única observação, o que se tratou aqui foi da impossibilidade de utilização da medida como instrumento ordinário de revisão das decisões administrativas. Em casos de fraude, corrupção e improbidade administrativa no campo dos julgamentos tributários, os órgãos fazendários tem a obrigação de buscar a devida recomposição do dano, o desfazimento do ato e a punição dos agentes públicos envolvidos, tudo nos termos lei de improbidade 8.429/93. Para tanto, o poder executivo também é legitimado para a propositura de ação de improbidade e, por óbvio, para essas hipóteses não valem as observações feitas acima sobre o mencionado parecer. Tivesse o referido ato cingido-se às hipótese de improbidade, não mereceria retoque.

⁴⁰⁴ SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e "venire contra factum proprium"*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 132.

5.5 Boa-fé, princípio da cooperação e obrigações acessórias

Já se destacou que a relação entre administração tributária e contribuintes é uma relação de cooperação. Assim o tema da imposição de obrigações acessórias e dos limites para tanto, também pode receber um tratamento à luz da boa-fé objetiva. Aqui, a dimensão de cooperação vai vincular as duas partes da relação e impor tanto à administração tributária, que tem a competência para instituir as obrigações acessórias, quanto aos contribuintes, que tem o dever de cumpri-las, a manutenção de uma postura leal, proba e honrada.

É bem de ver que administração tributária está obrigada a agir de forma leal na edição de atos regulamentares e interpretativos que dão concretude à aplicação da legislação tributária. Mas não só. Impõe que as normas que criam obrigações acessórias, que não estão sujeitas ao princípio da legalidade, sejam factíveis e não importem em um inadimplemento necessário, objetivando apenas a arrecadação de multas e demais encargos.

Quanto à atividade normativa exercida pela própria administração tributária, que busca orientar os contribuintes no cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, devem ser claros e editados de forma a contribuir para o recolhimento adequado do tributo. Numa relação cooperativa não se admite que a administração crie embaraços abusivos às atividades empresariais dos contribuintes ou mesmo estabeleçam obrigações acessórias que, do ponto de vista prático, não podem ser cumpridas e tenham como objetivo principal gerar reiteradas sanções tributárias. Não há mais espaço para um Estado sem compromisso ético e que pretenda enganar o contribuinte.

AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ destaca que no curso da relação intersubjetiva mantida entre contribuinte e administração tributária, e como consequência desse vínculo jurídico-obrigacional, a lealdade que deve caracterizar o comportamento da administração deve se concretizar em deveres de informação, de colaboração e de assistência. Esses deveres devem ser cumpridos conforme a boa-fé, de modo a facilitar o adimplemento da obrigação tributária ou, desde um ponto de vista

negativo, não impedir que ele ocorra⁴⁰⁵. Por conseguinte, afigura-se contrário a boa-fé, e também ao espírito cooperativo que deve reger essa relação, que os órgãos administrativos forneçam informações incompletas, confusas ou equivocadas, induzindo a erro o contribuinte que pretende cumprir as suas obrigações tributárias⁴⁰⁶.

Como consequência, sempre que a administração tributária pratique ou deixe de praticar algum ato em violação ao seu dever de colaboração, informação e assistência, de tal ato não poderá decorrer nenhum efeito jurídico jurídico prejudicial a esfera de interesses do contribuinte.

Em respeito a reciprocidade, ínsita à boa-fé, tampouco são cabíveis atitudes por parte do contribuintes que estejam desconectadas do agir leal e cooperativo. Portanto, a norma citada impõe também aos contribuintes um dever de colaboração na apuração do valor justo dos tributos, tornando os contribuintes obrigados à colaborar com a fiscalização não criando obstáculos ilegítimos, à guardar os documentos que dão suporte à apuração dos tributos e à manter uma postura leal na prestação de informações que contribuam para a correta apuração dos valores a serem tributados.

A necessidade de se criar um ambiente cooperativo entre as partes que ocupam os polos passivo e ativo da relação jurídico-tributária torna-se ainda mais premente quando se leva em conta o quadro presente da administração tributária brasileira. Atualmente, isso é um dado de fácil constatação, a quase totalidade dos tributos depende da participação do contribuinte no momento da sua apuração.

É o contribuinte quem calcula, paga e fornece, através de declarações, o valor e as demais informações relativas ao tributo que considera devido, assumindo uma posição ativa em relação à constituição do crédito tributário por força de diversas obrigações acessórias criadas pela administração tributária, que passa a ter, na imensa maioria dos casos, uma função eminentemente corretiva e a *posteriori*. Esse quadro reforça a necessidade de se exigir e cultivar uma forma de atuar cooperativa com a administração tributária, trazendo padrões éticos também para a atividade do contribuinte que exerce uma influência direta na informação, apuração e liquidação

⁴⁰⁵ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p.171.

⁴⁰⁶ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p.172.

do crédito tributário⁴⁰⁷.

Também aos contribuintes, destacando a reciprocidade que deve pautar a relação entre esse e a administração tributária, são exigíveis deveres de informação, assistência e colaboração com a administração. Amelia González Méndez realça que toda ação ou omissão do contribuinte em desconformidade com os deveres de informação, apresentação de declarações ou outra documentação, manutenção de escrituração e registros que causem prejuízos à atividade administrativa são violadoras da boa-fé⁴⁰⁸.

Em suma, na instituição e no fiel cumprimento das obrigações acessórias a boa-fé também é capaz de desempenhar num papel relevante na condução da relação ao cumprimento de sua finalidade última, que não transige com atitudes desleais de nenhuma das partes da relação.

5.6 Boa-fé, princípio da cooperação e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda

Como já destacado, acredita-se que existe um vasto espectro de aplicação da boa-fé no direito tributário. Um deles, com certeza, é o campo dos tratados em matéria tributária, mais especificamente, na interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda, ou, simplesmente, CDTR's. Afora a influência do direito interno na interpretação das CDTR's, que será tratada mais a frente e onde por óbvio já se inseriria a boa-fé, cabe uma questão prévia. É possível a aplicação da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, ou, simplesmente, CVDT, cujo Brasil é signatário, às CDTR's? Ou as CDTR's constituem-se num modelo de tratado tão específico que passariam ao largo das normas gerais estabelecidas na CVDT? Tais questionamentos tornam-se relevantes por conta dos

⁴⁰⁷ SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos Dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como "suspenso". Biblioteca Digital revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, Nov./dez. 2010. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=70692>. Acesso em: 30 de dezembro de 2010.

⁴⁰⁸ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p.185.

critérios de interpretação constantes da CVDT, mormente o art. 31 que coloca a boa-fé como móvel interpretativo de destaque, veja-se:

“Artigo 31

Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.
2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:
 - a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;
 - b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.
3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:
 - a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;
 - b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;
 - c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.
4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.”

Existe divergência acerca da aplicação das disposições das CVDT para interpretação das CDTR's⁴⁰⁹. Há autores que entendem que os tratados contra a bitributação da renda, pelas suas peculiaridades, exigiriam métodos próprios de interpretação e, portanto, afastariam a incidência dos critérios interpretativos da CVDT⁴¹⁰. SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, após pontuar os argumentos a favor e contra a aplicação dos critérios interpretativos das CVDT às CDTR's, mesmo reconhecendo que tais critérios deverão ser conjugados com outros critérios particulares às Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda, filia-se à primeira corrente, ou seja, é favorável à aplicação⁴¹¹.

De fato essa parece ser a melhor opção. Mesmo porque a boa-fé é um princípio de fundamental importância e amplamente destacado no âmbito das relações internacionais⁴¹². Ante a falta de um organismo superior capaz de aplicar

⁴⁰⁹ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro, *Lumen Juris*, 2008, p.140

⁴¹⁰ RIBES RIBES, Aurora. *Convenios para Evitar La Doble Imposicion Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, 2003, p.81, *apud* ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro, *Lumen Juris*, 2008, p.140.

⁴¹¹ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro, *Lumen Juris*, 2008, p.140.

⁴¹² PANIZZON, Marion. *Good Faith in Jurisprudence of the WTO: The Protection of Legitimate Expectations, Good Faith Interpretation and Fair Dispute Settlement*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 2006.

sanções em caso de descumprimento dos tratados e também de um órgão de aplicação, os próprios signatários são responsáveis pelo estabelecimento das regras e pela aplicação e fiscalização do seu cumprimento, o que é uma característica própria do direito internacional. Com as CDTR's não é diferente.

Logo, torna-se fundamental a criação de um espírito cooperativo entre Estados. Porém, trata-se de mais que isso. Do ponto de vista normativo, o respeito ao compromisso de cumprir da forma leal e honesta tudo quanto avençado impõem-se não apenas no plano internacional, onde existe um dever de atuação proba entre os atores internacionais, mas também no plano interno onde a existência das CDTR's geram legítimas expectativas nos contribuintes nacionais que, com base nelas, montam e estruturam os seus negócios. Portanto, no âmbito interno de aplicação, há um dever por parte das autoridades fiscais de, no momento de interpretar as CDTR's, não agir com o intuito deliberado de provocar, sem lançar mão do mecanismo formal da denúncia, a superação das regras expressas nos tratados⁴¹³.

FLÁVIO RUBINSTEIN ressalta que, por força do princípio da boa-fé, os Estados passam a ter de agir de modo previsível, adotando condutas em conformidade com valores de retidão, lealdade⁴¹⁴ e constância presentes na comunidade internacional. É justamente essa noção de boa-fé como substrato ético que deve orientar as relações tributárias, seja na órbita internacional, quando se tratar da relação entre diferentes Estados soberanos, seja no âmbito interno, no momento de aplicação das regras dos tratados e na relação entre estado e contribuintes, nacionais ou estrangeiros.

Em termos mais claros, não se compatibiliza com um dever geral de atuação leal, honesta e proba um estado assinar uma CDTR's no plano internacional e permitir que, na aplicação interna do tratado, a autoridade fiscal adote interpretações que impliquem, do ponto de vista prático, na efetiva revogação de cláusulas que foram acordadas. Para além dos prejuízos à credibilidade e os eventuais problemas diplomáticos que tal prática pode acarretar, que deverão ser avaliadas no plano

⁴¹³ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro, *Lumen Juris*, 2008, p.169-172.

⁴¹⁴ Rubinstein, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.84.

político e podem levar até mesmo à denúncia formal do tratado, no plano jurídico interno, e sob o ponto de vista do contribuinte prejudicado, há uma clara violação ao princípio da boa-fé que, cumprindo a sua função interpretativa, deve importar em uma interpretação que reconduza ao que foi efetivamente acordado e a finalidade cooperativa que, em última análise, está na base das CDTR's e também inspira a boa-fé.

Não se discute que as disposições das CDTR's, como qualquer norma jurídica, podem ser objeto de mais de uma interpretação possível por parte de intérpretes de boa-fé⁴¹⁵, o que, no caso brasileiro, vai ser dirimido pela autoridade judiciária, que também dará a sua interpretação. O que se sustenta é que, primeiro no âmbito da relação entre os Estados e, posteriormente, no âmbito interno de aplicação das CDTR's, a boa-fé deve ser um móvel interpretativo relevante a ser considerado. Do ponto de vista do contribuinte, conforme já mencionado, há direito de recorrer ao Judiciário para impedir que se consolidem eventuais interpretações por meio da manipulação hermenêutica objetivem essencialmente garantir o mesmo resultado prático da revogação de uma regra prevista em uma CDTR's ou mesmo da sua denúncia.

Um exemplo ajuda a ilustrar. Discute-se se os rendimentos auferidos por empresa estrangeira, em razão da prestação de serviços sem a transferência de tecnologia a empresa brasileira, sujeitam-se à exclusiva tributação no exterior ou se sobre eles incide o imposto sobre a renda retido na fonte, na forma prevista no art. 7º da Lei n. 9.779/99, entendimento esse adotado no Ato Declaratório SRF COSIT nº 01/2000. É preciso lembrar que o art. 7º do modelo de convenção da OCDE⁴¹⁶,

⁴¹⁵ Para Sérgio André Rocha a interpretação das CDTR's se dá em quatro níveis distintos: dos Estados contratantes, dos contribuintes, das autoridades fiscais e das autoridades judiciais. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro, *Lumen Juris*, 2008, p.173.

⁴¹⁶ ARTIGO 7º Lucros das Empresas

1. Os lucros das empresas de um estado contratante só são tributáveis neste estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro estado contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um estado contratante exercer sua atividade no outro estado contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada estado contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

expressamente determina que a tributação nessas hipóteses ocorra apenas no país de residência e não na fonte, salvo quando prestado por estabelecimento permanente⁴¹⁷. O Brasil adota parcialmente esse modelo e, portanto, tem diversas convenções com a regra do art. 7º, especialmente com a França⁴¹⁸ e a Suécia⁴¹⁹. Apesar disso, a interpretação consolidada pela Receita Federal do Brasil por meio do Ato Declaratório nº 01/2000, a rigor, derroga a CDTR's assinada na medida em que, pela via interpretativa, nega vigência ao expresso dispositivo do tratado, ao tentar enquadrar tal hipótese, que é tratada de forma particular, na previsão genérica constante do art. 22 da CDTR⁴²⁰.

O caso acima demonstra como se pode, pela via interpretativa e sem reconhecer expressamente a superação da CDTR, utilizar uma manipulação hermenêutica que encontra vedação expressa no princípio da boa-fé para atingir um resultado prático equivalente à derrogação de uma regra do tratado. É preciso dizer que uma das funções mais importantes da boa-fé é interpretativa. Por ela as partes são obrigadas a interpretar as normas que regem uma relação jurídica segundo a sua finalidade e sempre com o objetivo de dar fiel cumprimento, em especial, quando se tratar de norma precedida por um acordo de vontades, ambiente tradicional da boa-fé.

Entretanto, quando discussões desse jaez chegaram ao judiciário, infelizmente o argumento da boa-fé não foi utilizado pelos julgados que reconheceram a invalidade da interpretação exarada pela Receita Federal do

3. No calculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimento tratados separadamente nos outros artigos da presente convenção, as disposições desses artigos não serão afetados pelas disposições deste artigo.

⁴¹⁷ Para um estudo mais específico sobre o tema: UCKMAR, Victor; VIMERCATE, Paolo de'Capitani di; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 349-354.

⁴¹⁸ Decreto nº 70.506/72

⁴¹⁹ Decreto nº 77.053/76.

⁴²⁰ ARTIGO 22

Rendimentos não Expressamente Mencionados

Os rendimentos de um residente de um estado contratante não expressamente mencionados nos artigos precedentes da presente.

Brasil⁴²¹. Nem mesmo o Superior Tribunal de Justiça⁴²², quando recentemente julgou no sentido da manutenção do espírito inicial do acordo, lançou mão de uma argumentação que caminhasse mais no sentido valorativo proposto pela boa-fé. Ao invés disso, o julgado limitou-se a repetir em larga medida a discussão sobre a hierarquia dos tratados, reiterando que esses são normas ordinárias especiais em relação à legislação nacional e, por conseguinte, devem prevalecer em relação à regra geral interna de tributação sobre a renda.

Conquanto, é preciso destacar que a discussão em tela, embora um tanto quanto mal encetada pelos litigantes, dizia com a interpretação das próprias normas do tratado e, assim, argumentos relacionados à posição ocupada pelos tratados na ordem interna não são suficientes, ou mesmo úteis, para impedir que um estratagema hermenêutico venha a nulificar uma disposição constante em uma CDTR. É dizer, a utilização da boa-fé, além de jogar luz sobre o padrão de conduta ideal do Estado brasileiro na aplicação interna de regras internacionais, poderia ter uma atuação normativa importante para robustecer a linha argumentativa que caminha no sentido da manutenção do espírito do tratado, tal qual celebrado.

E mais. Independente de restar consagrado na ordem internacional o princípio da boa-fé entre os Estados contratantes, deve-se registrar, na esteira do que defende esse trabalho, que tal princípio tem esteio na CRFB/88 e, logo, tem força normativa no âmbito interno. Dessa forma, do ponto de vista do contribuinte, há sólidos argumentos para utilização de tal princípio para se contrapor, como no caso do exemplo do Ato Interpretativo Cosit nº 01/2000, a situações em que o Brasil assine uma CDTR no plano internacional, internalize tal norma via Decreto e, depois, busque, no momento de aplicação da norma pela autoridade fiscal, sob o argumento de estar exercendo uma atividade meramente interpretativa, negar vigência às cláusulas do acordo em prejuízo aos contribuintes. Aqui, a boa-fé cumpre claramente uma missão de restringir o espaço de interpretação do aplicador.

Por tudo, também na forma como o Estado brasileiro se relaciona com seus parceiros, externamente, e com os contribuintes, internamente, a boa-fé pode

⁴²¹ Nesse sentido, por exemplo: Apelação nº 2004.50.01.001354-5 (TRF 2ª Região); Apelação nº 2002.61.00.001530-0 (TRF 3ª Região) e Apelação nº 2002.71.00.006530-5 (TRF 4ª Região)

⁴²² STJ, Recurso Especial nº 1.161.467, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ 01/06/2012

cumprir a função de interditar atitudes desleais e contraditórias. Seja atuando previamente a edição dos atos regulamentares, influenciando e condicionando o seu texto a termos que deem fiel cumprimento à CDTR, seja posteriormente para, uma vez violada a boa-fé na edição do referido ato normativo, bloquear a sua aplicação por violação ao boa-fé dimensão cooperativa, que impõe também uma atitude leal na edição de atos regulamentares.

6 CRÍTICAS À UTILIZAÇÃO DOA BOA-FÉ

As críticas lançadas à boa-fé são basicamente as críticas lançadas ao fenômeno da constitucionalização de modo geral, buscando ressaltar o risco para a segurança da aplicação do direito, ocasionando pela utilização direta de uma norma como a boa-fé cujo conteúdo exato é indefinível antes do momento da sua aplicação, e para democracia, já que promoveria uma judicialização de praticamente todas as questões que, em última análise, seriam decididas pelo judiciário.

Não se pode negar que de fato o fenômeno da constitucionalização traz consequências nem sempre positivas. E um dos possíveis efeitos negativos de fato é a possibilidade de se criar uma anarquia metodológica. A filtragem constitucional - uma das principais vertentes do fenômeno da constitucionalização - opera especialmente a partir de normas constitucionais dotadas de elevado grau de abstração, cláusulas gerais e conceitos indeterminados que irradiam seus efeitos por todo o ordenamento jurídico. A utilização desses mecanismos, especialmente pelo Poder Judiciário, sem a racionalidade adequada e critérios intersubjetivamente controláveis, de fato pode escamotear todo tipo de voluntarismo e decisionismo judicial apartado de critérios jurídicos claros⁴²³.

O presente trabalho tem como premissa que a constitucionalização é um fenômeno positivo para o direito em geral e necessário para o direito tributário em particular, o que não impede, por certo, que se reconheçam os riscos de sua má utilização. Porém, o direito tributário é um campo que ainda se mostra extremamente resistente a esses avanços e talvez, pelo menos no estágio atual, os riscos de excessos não sejam sequer aferíveis no campo prático. Essa parece ser também a opinião de ANDRÉ FOLLONI⁴²⁴, que em trabalho muito interessante, defende a

⁴²³ Enfrentando os problemas decorrentes da constitucionalização e procurando estabelecer parâmetros operativos ver DANIEL, Sarmiento *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pág. 169.

⁴²⁴ Sobre o tema o autor, após destacar a preocupação da doutrina de direito tributário com a profusão de regras e princípios constantes da constituição, assim se manifesta: “Não obstante essa importante preocupação constitucional, a doutrina tributarista parece entender a constituição num sentido mais próximo ao da tradição de um constitucionalismo anterior ao movimento contemporâneo do que tem se chamado de “neoconstitucionalismo” que implicaria uma metodologia de interpretação

transição do direito tributário do constitucionalismo tradicional para o neoconstitucionalismo e o modelo metodológico do pós-positivismo. Ressaltando a importância de se recepcionar as contribuições do neoconstitucionalismo, desde que inseridas no contexto do direito tributário e da Carta de 1988⁴²⁵.

DANIEL SARMENTO⁴²⁶, apesar de reconhecer e defender as potencialidades da constitucionalização para uma aplicação libertadora da Constituição, tem demonstrado sua preocupação com os possíveis abusos e efeitos nocivos da má utilização das ferramentas próprias desse processo. Assim, para que a filtragem constitucional não deságue no decisionismo puro e simples, o autor propõe, em especial, dois parâmetros relevantes para a tomada de decisões em tais casos: (i) deve ser valorizada a argumentação jurídica e a racionalidade prática; e (iii) a valorização e respeito também das regras jurídicas.

O fato de se estar trabalhando com princípios, normas jurídicas de elevado grau de abstração e porta de entrada de valores morais no ordenamento jurídico, acarreta uma maior possibilidade de escolhas baseadas em concepções pessoais do aplicador e, por conseguinte, afastadas do direito. Esse fato, embora dificulte, não importa, por si só, que seja impossível discutir racionalmente a resposta mais adequada para a solução do caso em questão sob o pálio das diversas teorias de argumentação jurídica⁴²⁷. Ao contrário, sendo inexorável a existência de hipóteses de alta complexidade da questão posta a julgamento, aliada à confluência de normas potencialmente aplicáveis dotadas de elevado grau de abstração, a racionalização dos argumentos, em um amplo ambiente de diálogo, é medida que se impõe. Ainda que não seja possível garantir ser esta a única resposta correta, ao menos se poderá dizer ter sido a racionalmente mais adequada, dotada de

e aplicação do direito que se poderia chamar pós-positivista.” FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o direito tributário com isso? *Fundamentos do Direito Tributário*. Humberto Ávila (Org.). Madrid: Marcial Pons, 2012, pp. 11-34.

⁴²⁵ FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o direito tributário com isso? *Fundamentos do Direito Tributário*. Humberto Ávila (Org.). Madrid: Marcial Pons, 2012, pp. 11-34.

⁴²⁶ DANIEL, Sarmiento *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, páginas 201-204.

⁴²⁷ Para um estudo das diversas teorias da argumentação ver: ATIENZA, Manuel. *As Razões do Direito – teorias da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2003.

legitimidade⁴²⁸ – conferida pelo processo aberto de argumentação e fundamentação –, e, por certo, melhor do que qualquer resposta tomada com base apenas em critérios pessoais subjetivos do aplicador. Enfim, ao contrário das decisões que partem de critérios pessoais desconhecidos, seriam passíveis de ser controlados intersubjetivamente.

O segundo principal cuidado que se deve tomar é em relação ao papel que as regras jurídicas devem desempenhar ainda hoje na aplicação do direito. Embora não se discuta atualmente a normatividade dos princípios e o seu importante papel na interpretação e aplicação do direito, não se pode perder de vista que continua existindo um largo campo para a aplicação das regras que devem continuar regendo a grande maioria dos casos. E é bom que seja assim. A boa e velha subsunção encontra, ainda hoje, um vasto campo de utilização e é capaz de conferir segurança e previsibilidade aos casos menos complexos. Nesse aspecto, as regras por exprimirem de forma mais precisa o seu campo de incidência e as consequências jurídicas correlatas, reduzem o campo do decisionismo do aplicador.

Não se nega, por óbvio, que determinadas regras possam ter a aplicação afastada no caso concreto por serem inconstitucionais, por exemplo. Entretanto, tal situação deve estar expressamente racionalizada na decisão que determinar o seu afastamento do caso, respeitando-se, inclusive, os requisitos formais para tal declaração⁴²⁹. Por fim, é preciso dizer que também em algumas matérias o caráter

⁴²⁸ Aqui parece perfeitamente aplicável a ideia de legitimidade discursiva trazido por Eduardo Mendonça, veja-se: “O segundo pós-guerra produziu a universalização de uma versão forte de democracia substancial, dotada de uma pretensão efetiva de limitação das maiorias em favor da exigência de igual dignidade. Em um mundo desencantado, tais limites tinham de ser justificados no espaço público, gerando a reabilitação do conceito de razão prática. A própria ideia de autogoverno – de todos, e não apenas das maiorias – traz em si a exigência de justificação das decisões, que devem estar sujeitas permanentemente à crítica pública e à possibilidade de revisão. Assim, a democracia substantiva se assenta também em uma legitimação deliberativa ou discursiva, como complemento e até contraponto à legitimação majoritária. Essa é uma exigência aplicável a todas as manifestações de poder.” In: MENDONÇA, Eduardo. *A constitucionalização da política: entre o inevitável e o excessivo*. Rio de Janeiro: Revista de Direito da Faculdade de Direito da UERJ, vol. 1, nº 18, edição eletrônica, 2010. Disponível na internet: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1362/1150>>. Acesso em: 12/03/2012.

⁴²⁹ Não se pode admitir, sob pena de grave violação ao princípio democrático, que um julgador simplesmente ignore a existência de regra que expressamente deveria incidir sobre um caso concreto para decidi-lo diretamente com base em princípios. É necessário que expressamente declare os motivos pelos quais aquela norma-regra não irá reger caso. Aqui é importante consignar que o Superior Tribunal de Justiça durante algum tempo adotou essa prática que, de tão reiterada, culminou com a edição da Súmula Vinculante nº 10 pelo Supremo Tribunal Federal. SV nº 10: “Viola a cláusula e reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta a sua incidência, no todo ou em parte.”

especialmente técnico ou político da regulação pode recomendar uma postura de maior autocontenção quando a decisão for tomada pelo Poder Judiciário, ante a sua menor capacidade institucional para formar um juízo racionalmente informado sobre aquele tema⁴³⁰.

Mesmo havendo riscos, parece que o fenômeno da constitucionalização, além de inexorável, ainda pode contribuir muito para o debate específico do direito tributário, cuja doutrina dominante ainda hoje é marcada por um forte viés formalista⁴³¹. Formalismo este que, se no passado teve um caráter estratégico de diminuição do espaço sujeito à imposição fiscal, atualmente, mesmo sob essa ótica, já apresenta o mesmo vigor de outros tempos. Ao contrário, bem entendida pelos órgãos fazendários, atua em alguns casos em total desfavor dos direitos dos contribuintes⁴³².

Retornando caso específico da boa-fé, deve-se registrar que o seu conteúdo ético e principalmente a sua dimensão de princípio da cooperação, parecem ter um potencial especialmente forte de promover uma distensão na relação entre contribuintes e administração tributária. Se não foi possível se chegar a esse ponto de forma espontânea, talvez o direito constitucional, como em muitas outras plagas, possa ter um papel a relevante a desempenhar nesse processo de aproximação.

⁴³⁰ Para uma análise sobre esse viés especial ver CYRINO, André Rodrigues. *Direito Constitucional Regulatório*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2010.

⁴³¹ Nessa linha e condensando boa parte dos principais argumentos formalistas: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo – 2ª edição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário – 14ª edição*. São Paulo: Saraiva, 2002.

⁴³² Esse ponto é bem abordado por Ricardo Lodi Ribeiro que destaca que: "(...), se o formalismo, por muito tempo, serviu de fundamento a uma concepção de segurança baseada no abuso de formas jurídicas, tais efeitos vêm sendo eliminados por uma legislação tributária que cria mecanismos para superar as práticas evasivas e elisivas. Por outro lado, tal pensamento formalista acaba por se impor como obstáculo à efetivação de princípios materiais que tutelam os direitos dos contribuintes, como princípio da não-surpresa, o princípio da capacidade contributiva, e o princípio da igualdade. Sem falar que a complexidade da legislação tributária muitas vezes subordina o cálculo de deduções e benefícios fiscais, a conceitos, como o de despesas necessárias, por exemplo, que não podem ser fixados previamente pelo legislador, e cuja interpretação formalista pode acabar por violar direitos dos contribuintes." RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp.99-100.

CONCLUSÃO

Vários países do mundo tem assistido, desde a segunda metade do século passado, o florescimento de um constitucionalismo renovado e especialmente focado na primazia dos direitos humanos, na efetividade das normas constitucionais e na reaproximação entre direito e moral. No Brasil não é diferente e esse processo ganhou força a partir de 1988 com a promulgação da constituição cidadã.

Com essa transformação, a Constituição, que passa a ocupar o epicentro do ordenamento jurídico, irradia efeitos sobre todos os ramos do direito num processo conhecido como filtragem constitucional. Passa-se não só aplicar princípios diretamente extraídos da Carta Magna, como a utilizá-los como móvel interpretativo da legislação infraconstitucional, em uma marcha que aproxima o público e o privado, reconectados por uma realidade constitucional única.

De origem romana e longa formulação teórica no direito civil, a boa-fé surge revigorada no ambiente do pós-positivismo em razão do seu forte conteúdo ético e do seu potencial para resolver casos concretos à luz de valores extremamente caros ao neconstitucionalismo.

A boa-fé tem uma clara vocação para abrandar do rigor legal e fazer justiça no caso concreto, ligada a diversos dispositivos da Constituição, assume o papel de princípio constitucional e rompe a barreira do direito privado para ganhar espaço também no direito público. No direito tributário, embora receba pouco atenção da doutrina, já é uma realidade no âmbito da jurisprudência.

Os ventos do neoconstitucionalismo tem operado efeitos especialmente sensíveis no âmbito da atividade administrativa, com claros reflexos para a atividade da administração tributária. Tal mudança de postura tem sido melhor captada pela lente do direito administrativo que tem feito uma releitura de seus paradigmas clássicos à luz dessa teoria. Princípios como os da legalidade, supremacia do interesse público, consensualidade e eficiência ganham nova forma, reaproximando Estado e Sociedade.

Esse ambiente jurídico não apenas legitima como estimula a utilização da boa-fé objetiva, que tem ampliado o seu espectro. No direito tributário, onde a constitucionalização é quase marcada pelo estudo das regras contidas no texto

constitucional, a chegada da boa-fé, com toda a carga axiológica e vigor que congrega, tem um potencial grande para elevar a outro nível a relação entre administração tributária e contribuinte. Especialmente quando tratada pelo seu viés objetivo, como aqui defendido.

A importância da utilização da boa-fé está no seu substrato ético e na sua capacidade estabilizadora. Mas não é só. Embora tais razões já fossem mais que suficientes para se recomendar a adoção no mais amplo grau do princípio da boa-fé, acredita-se também numa capacidade transformadora que a utilização de padrões médios de conduta ética e proba pode causar na relação administração-contribuinte que, sabidamente, é de desconfiança e conflito.

Afora as normas expressas que guardam fundamento na segurança jurídica e trazem um juízo de ponderação previamente elaborado pelo legislador, existe uma ampla gama de relações entre administração tributária e contribuinte cujos conflitos podem ser resolvidos pelo princípio da boa-fé objetiva e seus consectários⁴³³.

Não há dúvida da normatividade do princípio da boa-fé objetiva, quer para informar a interpretação e aplicação da legislação tributária, quer para criar ou suprimir direitos de ambas as partes da relação jurídico-tributária, travada no âmbito administrativo.

Como forma de dar maior destaque a esses e outros aspectos da boa-fé não ligados diretamente ao valor segurança jurídica, se propõe uma divisão em três dimensões: boa-fé como proteção da confiança legítima, boa-fé como cooperação e boa-fé como equidade. Embora não se trate de uma divisão estanque, parece importante para se apreender todas as potencialidades de um conceito tão fluído como é o de boa-fé, estabelecendo conexões com o valor que mais imediatamente fundamenta cada dimensão.

Trabalhar com o princípio da boa-fé impõe que se leve em consideração sempre o arcabouço fático envolvido na questão, razão pela qual se acredita que também nesse ponto a divisão da boa-fé em três dimensões distintas ajuda

⁴³³ Existe na doutrina civilista discussão sobre a existência autônoma de outras categorias de correntes da boa-fé objetiva como *venire contra factum proprium*, *surrectio*, *suppressio*, *tu quoque*. Para um aprofundamento no debate: SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e venire contra factum proprium*, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, 2ª edição; DICKSTEIN, Marcelo. *A Boa-fé Objetiva na Modificação Tácita da Relação Jurídica: Surrectio e Suppressio*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. 2ª tiragem.

estruturar a argumentação jurídica e a fundamentação das decisões que apliquem a boa-fé em cada uma das vertentes aqui propostas.

Embora não sejam livres de críticas, o processo de constitucionalização e utilização da boa-fé trazem ganhos que superam em muito os eventuais prejuízos que decorram do seu uso. Os riscos decorrentes de eventuais excessos na aplicação da boa-fé, que em certa medida busca de fato transgredir a regra legal ou atuar para além dela, são minimizados com um modelo que (i) dê preferência *prima facie* às regras, desde que existentes para o caso e constitucionalmente legítimas, e (ii) exija um ônus argumentativo ainda maior, para evitar os riscos de um modelo excessivamente decisionista.

Tomadas essas precauções, entende-se que a boa-fé, apesar de ser um instituto extremamente antigo, reúne características importantes e modernas para os tempos atuais, renovando-se com o refluxo do formalismo e o recrudescimento do neoconstitucionalismo. Nesse sentido, encontra um campo especialmente fértil em matéria tributária, mormente pelo seu potencial de eticizar a relação e estreitar as relações entre administração tributária e contribuintes.

Para tanto, uma coisa é certa, o esforço precisa vir dos dois lados da relação.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. *Princípio da Confiança no Direito Penal: Uma Introdução ao Estudo do Sujeito em Face da Teoria da Imputação Objetiva Funcional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006;

ALEXY, Robert. BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho – la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais / trad. Virgílio Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2011;

AMARAL, Francisco. *Direito Civil – Introdução*, 7ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008;

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro – 16ª edição*. São Paulo: Saraiva, 2010;

ARAGÃO, Alexandre Santos de. “O Princípio da Eficiência”. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*. Ano 1, nº 04, abr/jun. Belo Horizonte: Fórum, 2003;

ARIÑO ORTIZ, Gaspar. El retorno a lo privado: ante una nueva encrucijada histórica. tiempo.” In: _____ (Org.). *Privatización y liberalización de servicios*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1999;

ASCENSÃO, Jose de Oliveira. *A integração das lacunas do sistema normativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 489, v. 65, 1976;

ATIENZA, Dalmiro A. Alsina. *Efectos jurídicos de la buena fe*. Buenos Aires : Tall. gráf. L. J. Rosso, 1935;

ÁVILA, Humberto Bergmann. “Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. SARMENTO, Daniel (org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez de 2005, jan/2006, Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 15/10/2012;

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013;

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011;

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro – 11ª edição, atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi*. Rio de Janeiro: Forense, 2010;

BAPTISTA, Patrícia. *A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública: a proteção das expectativas legítimas dos cidadãos como limite à retroatividade normativa*. Revista Eletrônica de Direito do Estado (RDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 11, julho/agosto/setembro, 2007. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 15/10/2012;

BARRETO, Wanderlei de Paula. *O princípio da boa-fé na experiência alemã*. In: Revista Autônoma de Direito Privado - nº 2. Curitiba: Juruá, 2007;

BARROSO, Luis Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 - Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001;

BARROSO, Luis Roberto. *Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais*. In: BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional – tomo IV*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009;

BARROSO, Luís Roberto. Prefácio a Valter Schuenquener de Araújo. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009;

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009;

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição - 7ª ed. rev.* - São Paulo: Saraiva, 2009

BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009;

BARROSO, Luís Roberto. *A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012;

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução: Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999;

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco*. Rumo a uma outra modernidade. Tradução: Sebastião Nascimento. Editora 34: São Paulo, 2010;

BENJAMIN, Antônio Herman V., MARQUES, Claudia Lima e BESSA, Leonardo Roscoe. *Manual de Direito do Consumidor*. São Paulo: Renovar, 2008;

BETTI, Emilio. *Teoria general de las obligaciones/ trad. Y notas José Luis de Iós Mozos*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1969-1970;

BINENBOJM, Gustavo. “Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de

Proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo”. *In Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. SARMENTO, Daniel (org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional* – 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006;

CAMPOS, Diogo Leite. *La Buena Fe y Seguridad Jurídica em El Derecho Tributario*. In: *El Tributo y su aplicación: perspectivas para El siglo XXI/* coordinado por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. – 1º Ed. – Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008;

CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo: elementos para uma definición*. In: *20 Anos da Constituição Brasileira*. MOREIRA, Eduardo Ribeiro e PUGLIESI, Márcio (coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2009;

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito Tributário: a função do cidadão contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* - 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002;

COMANDUCCI, Paolo. *Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico*. CARBONELL, Miguel (ed.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta; 2003;

CANOTILHO, J. J. Gomes. MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*, 1991;

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. -7ª ed., 11ª reimp. Coimbra: Almedina, 2000;

CORDEIRO, Antonio Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011;

CORRADINI, Domenico. *Il Criterio Della Buona Fede e La Scienza Del Diritto Privato*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1970.

COSTA, Alvaro Ferreira. *O princípio geral da boa fé*. Editora Instituto do Ceará, 1951;

COSTA, Regina Helena. *A Praticabilidade e o Direito*. São Paulo: Malheiros, 2007;

COUTO E SILVA, Almiro. *O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (9.784/99)*. Revista Eletrônica de Direito do Estado (RDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 15/10/2012;

COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo* – reimpressão. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006;

COVIELLO, Pedro José Jorge. *La protección de la confianza del administrado*:

derecho argentino y derecho comparado. – 1ª. edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004, p. 392;

CRAIG, Paul. *EU Administrative Law - second edition.* Oxford: University Press, 2012;

CUNHA, José Ricardo. *A Justiça Diante da Lei na Razão Jurídica Contemporânea. Equidade, Razoabilidade e Proporcionalidade.* In: Antonio Cavalcanti Maia; Carolina de Campos Melo; Gisele Cittadino; Thamy Pogrebinski. (Org.). *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito.* 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 351-386.

CYRINO, André. *O Poder Regulamentar Autônomo do Presidente da República: a espécie regulamentar criada pela EC nº 32/2001.* Belo Horizonte: Fórum, 2005;

CYRINO, André Rodrigues. *Direito Constitucional Regulatório.* Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2010;

DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário Participativo. Transação e Arbitragem Administrativas da Obrigação Tributária.* São Paulo: Quartier Latin, 2009;

DA SILVA, Virgílio Afonso (org.). *Interpretação Constitucional.* São Paulo: Malheiros, 2005;

DA SILVA, Virgílio Afonso. *A Constitucionalização do Direito. Os direitos fundamentais nas relações privadas – 1ª edição, 3ª tiragem.* São Paulo: Malheiros, 2011.

DE ARAÚJO, Valter Schuenquener. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado.* Rio de Janeiro: Impetus, 2009;

DE LA CRUZ, Rafael Naranjo. *Los límites de los derechos fundamentales em las relaciones entre particulares: la buena fe.* Madrid: Boletín Oficial Del Estado – Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000;

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo – 2ª edição.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007;

DICKSTEIN, Marcelo. *A Boa-fé Objetiva na Modificação Tácita da Relação Jurídica: Surrectio e Suppressio.* Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. 2ª tiragem;

DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação.* Coimbra, Almedina, 2007;

DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório.* Coimbra: Almedina, 1996;

DWORKIN, Ronald, Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes; 2002;

ESTORNINHO, Maria João. *A Fuga para o Direito Privado: Contributo para o estudo da actividade de direito privado da Administração Pública.* Coimbra: Almedina, 2009;

- FAVOREU, Louis. *As Cortes Constitucionais – tradução Dunia Marinho Silva*. São Paulo: Landy Editora, 2004;
- FERALLI, Carla. *A filosofia contemporânea do direito: temas e desafio*. São Paulo: Martins Fontes, 2006;
- FERNANDEZ, Tomás-Ramón, GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *Curso de derecho administrativo*. 9 ed. Madrid: Civitas, 1999;
- FERRAJOLI, Luigi. *Juspositivismo crítico y democracia constitucional*. Doxa. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, núm. 16 (abril 2002), pp. 7-20;
- FIGUEROA, Alfonso Garcia. *Criaturas de la Moralidad. Una aproximación neoconstitucionalista al Derecho a través de los derechos*. Madrid: Trota, 2009;
- FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o direito tributário com isso? *Fundamentos do Direito Tributário*. Humberto Ávila (Org.). Madrid: Marcial Pons, 2012;
- FRADERA, Vera Maria Jacob de. *A boa-fé objetiva: uma noção comum no conceito alemão, brasileiro e japonês do contrato*. ÁVILA, Humberto (coord.). *Fundamentos do Direito do Estado – estudos em homenagem de Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005;
- GADAMER, Hans-Georg. *O Problema da Consciência Histórica*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998
- GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls. Um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008;
- GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005;
- GIACOMMUZZI, José Guilherme. *A Moralidade Administrativa e a Boa-fé da Administração Pública: o conteúdo dogmático da moralidade administrativa*. São Paulo: Malheiros, 2002;
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação Tributária – Introdução à Justiça Fiscal Consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010;
- GONÇALVES, Camila de Jesus Mello. *Princípio da Boa-fé. Perspectivas e Aplicações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008;
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011;
- GUASTINI, Ricardo, *Teoria e dogmática delle Fonti*, p. 16 e *Dalle Fonti alle Norme*, pp. 20 e segs. *Apud* AVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003;
- GUSTINI, Riccardo. *Interpretación, Estado e Constitución*. Lima: Ara Editores, 2010;
- HART, H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2012;

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição (Die normative kraft der Verfassung)*, tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991;

HESSE, Konrad. *Derecho Constitucional y Derecho Privado – traducción e introducción* Ignacio Gutiérrez Guitierrez. Editorial Civitas, 1995. Madrid;

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

JUNIOR, Alberto do Amaral. “A boa-fé e o controle das cláusulas constitucionais nas relações de consumo”. *Revista do Direito do Consumidor*, vol. VI, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1993.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de interesse público e a “personalização” do direito administrativo*. São Paulo: Dialética, 1999;

LACOMBE CAMARGO, Maria Margarida . *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição para o estudo do Direito*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003;

LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de etica juridica*. Madrid: Civitas, 1985;

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito – 3ª edição*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997;

LIMA, Viviane Nunes Araújo Lima. *A Saga do Zangão – Uma Visão Sobre o Direito Natural*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000;

LOPES, Pedro Muniz. *Princípio da Boa-fé e Decisão Administrativa*. Coimbra: Almedina, 2011;

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário – 21ª edição, revista atualizada e ampliada*. São Paulo: Malheiros, 2002;

MARTINS, Flávio Alves. *A Boa-fé Objetiva e sua Formulação no Direito das Obrigações Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000;

MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-fé no Direito Privado*. São Paulo: Revista do Tribunais, 2000;

MAURER, Harmut. *Elementos de direito administrativo alemão/ trad. Luís Afonso Heck*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001;

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito – 3ª edição ampliada*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941;

MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução – 2ª edição revista, atualizada e ampliada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003;

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003;

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional - 2. ed. rev. e atual.* São Paulo: Saraiva, 2008;

MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fé y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001;

MENDONÇA, Eduardo. *A constitucionalização da política: entre o inevitável e o excessivo*. Rio de Janeiro: Revista de Direito da Faculdade de Direito da UERJ, vol. 1, nº 18, edição eletrônica, 2010. Disponível na internet: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1362/1150>>;

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Arbitragem nos Contratos Administrativos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 209, jul./set. 1997;

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “Novas tendências da democracia: consenso e direito público na virada do século – o caso brasileiro”. In *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2003, nº 3;

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo – 14ª edição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 78-79;

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações de Direito Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006;

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro Paradigmas do Direito Administrativo: Legitimidade, Finalidade, Eficiência e Resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MOZOS, Jose Luis de los. *El principio de la buena fe: sus aplicaciones practicas en el derecho civil espanhol*. Barcelona: Bosch, 1965;

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005;

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005;

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009;

NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma Interpretação Constitucional da Boa-Fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998;

NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel e BINENBOJM, Gustavo (coordenadores). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008;

NETO, Cláudio Pereira de Souza e SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional. Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012;

NOVOA, César Garcia. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In Adilson Pires e Heleno Taveira Torres (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. (319-344) Rio de Janeiro: Renovar, 2006;

OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003;

PANIZZON, Marion. *Good Faith in Jurisprudence of the WTO: The Protection of Legitimate Expectations, Good Faith Interpretation and Fair Dispute Settlement*. Oxford and Portland: Hart Publishing, 2006;

PASIN, João Bosco Coelho. *Derecho Tributario y Ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010;

PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe em El Derecho Administrativo, quinta edición*. Madrid: Thomson-Civitas, 2009;

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006;

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário – 2ª edição*. Rio de Janeiro: Forense, 1999;

PIRES, Thiago Magalhães. *Pós-positivismo sem trauma: o possível e o indesejável no reencontro do direito com a moral*. Revista de Direito do Estado – nºs 17-18 (janeiro/junho de 2010). Rio de Janeiro: Renovar, 2010;

RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Martins Fontes, 2001;

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008;

REALE, Miguel. *A boa-fé no Código Civil*. In: Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem. São Paulo: RT, ano 6, nº 21, julho-setembro de 2003;

REIS, Elcio Fonseca. *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008;

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2010;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro:

Lumen Juris, 2009, pp.99-100;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Segurança Jurídica na Jurisprudência do STF*. In: Sarmento, Daniel; Sarlet, Ingo Wolfgang. (coordenadores). *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, pp. 341-366.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro, *Lumen Juris*, 2008;

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário, 3ª edição*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2009;

RODRIGUES, Ivan Tauil. "O princípio da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93. São Paulo: Dialética, 2003;

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Tributário de Financeiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010;

SACCO, Rodolfo. *La Buona Fede: nella teoria dei fatti giuridici di diritto privato*. Torino: G. Giappichelli, 1949.

SANTOS, Antonio Carlos e PALMA, Clotilde Celorico. *Os princípios da proteção da confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português*. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – RIDB*, Ano 2 (2013), nº 4, 3147-3182 / <http://www.idb-fdul.com/> ISSN: 2182-7567;

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de março de 2013;

SARMENTO, Daniel. *Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades*. In: *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010;

SARMENTO, Daniel. *Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional*. In: *Livres e Iguais: Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006

SARMENTO, Daniel. *Direito adquirido, emenda constitucional, democracia e justiça social*. *Revista Brasileira de Direito Público*, v. 09, p. 09-38, 2005;

SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006;

SARMENTO, Daniel. *Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades*. In: *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010;

SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem constitucional*, 1999. Imprensa: Porto Alegre, S.A. Fabris, 1999;

SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial" – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010;

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011;

SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da confiança e venire contra factum proprium*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007;

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Discricionariedade da Autoridade Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 183, dezembro 2010;

SHAPIRO, Ian. Os fundamentos morais da política/ tradução: Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2006;

SILVEIRA, Alípio. *A Boa Fé no Direito Civil*. São Paulo: TYP. Paulista, 1941;

SILVEIRA, Alípio. Conceito e Funções da Equidade Em Face do Direito Positivo (especialmente no direito civil). São Paulo, 1943.

SILVEIRA, Alípio. *A Boa-fé no Código Civil – 1º volume*. São Paulo: 1972

SOUTO, João Carlos. *Suprema Corte dos Estados Unidos – Principais Decisões*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008;

STRUCHINER, Noel. *Posturas Interpretativas e Modelagem Institucional: A Dignidade (Contingente) do Formalismo Jurídico*. In: Daniel Sarmento. (Org.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009;

TÁCITO, Caio. *Temas de Direito Público: estudos e pareceres – 3º volume*. Rio de Janeiro: Renovar;

TEPEDINO, Gustavo. *Normas Constitucionais e direito civil na construção unitária do ordenamento*. *Revista de direito do estado*. Ano 2 nº7, 69-80, jul/set 2007.

THOMAS, Robert. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Oxford: Hart, 2000;

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002;

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011;

TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991;

TORRES, Ricardo Lobo. *Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008;

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários -*, 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 173-174;

TORRES, Ricardo Lobo. *Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, Nov./dez. 2003;

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012;

TORRES, Silvia Faber. *A Flexibilização do Princípio da Legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012;

UCKMAR, Victor; VIMERCATE, Paolo de'Capitani di ; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2012

WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe / trad., José Luis Carro y pról. Luis Díez-Picazo*. Madrid : Civitas, 1977;

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002;

ZAGREBELSKY, Gustavo *El derecho dúctil. Ley, derechos , justicia*. Madrid: Trota, 2009.