

A AFIRMAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA, COMO EXPRESSÃO DO ESTADO DE DIREITO, A PARTIR DA EFETIVAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Tiago da Silva Fonseca
Procurador da Fazenda Nacional
Mestrando em Direito Tributário pela UFMG

Sumário: Introdução; 1 Tributação e liberdade: custeio de bens primários e tributo neutro; 1.1 Não-cumulatividade; 1.2 Fato gerador bem delimitado; 1.3 Princípios de legitimação do Direito Tributário; 2 Tributação e igualdade: comparação através da capacidade contributiva e proteção do Estado Federativo; 2.1 A igualdade entre os contribuintes; 2.1.1 Tributos extrafiscais; 2.1.2 Praticidade; 2.1.3 Benefícios fiscais; 2.2 A igualdade entre os entes federativos. 3 Segurança jurídica: fundamento de legitimação dos princípios constitucionais tributários; 3.1 Legalidade: aplicação da lei em massa e vinculação da atividade administrativa; 3.2 Irretroatividade (proteção dos atos passados) e Justiça Prospectiva (proteção dos atos futuros); 3.3 Anterioridade como cláusula pétrea e como garantia de não-surpresa; 3.4 Confiança legítima: preservação de situações nos termos das expectativas criadas, contra mudanças imprevistas e contraditórias; 3.5 Boa-fé objetiva: a confiança legítima criada no caso concreto; 4 Conclusão; Referências.

RESUMO: A segurança jurídica, bem como a liberdade e a igualdade, são fundamentos do Estado de Direito e devem inspirar e orientar todos os direitos fundamentais. No Direito Tributário, a segurança jurídica é garantida pelos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. A par dos princípios constitucionais expressos e das limitações constitucionais ao poder de tributar, princípios implícitos como a confiança legítima e a boa-fé objetiva, que asseguram a previsibilidade nas relações que se prolongam no tempo, também são essenciais para a realização da segurança jurídica e da justiça fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Segurança jurídica. Liberdade e tributação. Igualdade e tributação. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Confiança legítima. Boa-fé objetiva.

ABSTRACT: The legal certainty and the freedom and equality, are foundations of the rule of law and should inspire and guide all fundamental rights. In Tax Law, legal security is guaranteed by the principles of legality, non-retroactivity and anticipations. In addition to the constitutional principles expressed and constitutional limitations on taxing power, the implied legitimate trust and objective good faith, that ensures predictability in relations which extend through time, are also essential to the achievement of legal certainty and fair taxation.

KEYWORDS: Legal certainty. Freedom and taxation. Equality and taxation. Constitutional limitations on taxing power. Legitimate trust. Good faith.

INTRODUÇÃO

De acordo com o art. 5º, § 1º da Constituição Federal, os direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. Para implementação desses direitos e garantias e para a realização dos objetivos fundamentais da República, tais como construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, o Estado precisa de renda. A maior parte dessa fonte de custeio é garantida pela arrecadação de tributos. Logo, a atividade administrativa tributária tem imediatamente um propósito econômico, porque cuida de ingressos de ativos financeiros, e mediadamente tem propósitos político, porque instrumentaliza o regime federalista, e social, porque fornece recursos à efetivação dos direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais incorporam todo o conteúdo ético dos direitos humanos. Têm como diferencial a positivação de seus enunciados, o que lhes garante a força normativa necessária para se tornarem exigíveis. Constitucionalizados, os direitos fundamentais adquirem certeza, definem seu alcance, orientam a atuação do Estado, passam a compor o patrimônio jurídico dos sujeitos a quem se destinam. São direitos imprescritíveis, que não se perdem porque não reclamados; são indivisíveis, que não podem ter parcelas discriminadas; são inalienáveis, porque ninguém pode despir-se de sua natureza humana.

O Estado deve limitar juridicamente o seu poder diante dos direitos fundamentais e deve impor prestações e serviços que garantam a satisfação dessas garantias. Ademais, a rede de proteção dos direitos fundamentais não fica mais restrita à esfera pública, mas passa a ser também preocupação da esfera privada, limitando a autonomia dos atores privados e protegendo a pessoa humana da opressão exercida pelos poderes não-estatais.

Os valores consagrados pelos direitos fundamentais passam a impregnar todos os campos do ordenamento jurídico, fundamentando o exercício dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Não obstante, a hermenêutica e aplicação de todo o Direito passam a estar subordinadas e condicionadas à efetivação dos direitos fundamentais.

A segurança jurídica, todavia, não é direito fundamental como aqueles enumerados no art. 5º e densificados ao longo da Constituição Federal. É muito mais que isso. A segurança jurídica é fundamento

do Estado de Direito, de onde os direitos fundamentais previstos na Constituição retiram legitimidade e efetividade¹.

Tendo a função precípua de garantir a segurança jurídica e de realizar os direitos fundamentais, ao Estado é atribuído, dentre outros poderes, o de tributar. Como não há poder absoluto, assim como não há direito absoluto, o poder de tributar tem como limitações constitucionais princípios (legalidade, anterioridade, irretroatividade, etc) e imunidades (recíproca, de partidos políticos, sobre o livro, etc), inspirados nos três grandes postulados que sustentam o Estado Democrático de Direito: liberdade, igualdade e segurança jurídica. O dever de observância é tão contundente que esses mandamentos foram consagrados já no *caput* do art. 5º da Constituição Federal. As normas do ordenamento e, conseqüentemente, do sistema jurídico tributário devem, de modo direto ou indireto, proteger e promover esses fundamentos do Estado Democrático.

1 TRIBUTAÇÃO E LIBERDADE: CUSTEIO DE BENS PRIMÁRIOS E TRIBUTO NEUTRO

A arrecadação de tributos fornece receita para a satisfação de bens primários da liberdade, tais como saúde, educação, previdência e transporte. Assim, os tributos guardam uma função social, de efetivação dos direitos fundamentais.

No Direito Tributário, a liberdade é efetivada, ainda, pela proteção da propriedade contra medidas com efeitos confiscatórios (art. 150, IV, CF). Não existe liberdade efetiva sem propriedade, ainda que seja o mínimo existencial. É impossível imaginar o exercício das liberdades constitucionais de expressão, de consciência e de crença, de exercício de trabalho, ofício ou profissão, de locomoção ou de associação, se não são resguardados os direitos que permitam ao indivíduo viver uma vida digna.

1 Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior: “a Constituição brasileira consagra o princípio da segurança jurídica em mais de uma oportunidade. Já no preâmbulo se anuncia que o Estado Democrático de Direito, de que se constitui a República Federativa do Brasil, está destinado a garantir, entre outros direitos fundamentais, a segurança. Esta, ao lado de outros direitos da mesma estirpe, insere-se no rol dos *valores supremos de uma sociedade fraterna pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social*. Também no *caput* do art. 5º, a declaração dos direitos e garantias fundamentais tem início com a proclamação de que todos são iguais perante a lei, garantindo-se a todos os residentes no País a inviolabilidade do direito à segurança e à propriedade. Esse compromisso do Estado de Direito com o princípio de segurança, aliás, não é uma peculiaridade da República brasileira. Todo o constitucionalismo ocidental de raízes européias o adota e exalta” (grifos do autor). Cf. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *A onda reformista do Direito Positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica*. In: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, n. 1, ano XXIV, 2006.

Instituir tributos obedecendo ao comando da neutralidade, ao incrementar a livre concorrência e não obstar a eficiência econômica, também é modo de satisfação da liberdade, na seara tributária. Um tributo pode ser considerado neutro: 1) quando é não-cumulativo; 2) quando tem fato gerador bem delimitado, de modo a evitar bitributação ou *bis in idem* entre espécies tributárias; 3) quando observados os princípios de transparência, clareza, simplificação, eficiência e proteção da concorrência fiscal.

1.1 NÃO-CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade é técnica aplicada a tributos que incidem sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços e permite a compensação daquilo que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. A Constituição Federal define como tributos não-cumulativos o IPI (art.153, §3º, II), os impostos residuais (art.154, I), o ICMS (art.155, §2º, I), as contribuições residuais (art.195, IV, §4º) e o PIS/COFINS e PIS/COFINS - Importação (art.195, IV, §12).

O tributo só é realmente não-cumulativo quando os créditos decorrentes das operações são efetivamente compensados. Os créditos consistem em direito subjetivo dos sujeitos que realizem o fato imponible dos tributos não-cumulativos e independem de qualquer acerto, seja administrativo ou judicial. O atraso no pagamento do crédito implica em reembolso de juros moratórios, assim como são devidos os acréscimos decorrentes de débito para com a Fazenda Pública.

1.2 FATO GERADOR BEM DELIMITADO

A doutrina majoritária (Geraldo Ataliba², Paulo de Barros Carvalho³ e Sacha Calmon Navarro Coelho⁴) imputa ao fato gerador, como critério ou aspecto material da hipótese da norma tributária, a função de classificar o tributo em impostos, taxas ou contribuições de melhoria⁵.

2 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

4 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

5 Doutrina minoritária aponta a insuficiência do fato gerador para determinar espécies tributárias, se considerados os tributos afetados a uma destinação específica, a saber, empréstimos compulsórios e contribuições *lato sensu*. O que diferencia empréstimos compulsórios e contribuições *lato sensu* é a definição

A base de cálculo, que juntamente com a alíquota ajudam a formar o aspecto quantitativo e estão presentes na consequência da norma tributária, tem como funções a mensuração do dever tributário definido pelo fato gerador, a exata delimitação sobre aquilo que a norma deve incidir e a perfeita adaptação desse dever à capacidade contributiva do sujeito passivo.

A especificação do fato gerador e a adequação da base de cálculo de forma clara e categórica é fundamental para que agentes políticos diferentes não tributem o mesmo fato (bitributação) ou para que o mesmo ente não tribute o mesmo fato mais de uma vez (*bis in idem*). Não há tributo neutro quando há tributo incidindo sobre tributo.

1.3 PRINCÍPIOS DE LEGITIMAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A *transparência* implica numa certeza de direitos e obrigações na relação jurídica que une a Fazenda Pública e o contribuinte. Assim, é princípio que tem como destinatários tanto o Fisco como o contribuinte, agindo tanto na elaboração e gestão das leis orçamentárias, de modo a evitar a irresponsabilidade fiscal por parte dos administradores públicos, até a criação de normas que evitem a evasão tributária pelo particular, através de abuso de forma jurídica no planejamento fiscal ou através de sonegação.

A *clareza* se refere à exatidão da norma tributária, de modo que o contribuinte possa conhecer previamente todo o conteúdo de seu dever, para poder planejar o pagamento do tributo. Contribuem para a perda de clareza o elevado número de leis e regulamentos, agravado pela coexistência nem sempre pacífica entre os diversos atores políticos que têm competência tributária; a inadequada sistematização das normas; a obscuridade dos termos utilizados, dando margem a diferentes interpretações que impulsionam dezenas de milhares de processos judiciais, com prejuízos para o Poder Judiciário, para o contribuinte e para a Fazenda.

prévia das despesas que vão autorizar a criação da exação. Logo, a distinção do tributo dentre as espécies tributárias passaria a depender da análise conjunta do fato gerador e da finalidade dada ao produto arrecadado. Escreveu Werther Botelho Spagnol: “Embora bastante didática e de reconhecida importância na história de evolução do Direito Tributário, a teorização da divisão do tributo por meio da análise do fato gerador da exação, se vinculado ou não a uma atividade estatal, não é suficiente para explicar a matéria diante do Direito Constitucional. Conquanto possua aparente rigor científico, posto que centrada na hipótese da norma tributária, peca, a nosso ver, com a devida vênia, por desconsiderar as funções constitucionalmente postas aos tributos, funções estas que irão condicionar o exercício válido da competência tributária”. Cf. SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p.22.

A *simplificação* exige que o princípio da legalidade, ao instituir e regulamentar os aspectos da obrigação tributária, seja exercido através de conceitos peremptórios e taxativos. O uso exagerado de expressões fluidas, condicionadas a elementos e definições alheios à norma tributária, prejudica seu entendimento e, conseqüentemente, diminui a eficácia em seu cumprimento.

A *eficiência* implica em tributo de baixo custo, ou seja, o resultado da tributação não deve inviabilizar que a obrigação tributária cumpra a sua função social. Logo, o dever de pagar tributos deve implicar na menor redução de direitos possível. A atividade de fiscalização e de arrecadação pela Administração Tributária não pode suprimir por completo outros direitos, como o de propriedade ou de livre iniciativa. O confronto do dever tributário com direitos do contribuinte deve se dar de modo que ocorra uma maximização de arrecadação diante de uma mínima redução de direitos fundamentais.

A *proteção da concorrência fiscal* decorre diretamente da neutralidade do tributo. Numa situação de tributo cumulativo, com outros tributos incidindo sobre a mesma base imponible, cria-se um cenário que Misabel de Abreu Machado Derzi⁶ qualifica como de complexidade, de descrença e de corporativismo pernicioso. O sistema normativo passa a ser formado por fontes plurais, indeterminadas e informais, advindas de pressões corporativas atuando sobre os Poderes Executivo e Legislativo, na busca por regimes especiais à norma tributária que os favoreçam. Com regimes excepcionais em benefício de poucos negociadores e com tratamento fiscal diferenciado favorecendo alguns concorrentes, evidentemente resta prejudicada a livre iniciativa.

2 TRIBUTAÇÃO E IGUALDADE: COMPARAÇÃO ATRAVÉS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROTEÇÃO DO ESTADO FEDERATIVO

No capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal garante por diversas vezes a igualdade, ora priorizando a igualdade entre contribuintes, ora entre os entes da Federação.

2.1 A IGUALDADE ENTRE OS CONTRIBUINTES

Na clássica definição aristotélica, a igualdade é o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na proporção da desigualdade.

6 Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 100. São Paulo, Dialética, 2004, p 65-80.

O problema sempre esteve em estabelecer o melhor critério de desigualação, de modo a distribuir direitos e deveres de modo igual ou desigual, dependendo das especificidades daqueles para quem vale tal garantia. O certo é que a igualdade não prescinde de comparação. A comparação permite separar iguais de desiguais e dar o mesmo tratamento aos que são iguais e tratamento distinto aos que são diferentes.

O critério de comparação adotado pela Constituição para desigualar as pessoas ante as obrigações tributárias é o da capacidade econômica. A capacidade econômica só surge depois de preservado um mínimo existencial de patrimônio, que permita a pessoas físicas financiar despesas essenciais, tais como alimentação, moradia, saúde e educação, bem como que permita a pessoas jurídicas adquirir, manter e produzir receita. A tributação que avança sobre esse mínimo existencial tem efeito de confisco, o que é expressamente proibido pela Constituição Federal. Ainda que não existisse a proibição expressa, o confisco viola direitos garantidos pela ordem constitucional, tais como a propriedade, a liberdade, a livre iniciativa e a proteção da família.

Todos que têm capacidade econômica têm o dever de pagar tributos (generalidade e universalidade). A graduação daqueles que devem pagar mais ou menos, de acordo com a capacidade contributiva, é regulada pelas técnicas de progressividade e proporcionalidade.

Diz o art. 145, III, § 1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A expressão “*sempre que possível*” sugere que a graduação de tributação segundo a capacidade econômica não é garantia absoluta e pode ser moderada como critério para instituição de tributos se substituída por outros princípios mais apropriados à efetivação da justiça fiscal, em situações específicas. É o caso do estabelecimento de obrigações tributárias a partir dos princípios de extrafiscalidade, da aplicação do princípio da praticidade ou da distribuição meritocrática de benefícios fiscais.

2.1.1 TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

Os tributos extrafiscais são aqueles instituídos com finalidades previamente definidas, não servindo tão somente como instrumento de arrecadação de receita. Nesse sentido, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação ajustam o comércio exterior. O Imposto sobre Produtos Industrializados incide ora para tributar mais os bens supérfluos, de modo a desonerar os bens essenciais, ora para desestimular o consumo de bens prejudiciais (como bebidas alcoólicas e cigarros), ora para intervir indiretamente em setores da economia (como ocorreu com a MP 451/08, que reduziu o tributo com vistas a incentivar a compra de carros e reduzir os efeitos da crise mundial de 2008 no setor automobilístico). O Imposto sobre Operações Financeiras regula as políticas de câmbio, seguro, crédito e de valores mobiliários, que dependem de variações econômicas conjunturais.

2.1.2 PRATICIDADE

A capacidade econômica vem cedendo espaço a uma prática cada vez mais usada pela Administração Fazendária, que consiste no uso do princípio da praticidade, para aplicação da lei tributária. A técnica consiste em fazer uso de ficções e presunções que dispensem a análise pontual de cada caso concreto e permitam a aplicação da lei em massa.

Destarte, o uso da praticidade é positivo por possibilitar uma tributação mais abrangente daqueles que apresentam capacidade econômica, mas é desvantajoso por desconsiderar especificidades da capacidade contributiva de cada um dos sujeitos.

São exemplos da aplicação da praticidade as presunções de base de cálculo criadas na chamada substituição tributária “para frente” (art. 150, §7º, CF), bem como a presunção de confissão de débito representada pela declaração necessária ao lançamento por homologação (art. 147 c/c art. 150, CTN).

2.1.3 BENEFÍCIOS FISCAIS

Há, ainda, mitigação da capacidade econômica ante a concessão de benefícios fiscais àqueles que preenchem a totalidade de elementos e requisitos, previstos em lei específica.

Benefícios fiscais são espécies de exoneração tributária, concedidas para estimular uma conduta ou comportamento dos contribuintes, seja

o pagamento do débito esperado por um programa de parcelamento, seja o incremento de uma atividade almejada pela concessão de crédito presumido, seja a proteção de uma classe de pessoas por uma isenção.

Nesse diapasão, pessoas com mesma capacidade contributiva podem, em razão de serem ou não favorecidos pela concessão de algum benefício fiscal, ser atingidos de modo distinto pelo poder de tributação.

2.2 A IGUALDADE ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS

A garantia de igualdade priorizando os entes federativos está de acordo com o paradigma de Estado Federal, que molda a organização e atuação estatal ao cumprimento de seus objetivos e à concretização dos direitos fundamentais. O Federalismo é promovido com a distribuição de competência tributária entre todos os entes políticos, vez que não existe uma República Federativa como a que propõe o art. 1º da Constituição Federal sem dotar os entes federativos de autonomia e de independência política, legislativa e financeira.

Na busca de garantir o desenvolvimento nacional de forma equânime, a Constituição prevê, ainda, uma série de princípios orientados para a defesa do Federalismo, como o que veda à União instituir tributo que não seja uniforme no território nacional ou que implique distinção ou preferência de algum ente em detrimento de outro (art.151, I, CF); ou o que veda aos Estados e Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino (art. 151, II, CF).

A par da distribuição da competência tributária e dos princípios próprios, há ainda a limitação representada pela imunidade recíproca.

A proibição de os entes federativos tributarem patrimônio, renda ou serviços uns dos outros remonta à clássica decisão da Suprema Corte americana, no caso *McCulloch v. Maryland* (1819), em que John Marshall proferiu a célebre assertiva “*the power to tax involves the power to destroy*”.

A idéia de preservação das receitas públicas da incidência de tributação foi transportada para o Direito brasileiro ainda na Constituição de 1891. Na Constituição de 1988, patrimônio, renda e serviços das pessoas políticas têm ampla imunidade (art. 150, IV, a), estendida às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelos Poderes Públicos, no que tange às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, §2º).

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal vem dando interpretação extensiva aos dispositivos, de modo a abranger também empresas públicas (caso dos Correios, no RE 407.099/RS) e sociedades de economia mista (caso da Companhia de Água e Esgoto de Rondônia, no AC 1.550-2) prestadores de serviço público.

3 SEGURANÇA JURÍDICA: FUNDAMENTO DE LEGITIMAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A segurança jurídica em matéria tributária parece ter recebido atenção especial do constituinte, pelo número expressivo de princípios e regras destinados a sua efetivação. Não existe Estado de Direito sem segurança jurídica. No Direito Tributário, a segurança jurídica diz respeito à irretroatividade de normas para fatos geradores já ocorridos (proteção do passado) e a previsibilidade de situações jurídicas que tendem a acontecer (proteção para o futuro).

A Constituição Federal lista uma série de princípios, explícitos e implícitos, no intuito de garantir a segurança jurídica, na esfera tributária. Como princípios expressos, aponta-se a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a proteção da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido. Como princípios implícitos, cita-se a proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva.

A realização da segurança jurídica através do Direito Tributário é diretamente proporcional à eficácia dos princípios constitucionais tributários. Tanto maior será a segurança jurídica nas relações tributárias quanto forem devidamente aplicadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, dispostas no art. 150 da Constituição.

3.1 LEGALIDADE: APLICAÇÃO DA LEI EM MASSA E VINCULAÇÃO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA

A legalidade (art. 150, I, CF) é a expressão máxima da segurança jurídica. A idéia de consentimento prévio acerca do dever tributário é reivindicação antiga e direito já garantido na Carta Magna inglesa de 1215, que consagrou o princípio de “*no taxation without representation*”. Mais do que ser a exigência de previsão legal para a obrigação tributária, a legalidade incorpora uma função mais republicana e democrática, vez que toda lei está direcionada, de alguma forma, a concretizar os direitos fundamentais da ordem constitucional.

Além de exigir que a lei defina todos os aspectos necessários à matéria tributária, a legalidade requer que a lei seja pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa fiscal. Assim, dispõe o art. 97 do Código Tributário Nacional que é matéria de lei a instituição de tributos, ou a sua extinção; a majoração de tributos, ou sua redução, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo, a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Como a aplicação de todos os aspectos da norma tributária, bem como as obrigações acessórias e penalidades, devem ser regulamentados por lei, a Administração Tributária pode utilizar técnicas de padronização de situações, que permita otimizar a abrangência da norma nos casos concretos. Já que o Direito Tributário consiste na aplicação da lei em massa, a tributação por meio das presunções, permitida pelo princípio da praticidade, pode muito contribuir para a efetivação da justiça fiscal.

A justiça fiscal se concretiza a partir da distribuição do ônus de pagar, nas devidas proporções do dever de contribuir. Usando presunções para constituir as obrigações, o Fisco está dispensado de aplicar a lei a partir de uma análise minuciosa de alguns casos, fazendo com que outros ocorram à margem da lei. Aumentando-se o alcance da lei tributária, há diminuição da evasão e favorecimento à concorrência fiscal.

Não obstante, a praticidade contribui para um conhecimento prévio pelo contribuinte daquilo que deve pagar ou fazer e para uma maior diluição do dever, fazendo com que a prestação de cada contribuinte ocorra de modo mais equilibrado.

Para que a praticidade atenda tanto à Administração Tributária como aos contribuintes, as presunções utilizadas não podem ser absolutas e devem se aproximar ao máximo das bases imponíveis das obrigações tributárias. Além disso, deve ser garantida ao contribuinte a participação na constituição da obrigação, através do exercício do contraditório e da ampla defesa, nos casos em que discorde das presunções estabelecidas.

Mais do que requerer que todos os aspectos da obrigação tributária sejam previamente estabelecidos em lei e determinar que o Poder Público só faça aquilo que a lei mande, a legalidade serve para

delimitar de forma incontestada os contornos da obrigação e a vinculação da atividade administrativa tributária. Para prosperar em tal função, concordamos com Misabel Derzi⁷, no sentido de que a lei tributária deve preferir, em sua maioria, conceitos classificatórios, definitivos e específicos, a tipos, fluidos e genéricos. Ensina a jurista:

Portanto, para quem supõe o Direito Tributário como um sistema fechado, o conceito de classe e suas especificações (que Dworkin poderia chamar de concepções) são ainda a velha noção da Lógica como metodologia que haverá de imperar. Em nosso admitimos tanto a presença dos conceitos como as dos tipos, prevalecendo, no entanto, no Direito Tributário, graças aos princípios de segurança jurídica, legalidade, especificidade conceitual dos conceitos legais, anterioridade, irretroatividade, rígida discriminação de rendas constitucional etc., a tendência para o raciocínio conceitual classificatório.

Ora, o tipo não é um conceito de classe, mas uma ordem mais adequada para captar as fluidas transições da vida.

Da legalidade dependem outros direitos fundamentais do contribuinte, irreversíveis e irretroatáveis, como a irretroatividade (art. 150, III, a, CF), a anterioridade (art. 150, III, b, CF), a espera nonagesimal (art. 150, III, c, CF).

3.2 IRRETROATIVIDADE (PROTEÇÃO DE ATOS PASSADOS) E JUSTIÇA PROSPECTIVA (PROTEÇÃO DE ATOS FUTUROS)

A irretroatividade consiste em garantir que os efeitos das leis tributárias publicadas atinjam situações posteriores e preservem fatos geradores ocorridos no passado. A relação jurídica obrigacional tributária deve ser marcada pela previsibilidade. O contribuinte não pode ser surpreendido por mudanças que agravem as condições a partir das quais ele se preparou.

Como na relação obrigacional do Direito Civil, em que a proposta vincula o proponente, na relação obrigacional tributária os aspectos da norma, tais como definidos na lei vigente à época do fato gerador, determina a atuação da Fazenda.

⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado (coord). *Dos princípios gerais do Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey: 2004, p.116.

Ressalte-se que deve ser dada uma interpretação extensiva à irretroatividade, de modo que a previsibilidade oriente não só os atos normativos, mas também os atos administrativos e as decisões judiciais.

Se a Administração prevê um programa de parcelamento e altera as condições de concessão, adicionando novos requisitos, não pode excluir aqueles que já se beneficiaram e que não atendem às novas exigências. Se o Poder Judiciário tem um entendimento consolidado sobre a não-incidência de um tributo sobre certa base imponível e passa a decidir no sentido da tributação desse mesmo fato, não pode legitimar a cobrança em demandas ajuizadas antes da mudança na jurisprudência.

Com as obrigações tributárias bem definidas, a ponto de permitir que o contribuinte antevêja quanto pagar e o que o Fisco realmente pode cobrar, fatalmente haveria uma redução na quantidade de conflitos e filtraria as demandas judiciais, permitindo ao Judiciário conferir maior atenção a causas novas e de maior repercussão.

Importante observar que, atualmente, a par da garantia de irretroatividade, que volta a sua proteção para o passado, há também que se criar mecanismos para assegurar o futuro, ainda mais se considerarmos a relação contínua que existe entre Fisco e contribuinte. Ainda que seja uma relação advinda de fatos geradores e tributos diferentes, grande parte das relações jurídicas (circulação de mercadoria, aquisição de renda, prestação de serviço, etc) faz nascer uma obrigação tributária.

Conforme se espera de uma justiça fiscal prospectiva, as relações jurídicas e os atos que se perduram no tempo devem prever formas de amparo a uma das partes, caso a outra modifique quaisquer termos da obrigação objeto do vínculo.

A previsão de alternativas para o caso de modificação de relações duradouras e de situações antes previstas é comum no Direito Administrativo e Previdenciário, no que tange à matéria de aposentadoria. Como decide reiteradamente o Supremo Tribunal Federal, nenhum servidor público tem direito a regime jurídico, ou seja, direito às garantias previstas tais como escritas à época de sua investidura no cargo. Logo, o regime de aposentadoria do servidor pode ser alterado várias vezes, ao longo de sua vida funcional. Mas cada mudança costuma vir acompanhada de medidas compensatórias ou de regimes de transição, para não frustrar de todo as expectativas daqueles que esperavam se aposentar segundo regras que deixaram de existir.

No Direito Tributário, também há uma série de situações em que as relações têm certa continuidade e eventuais mudanças no vínculo também podem causar sérios prejuízos se não acompanhadas de garantias de resguardo do futuro.

Exemplo disso é a concessão de um benefício fiscal. Benefícios fiscais como isenções, remissões, reduções de base de cálculo, anistias, concessões de crédito presumido, parcelamento etc, só podem ser concedidos por lei, específica e exclusiva (art. 150, §6º, CF), interpretada de maneira restritiva.

Salvo se concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições, hipótese em que se erigem a direitos subjetivos, os benefícios fiscais podem ser modificados ou revogados por lei, a qualquer tempo (art. 178, CTN). Ao contrário do que uma interpretação literal do dispositivo possa indicar, a regra não concede ilimitada discricionariedade ao Poder Público para modificar e revogar benefícios, sob pena de instituir um poder arbitrário. Pela teoria dos atos proibidos, se a Administração Tributária cria um benefício e gera expectativas em contribuintes, que se preparam e realizam investimentos para atenderem às exigências previstas, não pode, sem prever algum tipo de reparação, revogar ou modificar aquilo que foi proposto, até porque a lei ou o ato normativo concessivo, tem presunção de legitimidade.

Uma aplicação da justiça prospectiva estenderia medidas garantidoras não só a benefícios já concedidos (fatos passados), mas também a benefícios prometidos que deixaram de ser concedidos (fatos futuros). Não preenchendo todos os requisitos, não há direito subjetivo ao benefício, mas pode haver expectativas legítimas a serem tuteladas.

A boa-fé objetiva daqueles que representaram a possibilidade de se tornarem titulares de um direito e que praticam ações de acordo com o modo que seria exigido não pode restar de todo desamparada. Como assevera Manuel Carneiro da Frada⁸, “*quem confia em outrem por motivo a este imputável não deve ficar em princípio numa posição pior do que a que lhe assistiria se não tivesse confiado*”.

Reconhecida a necessidade de proteção daquele que vê frustrada a promessa de auferir um benefício, o problema passa a residir na solução ideal a ser dada ao caso. Admitir a concessão do benefício fiscal sem

8 FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da Confiança e Responsabilidade Civil*. Lisboa: Almedina, 2001, p.881.

o devido atendimento a todas as contraprestações poderá provocar a violação não só da legalidade, mas também da igualdade e da própria segurança jurídica. Como a legalidade no Direito Público implica em fazer somente aquilo que a lei autoriza, os efeitos do benefício só poderão ser garantidos àqueles que comprovarem a realização de todos os pressupostos. A igualdade seria violada por dispensar o mesmo tratamento (a concessão do benefício) a situações diversas (contribuintes que cumpriram maior ou menor parte das obrigações impostas). Por fim, a incerteza de quais condições seriam determinantes para conquistar o benefício, já que o atendimento de todas elas estaria sendo dispensado, comprometeria a previsibilidade e a segurança jurídica.

Entre a mera expectativa e o direito adquirido a um benefício fiscal existem pretensões que Paulo Emílio Ribeiro Vilhena⁹ chama de “direitos expectados”, ou seja, existe o *direito de adquirir direito* ao incentivo fiscal prometido. A par da irretroatividade, que assegura fatos geradores ocorridos no passado, hoje se discute a previsão para situações de transição ou possibilidades futuras, desde que sejam concretas e tenham como fonte alguma proposta ou atuação concreta do Poder Público.

Se há alguma promessa da Administração que, por alguma eventualidade, deixa de ser efetivada ou é cumprida em termos diferentes, pelas próprias vicissitudes que caracterizam a atuação do Poder Público, requerendo mudanças e adaptações de seus atos, deve haver a previsão de medidas protetivas àqueles que pautaram sua conduta conforme o prometido. Seja por meio de regimes de transição, como ocorre com as mudanças nas regras de aposentadoria, seja pela efetiva compensação e ressarcimento dos danos e prejuízos causados.

3.3 ANTERIORIDADE COMO CLÁUSULA PÉTREA E COMO GARANTIA DA NÃO-SURPRESA

A anterioridade, como princípio que proíbe a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou o aumentou, foi consolidada como regra geral de tributação na Constituição Federal de 1988. A nova ordem constitucional considerou a anterioridade mais adequada à função de não-surpresa do que o princípio da anualidade, vigente nas Constituições anteriores.

9 VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro. *Direito e processo do trabalho*: Estudos. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

Pelo princípio da anualidade, a cobrança de tributos deveria estar expressamente autorizada na lei orçamentária, ou seja, a autorização para a exigência de pagamento deveria ser renovada anualmente. A anterioridade, não obstante a falta de previsão constitucional, antes da Constituição de 1969, já havia sido consagrada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, através das Súmulas 66 (“*É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro*”) e 67 (“*É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro*”), editadas de acordo com a Constituição de 1946.

A Emenda Constitucional de 1969 passou a prever a anterioridade para impostos sobre a renda e o patrimônio¹⁰. Assim, enquanto que o STF entendia a anterioridade como regra para os impostos em geral, a Constituição passou a considerá-la como exceção, a reger apenas os impostos sobre a renda e o patrimônio.

Aliomar Baleeiro¹¹ já defendia a observância da anualidade e da anterioridade para todos os impostos, exceto para tarifa aduaneira e imposto lançado por motivo de guerra. Para o autor, um imposto previsto no orçamento, mas instituído no mesmo exercício financeiro de sua cobrança seria inconstitucional, assim como um imposto criado no exercício anterior com imposição planejada para o ano seguinte, cuja instituição não estava autorizada na lei orçamentária.

Pela Constituição Federal de 1988, essa dupla exigência, de anualidade e anterioridade, não existe mais. Atualmente, a não-surpresa em matéria tributária é garantida pela anterioridade e pela espera nonagesimal, que proíbe a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Isso não significa que a anualidade tenha sido suprimida do ordenamento. A anualidade permanece na determinação de que as alterações na legislação tributária estejam previstas nas leis de diretrizes orçamentárias (art. 165, §2º, CF) e na periodização anual de tributos sobre o patrimônio e a renda.

10 A Emenda 18/65 serviu de fundamento para o art. 104 do Código Tributário Nacional. Logo, uma interpretação conforme a Constituição de 1988 do dispositivo legal exige a extensão do princípio da anterioridade a todos os impostos, não só os que incidem sobre o patrimônio e a renda, ressalvadas tão somente as exceções constitucionais.

11 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. revista e atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Como limitação constitucional ao poder de tributar, o STF reconheceu a anterioridade como garantia fundamental do contribuinte, fixando o princípio no grupo de cláusulas pétreas, que não pode ser suprimido ou mitigado sequer por emendas constitucionais.

Em seu voto na ADI 939/DF, que declarou a inconstitucionalidade da EC 3/93 e da Lei Complementar 77/93, que instituíam e regulamentavam o Imposto Patrimonial sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira (IPMF), o Ministro Carlos Velloso deixou consignado que, ao contrário de outras regras tributárias, como a não-cumulatividade, que vinculam o legislador infraconstitucional, a anterioridade subordina até mesmo o Poder Constituinte Derivado.

O princípio da anterioridade nunca foi absoluto, pois sempre admitiu ressalvas. A anterioridade, prevista na Emenda 1/69 combinada com a Emenda 8/77, era decotada por uma série de exceções: tarifa aduaneira e de transporte, impostos sobre produtos industrializados, imposto lançado por motivo de guerra e quaisquer outras espécies autorizadas por lei complementar.

Na Constituição Federal de 1988, a anterioridade também já foi prevista com exceções. Entretanto, o rol das ressalvas já foi bastante reduzido, ficando restrito a tributos de caráter notadamente extrafiscal, que têm a função precípua de ser meio para resposta governamental rápida a situações transitórias e emergenciais.

Nesse sentido, são atualmente exceções constitucionais ao princípio da anterioridade, de acordo com o art. 150, §1º, os impostos de importação e exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros e operações com títulos e valores mobiliários, os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra ou de sua iminência e os impostos extraordinários.

Outrossim, de acordo com o art. 155, §2º, XII, h, não se aplica a anterioridade ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) sobre combustíveis e lubrificantes com tributação monofásica prevista em lei complementar e, consoante o art. 177, §4º, I, b, à contribuição incidente sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

As demais contribuições obedecem ao princípio da anterioridade, salvo as destinadas à seguridade social que, não obstante não se prenderem ao princípio, devem observar a espera nonagesimal (art. 195, §6º).

Contudo, apesar de não ser princípio absoluto, como julgou o STF na ADI 939, as exceções já foram previstas na Constituição e não podem ser estendidas ou ampliadas, sob pena de maculação do princípio.

3.4 CONFIANÇA LEGÍTIMA: PRESERVAÇÃO DE SITUAÇÕES NOS TERMOS DAS EXPECTATIVAS CRIADAS, CONTRA MUDANÇAS IMPREVISTAS E CONTRADITÓRIAS

A par das limitações constitucionais ao poder de tributar, surge a necessidade de proteção da confiança legítima. Se uma parte pratica ato que gera expectativas em outra, não pode posteriormente agir de modo contraditório, frustrar a expectativa induzida e provocar danos em razão da quebra da confiança legitimamente criada.

A proteção da confiança legítima visa operar uma mudança paradigmática na relação jurídica obrigacional tributária, assim como operou a revisão da relação jurídica obrigacional contratual. Antes fundada na autonomia da vontade, a obrigação contratual, para ser considerada legítima, passou a exigir a observância dos ditames da justiça contratual, da proteção da boa-fé objetiva dos contratantes e da função social do contrato. A obrigação tributária, por sua vez, antes fundada exclusivamente na legalidade, passou a depender da observância de outros princípios, como o da confiança legítima.

A arguição da confiança legítima, entretanto, deve ficar condicionada a alguns requisitos, sob pena de ser desprestigiada como princípio e vulgarizada como pretexto para se esquivar do cumprimento das obrigações tributárias.

Nessa perspectiva, enumera-se três requisitos para a aplicação do princípio da confiança legítima na relação jurídica obrigacional: 1) atos aptos a suscitar expectativas ou criar situações de confiança; 2) boa-fé da parte que age em função do que lhe foi informado e sofrer prejuízos por conta disso; 3) não haja outro princípio a ser ponderado que imponha a alteração da situação jurídica, ainda que já consolidada.

O primeiro requisito da aplicação do princípio da confiança consiste no fato de a conduta de um parte da obrigação ser apta a gerar

expectativas na parte contrária. A análise de tal aptidão deve ser objetiva e não quaisquer intenções que dependam de uma investigação subjetiva, seja do administrador, do contribuinte ou do juiz.

Uma análise subjetiva da confiança induzida provocaria um quadro de grande insegurança jurídica. A avaliação da confiança gerada em expectativas, direitos de transição (ou “direitos esperados”) e direitos subjetivos restariam vagos, obscuros, para não dizer ininteligíveis.

Outrossim, deixar a confiança legítima à mercê de uma análise subjetiva dificultaria a questão probatória. A Administração Pública e o Poder Judiciário decidem a partir de fatos, definitivamente demonstrados. Se vislumbramos sérias dificuldades em delimitar as fronteiras entre a expectativa e a pretensão exequível, fundadas na confiança legítima, a sua comprovação, de modo a ensejar alguma medida protetiva ou reparatória, seria impraticável.

Logo, a aptidão do ato de uma parte para gerar confiança em outra depende de comportamentos, condutas e compromissos objetivamente provados. Ou seja, a parte que confiou deve evidenciar que houve uma proposta, promessa ou ação concreta e que, a partir dessa iniciativa realizou projetos ou atividades, com dispensa de recursos econômicos e financeiros, visando alguma contraprestação.

Caso contrário, a confiança legítima como instrumento de segurança jurídica, de previsibilidade ou de estabilidade do vínculo desempenharia papel contrário ao que se propõe e passaria a ser um meio para incertezas e conflitos sem solução.

O segundo requisito da aplicação da confiança na relação tributária é a boa-fé da parte induzida a praticar um fato em decorrência de uma proposta da outra parte, com a demonstração do prejuízo decorrente da quebra da promessa.

A admissão de uma responsabilidade pela confiança decorre do ideal de justiça corretiva, ou seja, aquele que provoca prejuízo a outrem deve recompor o patrimônio do afetado, na medida do dano que causou.

A boa-fé daquele confiou, entretanto, é pressuposto essencial para permitir tal recomposição, porquanto o princípio da confiança legítima não pode ser meio para escapar da aplicação da norma tributária.

Um direito fundamental, quando invocado de forma desarrazoada, desautorizada ou indiscriminada, acaba perdendo seu sentido e, por conseguinte, perdendo força normativa e legitimidade. O princípio da confiança legítima deve ser mais uma garantia na relação jurídica tributária e não um salvo conduto para fraudadores, sonegadores e bandoleiros.

Consoante observou Manuel Carneiro da Frada¹²:

Nesta dimensão, a responsabilidade pela confiança guarda um nexó específico com a realização de justiça do caso singular; traduz a respectiva pressão individualizadora sobre a tendência generalizadora do sistema jurídico. A sua consagração dogmática assume-se, no fundo, como instrumento de reequilíbrio de um conjunto de normas que, sem ela sacrificaria demasiadamente a justiça à segurança. Por isso, ela toca o nó górdio desta polaridade do Direito e dos valores supremos que o determinam; se situada para além do conjunto de normas que compõem o sistema, assumindo por sobre isso ainda a tensão entre a *lex positiva* e os imperativos do próprio Direito. Cremos mesmo que a admissão de uma responsabilidade pela confiança se inscreve na necessidade de realização activa e integral da intencionalidade jurídica profunda que preside a determinado complexo de normas. É isso que a valida e legítima. Pelo que não pode, por outro lado, essa responsabilidade constituir um pretexto para subversão do sistema jurídico e o abalo das suas traves mestras.

Por fim, o terceiro requisito da responsabilidade pela confiança cuida da inexistência de outro princípio a fundamentar a mudança nos atos praticados. Tal ponderação se faz importante para conciliar a liberdade de atuação de uma parte com a expectativa de estabilidade da parte adversa.

Se até o princípio da legalidade, que é a viga mestra do Direito Público, pode ser mitigada, por institutos como a anulação e convalidação, a aplicação dos outros princípios também seguem a regra da ponderação de acordo com o caso concreto.

O fortalecimento da confiança legítima como direito fundamental transforma as normas que a definem e que a realizam em normas de aplicação obrigatória e imediata (art. 5º, §1º, CF), bem como confere

¹² FRADA, op. cit., p. 878/879.

maior legitimidade para coibir abusos entre os Poderes Públicos, entre os particulares e entre os Poderes Públicos e particulares.

Definidos o conceito, os requisitos e os destinatários, vale mencionar os instrumentos de atuação da confiança legítima na relação jurídica obrigacional tributária. A maneira mais eficaz é a de preservar a situação jurídica que se consolidou na base da confiança. Se houve uma proposta de uma parte que gerou expectativas noutra, a proposta deve ser mantida.

Caso a relação jurídica tributária firmada sofra alguma alteração, como uma mudança das regras pelo Poder Público (alteração imputada ao Fisco), ou a mora ou inadimplemento do contribuinte (alteração de responsabilidade do particular), deve-se buscar meios que recomponham a situação anterior ao vínculo criado, de modo a restabelecer o *status quo ante*.

Sendo impossível preservar a relação jurídica nos termos em que fora definida ou reconstruir a situação jurídica existente à época da quebra da confiança, nasce o dever de indenizar para aquele que foi responsável pela ação contraditória e o direito de ser indenizado pelo prejudicado que confiou.

3.5 BOA-FÉ OBJETIVA: A CONFIANÇA LEGÍTIMA CRIADA NO CASO CONCRETO

A inclusão da boa-fé objetiva no rol de princípios que regem a relação jurídica obrigacional é tese que ganhou força a partir da vigência do Código de Defesa do Consumidor. Em seu art. 4º, o CDC elege a boa-fé como um os princípios que devem atender à Política Nacional das Relações de Consumo ao passo que, em seu art. 51, IV, penaliza as cláusulas contratuais incompatíveis com a boa-fé com a nulidade de pleno direito.

Mas é com a edição do Código de Civil de 2002 que a boa-fé objetiva se destaca como princípio com funções bem delimitadas e como fonte de direitos e deveres menos abstrata.

Essa concretização da boa-fé objetiva ocorre a partir de uma nítida separação da boa-fé subjetiva. Explica Judith Martins Costa a diferença:

A expressão 'boa-fé subjetiva' denota 'estado de consciência', ou convencimento individual de obrar (a parte) em conformidade ao direito (sendo) aplicável, em regra, ao campo dos direitos reais,

especialmente em matéria possessória. Diz-se 'subjetiva' justamente porque, para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito da relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção. Antitética à boa-fé subjetiva está a má-fé, também vista subjetivamente como a intenção de lesar a outrem.

Já por 'boa-fé objetiva' se quer significar – segundo a conotação que adveio da interpretação conferida ao § 242 do Código Civil alemão, de larga força expansionista em outros ordenamentos, e, bem assim, daquela que lhe é atribuída nos países da common law – modelo de conduta social, arquétipo ou standard jurídico, segundo o qual “cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, obrando como obraria um homem reto: com honestidade, lealdade, probidade”. Por este modelo objetivo de conduta levam-se em consideração os fatores concretos do caso, tais como o status pessoal e cultural dos envolvidos, não se admitindo uma aplicação mecânica do standard, de tipo meramente subsuntivo¹³.

Nesse sentido, a boa-fé deixa de ser um mero estado psicológico e se torna um modo objetivo de orientação de conduta, com função interpretativa (art. 113, CC)¹⁴, integrativa (art. 422, CC)¹⁵ e limitadora de direitos subjetivos (art. 187, CC)¹⁶.

Assim, a boa-fé objetiva exige das partes o acerto do que foi convencionado e a observância de deveres anexos, como de mútua proteção contra riscos às pessoas e objetos da relação jurídica; de informação acerca de dados relacionados ao adimplemento do acordo; e de cooperação, de modo que os sujeitos se comprometam a não agir no intuito de prejudicar o cumprimento da obrigação.

No Direito Tributário, a boa-fé objetiva acompanha o princípio da confiança legítima, no sentido de garantir a relação jurídica com a previsibilidade das situações, com a definição das normas específicas

¹³ COSTA, Judith Martins. *A Boa-Fé no Direito Privado*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 411.

¹⁴ Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração

¹⁵ Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

¹⁶ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

anteriores ao fato gerador e com a segurança na aplicação no termos dos ditames legais.

O intercâmbio entre boa-fé objetiva e confiança legítima é tamanho que gera na doutrina a dificuldade de distinguir um princípio do outro. Há quem considere confiança legítima e boa-fé objetiva como sinônimos, quem classifique a confiança legítima como expressão que abrange a boa-fé objetiva e, ainda, quem defenda a confiança legítima como consequência ou resultado da boa-fé objetiva.

Citando o autor alemão Roland Kreibich, Misabel Derzi ensina que a confiança legítima é expressão da segurança jurídica e se manifesta em relações jurídicas abstratas e relações jurídicas concretas. A averiguação da boa-fé objetiva partiria da análise dessas relações jurídicas concretas, de modo que, nas relações abstratas, somente incidiria o princípio da confiança em si.

Logo, as situações abstratas (regras administrativas gerais, jurisprudência, planos governamentais) devem observar o princípio da confiança, ao passo que nas relações concretas (normas administrativas individuais, decisão judicial que decide o caso específico, cumprimento de algo prometido) deve ser protegida a boa-fé objetiva¹⁷.

A boa-fé objetiva cria direitos e deveres para ambos os sujeitos da obrigação tributária. Não pode uma parte arguir a proteção da boa-fé contra atuação da parte oposta se também age contrariando os deveres de proteção, informação e cooperação.

4 CONCLUSÃO

Todo o ordenamento jurídico constitucional tem como objetivo mediato ou imediato o de concretizar o ideal de dignidade da pessoa humana, que se expressa através da efetivação de direitos fundamentais

17 Nas palavras da autora: "Assim, em toda hipótese de boa-fé existe confiança a ser protegida. Isso significa que uma das partes, por meio de seu comportamento objetivo criou confiança em outra, que, em decorrência da firme crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada, foi levada a agir ou manifestar-se externamente, frustrando-se em suas expectativas. Mas KREIBICH aponta como divergência existente entre o princípio da proteção da confiança e o da boa fé, o fato de o primeiro, por ser mais abrangente, aplicar-se às situações gerais, abstratas e àquelas concretas; já o segundo, o princípio da boa fé somente alcança uma situação jurídica individual e concreta, ou seja, não alcança as leis e os regulamentos normativos, mas apenas os atos administrativos individuais e as decisões judiciais". Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *A imprevisibilidade da jurisprudência e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal no Direito Tributário. In O processo na Constituição*. São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 191.

que possibilitem o desenvolvimento dos atributos da personalidade, bem como que permitam que o homem seja considerado um fim em si mesmo e não um meio para a prática de condutas quaisquer.

Ora, não é possível garantir direitos fundamentais senão em um ambiente de estabilidade da ordem normativa, de continuidade das relações jurídicas, de confiabilidade e transparência nos vínculos criados entre particulares, entre entes públicos e entre o Poder Público e o particular. Logo, não há dignidade da pessoa humana sem segurança jurídica.

A concretização da segurança jurídica vai muito além da proteção da coisa julgada, direito adquirido e ato jurídico perfeito, assegurados pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal.

Outrossim, a segurança jurídica, como manifestação do Estado de Direito, fundamenta diversos princípios constitucionais. A segurança jurídica não está isoladamente na legalidade, na irretroatividade, na anterioridade, na confiança ou na boa-fé, mas na congregação de todos esses e outros princípios equilibrados e combinados, de modo que cada um deles transborde sua energia normativa em maior escala possível.

Todos os princípios previstos para o Sistema Tributário Nacional devem ser ponderados de modo a tornar a relação tributária mais condizente com os elementos que caracterizam um cenário de justiça fiscal e de tributos consentidos.

Uma obrigação consentida é quase que sinônimo de uma obrigação cumprida. Não se espera que o consentimento do tributo implique em algum tipo de satisfação em pagar um imposto, taxa ou contribuição. Sendo um dever que acarreta perda patrimonial, não há quem, em sã consciência, tenha prazer em destacar parte de sua renda, direitos, faturamento, etc., em prol de um "fundo sem fundo", como é o Estado.

O que se espera é que o consentimento implique numa maior aceitação tributo. Que o tributo não seja visto como troca, mas como fator de solidariedade, que possibilita a satisfação dos objetivos da República. Isso certamente levaria a uma diminuição de litígios, de conflitos judiciais, de execuções fiscais intermináveis que, na maioria das vezes, restam infrutíferas.

Se existe a desconfiança do particular em face da Fazenda Pública, ante o seu furor arrecadatório, existe também o ceticismo do Fisco,

ante as mais variadas manobras evasivas e o elevadíssimo índice de inadimplência dos contribuintes. A afirmação da segurança jurídica na relação tributária, através da efetivação dos princípios constitucionais que lhes são próprios, é o principal meio para tornar tal vínculo menos conflituoso, antagônico e problemático.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. revista e atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *A imprevisibilidade da jurisprudência e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal no Direito Tributário*. In O processo na Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 161-193.
- _____. (coord.). *Dos princípios gerais do Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- _____. *Legalidade material. Modo de pensar tipificante e Praticidade no Direito Tributário*. In Justiça Tributária, IBET. São Paulo. Max Limonad, 1998, p. 627-650.
- _____. *Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo*. In Revista Dialética de Direito Tributário, v. 100. São Paulo: Dialética, 2004, p.65-80.
- FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da Confiança e Responsabilidade Civil*. Lisboa: Almedina, 2001.
- COSTA, Judith Martins. *A Boa-Fé no Direito Privado*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro. *Direito e processo do trabalho: Estudos*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.