

Os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva no Direito Tributário

Tiago da Silva Fonseca*

Resumo: A segurança jurídica, junto com a igualdade e a liberdade, é base de sustentação do Estado de Direito e consiste em conferir estabilidade e previsibilidade nas relações jurídicas. No Direito Tributário, a segurança jurídica já é garantida por princípios como legalidade, anterioridade e irretroatividade. Mas, para que o fundamento da segurança jurídica seja pleno, não só direito adquirido, coisa julgada ou ato jurídico perfeito devem ser resguardados. Algumas expectativas, legítima e objetivamente criadas, também requerem algum tipo de proteção. A garantia dessas expectativas se dá através da afirmação de princípios constitucionais tributários implícitos, como a proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva. A par das limitações constitucionais ao poder de tributar, a confiança legítima e a boa-fé objetiva visam a sustentar o equilíbrio necessário às relações jurídicas tributárias, reparando os casos de mudanças repentinas e contraditórias de uma parte, que causam prejuízos à parte contrária e desestabilizam o vínculo obrigacional.

Palavras-chave: Segurança jurídica. Confiança legítima. Boa-fé objetiva.

Introdução

A proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva nas relações jurídicas é tema que tem recebido relevante destaque na literatura jurídica, especialmente no Direito Civil e no Direito Administrativo.

No Direito Civil, a boa-fé objetiva foi alçada a requisito para a formação de uma relação obrigacional legítima e, como princípio contratual, passou a ser fonte de uma série de direitos e deveres anexos, que servem igualmente a ambas as partes.

No Direito Administrativo, a confiança legítima é princípio invocado como limite à revisão de atos administrativos concretos e ao exercício do poder normativo. Quanto à eficácia temporal, os atos administrativos, que decorrem de lei, seguem a regra da irretroatividade. A regra serve, sobretudo, para dar previsibilidade aos atos

* Procurador da Fazenda Nacional e mestrando em Direito Tributário, pela Faculdade de Direito da UFMG.

estatais, de modo a permitir uma atuação segura dos particulares. A previsibilidade, entretanto, não implica direito do administrado a algum regime jurídico, vez que o Estado pode modificar leis e regulamentos para melhor atender ao interesse público. Destarte, a doutrina administrativista vem defendendo a tutela da confiança legítima do administrado, como forma de atender às expectativas geradas por atos do Poder Público, ante a necessidade do Estado de alterar as suas normas e regras de acordo com as demandas e contingências das mais diferentes realidades.

No Direito Tributário, também existe uma série de situações que requerem a proteção de expectativas geradas e a responsabilidade por danos causados por quebra da confiança ou por atos contrários à boa-fé objetiva. Não obstante, a aplicação dos princípios deve ocorrer de forma particularizada no Direito Tributário, considerando que a relação tributária é obrigacional, como a do Direito Civil, e é ao mesmo tempo uma relação impositiva do Estado, como no Direito Administrativo.

A aplicação dos princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva na relação jurídica tributária é o tema que o presente estudo pretende abordar.

1 Previsibilidade da relação jurídica tributária: irretroatividade e proteção de expectativas

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 é afirmada a partir da irretroatividade de normas para fatos geradores já ocorridos (proteção do passado) e da previsibilidade de situações jurídicas que tendem a acontecer (proteção para o futuro).

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

A realização da segurança jurídica através do Direito Tributário é diretamente proporcional à eficácia dos princípios constitucionais tributários. Quanto maior a concretização das limitações constitucionais ao poder de tributar e dos demais princípios constitucionais tributários, maior será a segurança jurídica nas relações tributárias.

A irretroatividade consiste em garantir que os efeitos das leis tributárias publicadas atinjam situações posteriores e preservem fatos geradores ocorridos no passado. A irretroatividade é meio de proteção do particular diante do Estado: o contribuinte não pode ser surpreendido por mudanças normativas que agravem as condições a partir das quais ele orientou a sua conduta.

Assim 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.

A irretroatividade, para ser efetiva, depende de uma interpretação extensiva, 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 requisitos e condições, 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 impositiva 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 anteveja 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 criem 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 ser resguardados por formas de amparo a uma das partes, caso a outra modifique quaisquer termos da obrigação objeto do vínculo.

Entre a mera expectativa e o direito adquirido existem pretensões que Paulo Emílio Ribeiro Vilhena¹ chama de "direitos expectados", ou seja, existe o *direito de adquirir direito*. Se a irretroatividade já assegura fatos geradores ocorridos no passado, hoje se discute a necessidade de garantias para situações de transição ou para possibilidades futuras, desde que sejam concretas e tenham como fonte alguma proposta ou atuação concreta de uma parte diante da outra, nas relações jurídicas.

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 as regras que deixaram de existir.

¹ VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro. *Direito e processo do trabalho: Estudos*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

No Direito Tributário, também existe 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 meios de proteção das expectativas futuras.

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 têm 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.

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 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 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.

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, 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.

É na esfera de proteção de expectativas legítima e objetivamente criadas que vão atuar os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva.

2 Confiança legítima: preservação de situações nos termos das expectativas criadas, contra mudanças imprevistas e contraditórias

A proteção da confiança legítima torna-se necessária quando uma parte pratica ato que gera expectativas em outra e posteriormente age de modo contraditório, frustrando as expectativas induzidas e provocando 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 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, a aplicação do princípio da confiança legítima na relação jurídica obrigacional depende de três requisitos: (1) atos aptos a suscitar expectativas ou criar situações de confiança; (2) boa-fé da parte que age em função da confiança e sofre 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 uma parte da obrigação ser apta a gerar expectativas na parte contrária. A análise de tal aptidão deve ser objetiva e não devem ser consideradas 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 e dificultaria sua comprovação. A Administração Pública e o Poder Judiciário decidem a partir de fatos, definitivamente demonstrados. Se vislumbrássemos sérias dificuldades em delimitar as fronteiras entre a expectativa e a pretensão exequível, fundadas na confiança legítima, a demonstração dos prejuízos decorrentes da defraudação da confiança, 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 a 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 da proposta de outra parte. A confiança daqueles que efetivamente representam 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 Frada,² “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”.

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 do que 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. 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 Frada:

Nesta dimensão, a responsabilidade pela confiança guarda um nexo 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 ativa e integral da intencionalidade jurídica profunda que preside a determinado complexo de normas. É isso que a valida e legitima. Pelo que não pode, por outro lado, essa responsabilidade constituir um pretexto para subversão do sistema jurídico e o abalo das suas traves mestras.³

Por fim, o terceiro requisito da responsabilidade pela confiança cuida da inexistência de outro princípio a fundamentar a mudança nos atos praticados. A ponderação de princípios é importante, pois concilia a liberdade de atuação de uma parte com a expectativa de estabilidade da parte adversa.

Tal requisito é de fundamental importância na relação tributária, em que uma das partes, o Estado, está preso às peias e amarras do princípio da legalidade. Sendo a legalidade no Direito Público ainda mais peremptória e vinculante, vez que

² FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Lisboa: Almedina, 2001. p. 881.

³ Id., *ibid.*, p. 878-879.

o agente público só pode fazer aquilo que a lei determina (ao contrário do particular, que pode fazer tudo que a lei não proíba), um ato ilícito pode ser anulado tanto pela Administração como pelo Poder Judiciário.

Há casos de atos públicos que, mesmo sendo inválidos, geram legítimas expectativas nos administrados e, caso se estabilizem no tempo, tendem a ser preservados ou convalidados.

Logo, até mesmo a legalidade pode ser aplicada mediante ponderação com outros princípios. A sua mitigação, entretanto, só deve ocorrer em situações muito excepcionais, em que a manutenção da legalidade estrita entrasse em contradição com outros princípios (como a confiança legítima, a economicidade, a eficiência), a ponto de abalar a segurança jurídica.

No Direito Tributário, também há casos de atos mantidos ou adaptados, mesmo carecendo de todos os requisitos legais. Um exemplo é o caso de benefícios fiscais concedidos, que posteriormente são julgados inválidos. A regra deve ser que tais benefícios devam ser anulados logo que verificada a invalidade. Não obstante, se observado que, mesmo não preenchendo todas as condições da lei o benefício gerou expectativas nos favorecidos ou atendeu aos objetivos da Administração ao concedê-lo (como desenvolvimento de uma região, incremento de um setor produtivo, promoção de solidariedade social, etc.), os benefícios devem ser mantidos.

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 maior legitimidade para coibir abusos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

O Poder Legislativo atenta contra a confiança legítima quando cria leis que repercutem em fatos geradores ocorridos no passado, contra os princípios de irretroatividade e anterioridade.

A doutrina e jurisprudência já identificam algumas formas de atuação do Poder Executivo que contrariam a confiança legítima. São exemplos: (a) aplicação de penalidades a contribuintes que agiram em conformidade com instruções ou informações fornecidas pelo próprio Poder Público; (b) uso de analogia ou de interpretação econômica na fixação do tipo tributário, ao interpretar o art. 116, parágrafo único, do CTN, como cláusula geral antielisiva; (c) reversibilidade do lançamento por erro de direito ou por valoração dos fatos.

Já o Poder Judiciário fere a segurança jurídica por meio da instabilidade jurisprudencial gerada pela aplicação, em processos ainda em curso, de mudanças de entendimento, que alteram teses já consolidadas. A jurisprudência em Direito Tributário vincula a atuação e cria confiança tanto do contribuinte como da Fazenda. A aplicação das alterações jurisprudenciais para casos futuros, além de atentar contra a confiança nas decisões judiciais, estimula tanto a Fazenda Pública como o contribuinte a manterem as suas demandas se arrastando no Poder Judiciário, na esperança de superveniência de uma mudança mais favorável. Assim, o Judiciário deixa de ser um Poder constituído para estabilizar as relações jurídicas para se transformar em um balcão de apostas.

3 Boa-fé objetiva: a confiança legítima criada no caso concreto

A inclusão da boa-fé objetiva no rol de princípios que rege 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 dos 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 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 subsuntivo.⁴

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),⁵ integrativa (art. 422, CC)⁶ e limitadora de direitos subjetivos (art. 187, CC).⁷

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

⁴ COSTA, Judith Martins. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 411.

⁵ Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

⁶ Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

⁷ 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.

adimplemento do acordo; e de cooperação, de modo que os sujeitos se comprometam a não agir no intuito de prejudicar o cumprimento da obrigação.

Sendo também uma relação jurídica obrigacional, o vínculo tributário também está exposto ao princípio da boa-fé objetiva, que deve ser devidamente adaptado para atender às peculiaridades de uma obrigação que não é convencional, mas *ex lege*.

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 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 objetiva.⁸

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.

Como exemplo, se o contribuinte adere a um parcelamento confiando na suspensão da exigibilidade de sua dívida e na paralisação de atos executórios, não pode a Fazenda Pública rescindir unilateralmente o benefício e surpreendê-lo com atos constitutivos de seu patrimônio.⁹ Por outro lado, se a Fazenda Pública admite um

⁸ 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: GANDRA, Ives; JOBIM, Eduardo. *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 191).

⁹ Ao contrário da suposição, proposta tão somente a título exemplificativo, a prática da Fazenda Nacional vem dando a importância merecida ao contraditório e ampla defesa, em matéria de rescisão de

parcelamento de seu crédito confiando no pagamento do valor da dívida, não deve o contribuinte requerer o benefício e pagar só a primeira parcela, apenas para garantir a liberação da certidão negativa de débitos.

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.

Assim, deve ser a boa-fé objetiva tomada como princípio da relação jurídica, cuja fonte de proteção possa ser invocada por ambas as partes da obrigação. Por ser meio de se proibir comportamentos contraditórios de uma parte diante da outra e por ter como fundamentos a solidariedade social, a moralidade e a igualdade (na sua forma distributiva, de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na proporção da desigualdade, bem como na sua forma corretiva, de reparação de prejuízos causados).

Considerações finais

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 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. Conjugando o princípio da irretroatividade, que protege atos passados, com a ideia de justiça prospectiva, que protege expectativas futuras, as relações jurídicas certamente se tornam mais precisas e seguras.

Logo, 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.

parcelamentos. Embora existam dispensas expressas nas leis que regulamentam os principais programas, como o art. 12 da Lei 10.684/2003 (PAES) e o art. 7º, § 2º, da MP 303/06 (PAEX), ou falta de previsão no sentido da obrigatoriedade do contraditório, como na Lei Complementar 123 (SIMPLES), os parcelamentos obtidos junto à PGFN só vêm sendo rescindidos após cientificado o contribuinte do cancelamento e abertura de prazo para defesa.

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. Somente uma relação jurídica mais justa pode levar à situação que Michel de Bouvier define como de “consentimento do tributo”.

Uma obrigação consentida é quase que sinônimo de uma obrigação cumprida. Não se espera que o “consentimento do tributo” implique 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 ou faturamento, em prol de um “fundo sem fundo”, como é o Estado.

O que se espera é que o consentimento implique uma 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 arrecadatário, 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 é o principal meio para tornar tal vínculo menos conflituoso, antagônico e problemático.

Referências

- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COSTA, Judith Martins. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 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.
- _____. *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. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 100, 2004, p. 65-80.
- FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Lisboa: Almedina, 2001.
- VILHENA, Paulo Emilio Ribeiro. *Direito e processo do trabalho: estudos*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.