FLÁVIO RUBINSTEIN

**BOA-FÉ OBJETIVA NO
DIREITO FINANCEIRO E NO
DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIROS**

Dissertação de Mestrado

Área de Direito Econômico e Financeiro

Subárea de Direito financeiro

Orientador: Prof. Titular Régis Fernandes de Oliveira

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo

2008

RESUMO

A presente Dissertação de Mestrado versa sobre a aplicação da boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros, analisando os contornos gerais do referido princípio e as implicações deste nos mencionados ramos do direito.

Tal análise pretende oferecer contribuição acadêmica para a compreensão jurídica de diversas questões referentes à tutela de direitos do contribuinte, ao regime jurídico das receitas e despesas públicas, ao gerenciamento dos recursos públicos, aos mecanismos de gestão fiscal responsável e ao federalismo fiscal.

Inicialmente, estuda-se a *bona fides*, considerada origem do princípio da boa-fé objetiva moderna, passando ao exame do conteúdo deste princípio e de sua positivação no direito pátrio, bem como de sua extensão ao direito público.

Delimitados os precedentes e pressupostos da aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva às relações de direito financeiro e de direito tributário, procede-se ao estudo de projeções concretas desta aplicabilidade.

Em relação ao direito financeiro, são analisadas as questões da vinculação das disposições orçamentárias, do direito subjetivo às subvenções, do controle da execução orçamentária e, por fim, do crédito público.

Já no que diz respeito às relações tributárias, examinam-se a concessão de incentivos fiscais, a revisão do lançamento, a alternância de comportamentos e orientações por parte do Fisco, o instituto da consulta, os códigos de defesa do contribuinte e o planejamento tributário.

ABSTRACT

This Master's Thesis deals with the role of objective good faith to Brazilian Tax Law and Public Finance Law, analyzing the general features of such legal principle and their implications.

The paper aims to offer an academic contribution to the understanding of several topics related to the legal regime of public revenues and expenditures, public finance management, fiscal responsibility, taxpayer's rights and fiscal federalism.

At first, the author examines Roman *bona fides*, deemed as the source of modern objective good faith. Then the concept of this modern legal principle and the Brazilian legal provisions foreseeing it are analyzed, as are its extension to Public Law.

Once setting the precedents and conditions of the role played by that principle in Tax Law and Public Finance Law, the paper advances to investigate some specific consequences of such role.

In reference to Public Finance Law, one analyzes the issues of whether budgetary measures and subventions are binding, as well as the oversight of public accountability and, at last, public debt.

Regarding Tax Law matters, the author analyzes tax incentives, tax assessment revisions, changes in tax authorities' guidance, tax rulings, taxpayer's bills of rights and tax planning.

Lista das Abreviaturas Principais

A) FONTES JURÍDICAS

CC 1916	=	<i>Código Civil de 1916</i>
CC 2002	=	<i>Código Civil de 2002</i>
CDC	=	<i>Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90)</i>
CF/88	=	<i>Constituição Federal de 1988</i>
CTN	=	<i>Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66)</i>
LRF	=	<i>Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00)</i>

B) FONTES LITERÁRIAS

Cícero	
<i>De officiis</i>	= <i>De off.</i>

C) TRIBUNAIS

STF	=	<i>Supremo Tribunal Federal (Brasil)</i>
STJ	=	<i>Superior Tribunal de Justiça (Brasil)</i>
TCU	=	<i>Tribunal de Contas da União (Brasil)</i>

SUMÁRIO

Introdução.....	p. 7
I. Aproximação do Princípio da Boa-fé Objetiva.....	p. 9
1.1 Origem Romana: Base da Aplicação da Boa-fé ao Direito Público Moderno.....	p. 9
1.2 Delimitação da Boa-fé Objetiva.....	p. 21
1.2.1 Considerações Gerais.....	p. 21
1.2.2 Delimitação Negativa.....	p. 25
1.2.3 Boa-fé Subjetiva e Boa-fé Objetiva.....	p. 28
1.2.4 Dimensão Principiológica.....	p. 31
1.3 Normatização da Boa-fé Objetiva no Direito Brasileiro.....	p. 35
1.4 Funções da Boa-fé Objetiva Moderna.....	p. 40
1.4.1 Limitação de Direitos Subjetivos e Criação de Deveres.....	p. 40
1.4.2 Função Hermenêutica.....	p. 42
II. Extensão da Boa-fé Objetiva ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário.....	p. 46
2.1 Aplicabilidade da Boa-fé Objetiva ao Direito Público.....	p. 46
2.2 Relação com Outros Institutos e Princípios no Âmbito do Direito Público.....	p. 55
2.2.1 Princípio da Confiança Legítima.....	p. 55
2.2.2 Segurança Jurídica.....	p. 59
2.3.3 Moralidade Administrativa.....	p. 60
2.3 Precedentes e Contornos Gerais da Aplicação da Boa-fé Objetiva ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário.....	p. 61
2.4 Responsabilidade do Estado.....	p. 71
III. Boa-fé Objetiva nas Relações de Direito Financeiro.....	p. 77
3.1 Vinculação das Normas Orçamentárias.....	p. 77
3.1.1 Considerações Gerais.....	p. 77
3.1.2 Discussão sobre a Natureza Jurídica do Orçamento.....	p. 78
3.1.3 Orçamento e Direitos Subjetivos.....	p. 92
3.2 Concessão de Subvenções.....	p. 99

3.3 Controle da Execução Orçamentária.....	p. 104
3.4 Ajustes Financeiros Intergovernamentais.....	p. 110
3.4.1 Distribuição de Competências Tributárias na CF/88.....	p. 110
3.4.2 Repartição de Receitas Tributárias.....	p. 114
3.4.3 Retenção de Transferências Financeiras e Boa-fé.....	p. 116
3.5 Crédito Público.....	p. 123
 IV. Boa-fé nas Relações de Direito Tributário.....	 p. 137
4.1 Concessão de Incentivos Fiscais.....	p. 137
4.2 Revisão do Lançamento.....	p. 144
4.3 Alternância de Orientações e Interpretações da Administração Tributária.....	p. 149
4.4 Consulta Tributária.....	p. 157
4.5 Códigos de Defesa do Contribuinte.....	p. 166
4.6 Planejamento Tributário.....	p. 175
 V. Síntese Conclusiva.....	 p. 190
 Referências Bibliográficas.....	 p. 194

Introdução*

Deve-se reconhecer a atuação abrangente dos princípios ético-jurídicos na criação do direito, eis que são dotados de um papel diretor, funcionando como critérios de valoração das circunstâncias do caso concreto, fornecendo meios jurídicos para a busca do justo *in concreto*. Dentre tais princípios, o da boa-fé objetiva pode ser considerado um dos mais relevantes no contexto do direito moderno.

O estudo a seguir pretende ser uma colaboração acadêmica para a delineação do conteúdo, alcance e finalidade da boa-fé objetiva nos campos do direito financeiro e do direito tributário.

Essa delineação apresenta amplo interesse prático-social, uma vez que os pressupostos e limites inerentes às relações jurídicas de direito financeiro e de direito tributário trazem notável repercussão na vida cotidiana de todos os cidadãos.

Nesse passo, o estudo da aplicação da boa-fé objetiva nas searas do direito financeiro e do direito tributário é dotado de ampla relevância para as pesquisas de finanças públicas, porquanto tal tema representa uma visão de vanguarda acerca dos limites e pressupostos inerentes às relações jurídicas pertinentes.

Com efeito, tal estudo pode contribuir para a compreensão jurídica de diversas questões referentes às receitas e despesas públicas, ao gerenciamento dos recursos públicos, aos mecanismos de gestão fiscal responsável e ao federalismo fiscal.

O desenvolvimento da Dissertação de Mestrado em tela exigirá, inicialmente, um breve exame das origens históricas do princípio da boa-fé objetiva, notadamente no que concerne à origem deste no direito romano. Tal exame revela-se indispensável, tendo em

* A formatação e as citações da presente Dissertação de Mestrado seguem, respectivamente, as diretrizes das normas ABNT NBR nº14724/05 e ABNT NBR nº 6032/02. Nas citações bibliográficas, a referência a uma obra já anteriormente citada *na mesma página* virá sempre seguida da identificação da nota de rodapé na qual ela tenha aparecido pela primeira vez, trazendo suas indicações essenciais. No caso de citação de juristas pátrios, referir-se-á, por exceção, também aos prenomes por extenso, sempre que assim forem eles conhecidos na comunidade científico-jurídica brasileira. Cf. MARCHI, Eduardo César Silveira. **Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)**. Lecce: Griffò, 2002, p. 202.

vista que a aplicabilidade da boa-fé objetiva ao direito público encontra em tal origem papel determinante.

Após tal exame, será preciso explorar o conteúdo e a aplicação da boa-fé objetiva, bem como delimitar outras noções jurídicas correlatas e estudar a dimensão principiológica daquela, notadamente no que tange ao Direito pátrio.

Subseqüentemente, far-se-á necessário analisar a aplicabilidade da boa-fé objetiva ao direito público, buscando justificar a possibilidade de contornar as dificuldades inerentes a tal extensão.

Uma vez examinada tal aplicabilidade, aprofundar-se-á o estudo específico da boa-fé no direito financeiro e no direito tributário brasileiros, pesquisando os contornos gerais desta aplicação e os efeitos das condutas contrárias ao princípio precitado.

Com base em tais considerações, serão analisados os principais tópicos relativos à aplicação concreta da boa-fé objetiva ao direito financeiro e ao direito tributário pátrios.

Após a apresentação do tema, dos objetivos almejados e das razões que justificam a escolha daquele, passar-se-á à descrição da metodologia empregada na elaboração da Dissertação de Mestrado em tela.

Inicialmente, utilizar-se-á o método histórico, por meio do recurso à disciplina da boa-fé no Direito Romano. Esta abordagem não visa à elaboração de um histórico exaustivo da boa-fé objetiva brasileira, mas apenas a identificar na tradição romanista uma dada configuração do instituto que se pretende demonstrar ser a origem deste.

Notadamente, far-se-á uso do método comparatístico. A abordagem do direito comparado – isto é, o exame da legislação, doutrina e jurisprudência estrangeiras – apresenta relevância fundamental para a proposição de soluções relativas à aplicação da boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros.

De ampla utilidade revela-se, ainda, o método dedutivo, pela experimentação do princípio geral da boa-fé objetiva, já assentado no Direito brasileiro, em face dos fenômenos jurídicos diversos relativos ao direito financeiro e ao direito tributário.

Outrossim, também será empregado o método indutivo, pela observação e análise de casos concretos, de modo a formular uma solução geral referente à aplicação do princípio da boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário pátrios.

Por fim, é mister que se faça uma delimitação negativa dos contornos que se objetiva traçar no desenvolvimento do tema em tela.

Não se procederá à análise detalhada de questões práticas acerca da aplicação da boa-fé objetiva nas relações de direito privado, senão de maneira incidental e com o intuito de trazer luz à compreensão da dimensão da mencionada noção no direito financeiro e no direito tributário.

Também a análise da aplicação da boa-fé objetiva a outros ramos do direito público, notadamente o direito administrativo, não será abordada de forma detalhada, uma vez que visa apenas a fornecer elementos necessários ao estudo da já referida dimensão de tal princípio no Direito financeiro e no Direito tributário brasileiros.

Tampouco se pretende realizar exame exaustivo das origens do princípio, almejando-se apenas, quando da apresentação do contexto geral do surgimento e desenvolvimento da boa-fé objetiva em outros sistemas jurídicos, possibilitar a ampla compreensão da evolução do instituto no direito pátrio.

I. Aproximação do Princípio da Boa-fé Objetiva

1.1 Origem Romana: Base da Aplicação da Boa-fé ao Direito Público Moderno.

Consoante observa MENEZES CORDEIRO, a natureza juscultural da boa-fé objetiva traz a necessidade de assumi-la como criação humana, fundada, dimensionada e explicada em termos históricos¹.

As investigações científicas realizadas a partir do início do século XX revelam uma cristalização do debate acerca da boa-fé em teorias que transpõem para a História, de modo significativo, muitas das questões ainda hoje acolhidas ao instituto. Dentre estas teorias, destacar-se-ia, precisamente, a que busca na *bona fides*² os alicerces da boa-fé objetiva contemporânea³.

Esse quadro revela a necessidade de compreender, a partir da criação da *bona fides* como realidade jurídica no Direito Romano, os componentes históricos que a marcaram. O estudo de tal instituto pode fornecer valiosos elementos necessários à correta delinação do conteúdo, alcance e finalidade de tal instituto no sistema jurídico pátrio.

Não sem razão, BUSNELLI sugere “um saudável banho nas águas límpidas do direito romano para depurar o conceito de boa-fé de todas as impurezas que o tornaram ambíguo e recuperar plena consciência dos conteúdos irrenunciáveis de seu núcleo”⁴.

Em que pese a dificuldade de apontar uma teoria prevalecente em relação à evolução histórica da boa-fé objetiva, parece correto afirmar que os especialistas,

¹ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 18.

² A boa-fé objetiva romana encontra-se designada nas fontes tanto como *bona fides* quanto como *fides bona*, conforme se fizesse referência, respectivamente, a uma noção jurídica substancial ou a uma cláusula do processo formular. Tendo em vista que em ambos os casos parece-se estar diante de uma mesma significação, apenas verificada em contextos distintos, o uso de um ou outro termo seria equivalente. Optou-se, no presente trabalho, pela adoção uniforme de *bona fides*, porquanto esta denominação aproxima-se mais daquelas modernamente utilizadas nos países de idiomas latinos: *boa-fé*, *bonne foi*, *buona fede* e *buena fe*.

³ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha, op. cit., p. 54.

⁴ Cf. BUSNELLI, Francesco Donato. Notas em tema de buena fe y equidad. In: **Roma e America – Diritto romano comune**, nº 13, 2002, p. 120.

majoritariamente, concordam acerca do fato dela ser uma criação romana, herdeira – sob os pontos de vista lingüístico e conceitual – de uma noção mais vasta e antiga, porém menos precisa, qual seja a da *fides*⁵.

Com efeito, a *bona fides*, entendida como princípio jurídico de boa-fé objetiva do Direito Romano, trazia em seu bojo uma expectativa de conduta objetiva, previsível e adequada aos parâmetros da sociedade romana, expectativa esta que se reportava aos ideais da *fides*, noção ética e moral.

Essa noção teve um papel amplamente relevante na Antigüidade, especialmente em Roma, apresentando-se ativamente operante e dominante nas relações internacionais – seja entre Estados, seja entre cidadãos de Estados diversos – bem como profundamente enraizada nas relações privadas.

Tratar-se-ia de uma idéia central – com multiplicidade de matizes – do pensamento político, jurídico e social romano, constituindo um dos valores mais genuínos e operantes para o homem romano⁶.

Tal idéia teria nascido no seio das civilizações clássicas como regra de responsabilidade voltada a conferir objetividade aos comportamentos dos indivíduos, de modo a permitir maior grau de previsibilidade e segurança nas relações humanas.

Assim, a *fides* consistiria em uma tentativa de objetivação do comportamento humano, de modo a possibilitar a previsibilidade das condutas individuais no âmbito de relações interpessoais, procurando adequar tais condutas aos padrões esperados de um homem médio comum (*bonus paterfamilias*).

Inicialmente, a objetivação do comportamento era voltada aos contatos mantidos entre o homem e a divindade, passando posteriormente a abranger relações bipolares que implicavam a assunção de vínculos.

⁵ Cf. SENN, Pierre Daniel. Buona fede nel diritto romano. In: **Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Civile**, 1998, p.130; e KASER, Max. **Direito Privado Romano**. Tradução de Samuel Rodrigues e Ferdinand Hämmerle. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 50 et seq.

⁶ Cf. PARICIO, Javier. **Historia y fuentes del derecho romano**. Madrid: Centro de Estudios Ramon Areces, 1988, p. 97.

Em ambas as situações, a objetivação do comportamento humano pressuporia a necessidade de manutenção da palavra dada, bem como o respeito às garantias advindas de vínculos de poder, e implicaria a necessidade de adequação às condutas previstas em normas, jurídicas ou não.

Em linhas gerais, estar-se-ia diante de um vínculo de garantia, no qual se pressupunha a necessidade de manter a palavra dada, com níveis de representação sacros e, mais tarde, éticos e morais⁷.

A *fides*, como afirma SCHULZ, era definida na Antigüidade como a existência de palavra dada (*fit quod dicitur*), uma das facetas da *constantia* (invariabilidade), que na visão dos romanos perfaria a virtude central do homem. Para ilustrar seu raciocínio, o romanista transcreve uma expressão do idioma inglês, a qual corresponderia ao referido sentido: *take a course and stick to it!* (“escolha um caminho e atenha-se a ele!”)⁸.

As fontes literárias confirmam a relação, tão cara para os romanos, entre a noção em tela e a manutenção da palavra dada⁹. Para Cícero, a fundação da *iustitia* seria a própria *fides*, a qual demandava a verdade e a fidelidade a promessas e acordos¹⁰.

A exigência de manutenção da palavra dada pode ser compreendida como a necessidade de respeitar vínculos ou promessas, tendo em vista que está na base dos juramentos e das estipulações da vida romana¹¹.

Resta clara, conforme nota SCHULZ, a séria responsabilidade com a qual as promessas e vínculos eram ainda adotados em uma época histórica em que o sentimento

⁷ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 59.

⁸ Cf. SCHULZ, Fritz. **I principii del diritto romano**. Tradução de Vincenzo Arangio-Ruiz. Firenze: Sansoni, 1946, p. 193-194.

⁹ Cf. NÖRR, Dieter. **La fides en el derecho internacional romano**. Tradução de R. Domingo. Madrid: Fundacion Seminario de Derecho Romano Ursicino Alvarez, 1996, p. 18.

¹⁰ Cf. *De off.* 1, 7, 23, “*Fundamentum autem est iustitiae fides, id est dictorum conventorumque constantia et veritas. Ex quo, quamquam hoc videbitur fortasse cuipiam durius, tamen audeamus imitari Stoicos, qui studiose exquirunt, unde verba sint ducta, credamusque, quia Fiat, quod dictum est, appellatam fidem*”.

¹¹ Cf. PARICIO, Javier. **Historia y fuentes del derecho romano**. Madrid: Centro de Estudios Ramon Areces, 1988, p. 97.

religioso já havia perdido parte de seu peso originário. Mesmo quando o homem incauto não mais temia a pena divina, continuava ele a estar vinculado pela referida noção¹².

Essa constatação encontra-se comprovada nos textos de Cícero, quando este afirma que a verdade e a fidelidade a promessas, bem como a acordos e juramentos, deveria ser observada ainda quando extraída com uso de violência¹³, bem como mantida freqüentemente frente aos inimigos¹⁴.

Conforme já se anteviu, a *fides* era dotada de dois prismas funcionais distintos: um próprio das relações internas de Roma, e outro das relações externas romanas.

Esse segundo plano, externo, (das relações entre Roma e outros povos) apresenta particular interesse para o estudo da aplicabilidade da boa-fé objetiva ao direito público, razão pela qual merece ser aprofundado.

O prisma funcional relativo às relações externas de Roma, centrar-se-ia, especialmente, na lealdade à palavra (tanto nos tratados internacionais quanto nos juramentos).

Os romanos, sobretudo no âmbito das relações internacionais, gabavam-se de ser o povo da *fides*, e orgulhosamente a contrapunham às noções semelhantes dos cartagineses e dos gregos¹⁵. Em verdade, sua inobservância, na visão do povo romano, seria uma mazela social¹⁶.

A par das relações de domínio impostas a povos estrangeiros, conforme observa MENEZES CORDEIRO, nota-se uma *fides* característica das relações externas, base dos convênios livremente assumidos¹⁷.

¹² Cf. SCHULZ, Fritz. **I principii del diritto romano**. Tradução de Vincenzo Arangio-Ruiz. Firenze: Sansoni, 1946, p. 198.

¹³ Cf. *De off.* 3, 30, 110, “*at non debuit ratum esse, quod erat actum per vim – Quasi vero forti viro vis posit adhiberi*”.

¹⁴ Cf. *De off.* 3, 29, 107, “*fidesque iuris iurandi saepe cum hoste servanda*”.

¹⁵ Cf. SCHULZ, Fritz, op. cit., p. 193.

¹⁶ Observar a *fides* seria, em Roma, um dos princípios da vida, aquilo que nesta há de mais santo, base de toda a felicidade humana. Cf. *Ibidem*, p. 193-194.

¹⁷ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 68.

Essa base apresentava fortes traços do aspecto da lealdade à palavra, estando presente em situações diversas como a celebração de pactos de proteção mútua e o cumprimento de tratados internacionais. A este propósito, alguns exemplos históricos merecem ser apontados, uma vez que são dotados de papel representativo de tal papel nas relações internacionais.

Um primeiro testemunho da noção ora examinada foi o tratado celebrado entre Roma e Cartago, no auge da Primeira Guerra Púnica. Neste documento, estipulou-se que os cidadãos de cada uma das partes gozariam, na Sicília, de proteção nos negócios no setor de influência da outra parte, sendo esta proteção assegurada pela *fides* externa. Aplicada nesse contexto, ela revestira, na Roma do séc. III a.C., a natureza de ponto de referência vinculante em pactos igualitários, compreendendo a obrigação e a garantia estatal da força vinculante do ato¹⁸.

Um segundo exemplo, descrito por Cícero é o do cônsul romano Marco Atílio Régulo, aprisionado pelos cartagineses durante a já referida Primeira Guerra Púnica¹⁹, e enviado a Roma com a missão de trocar prisioneiros e mediar um acordo de paz. Antes de sua partida, o cônsul teve de prestar juramento obrigando-se a regressar a Cartago na eventualidade de frustrarem-se os objetivos de sua missão²⁰.

Quando chegou a Roma, o cônsul não se deixou seduzir pelas vantagens da conveniência de frustrar o juramento (ficar em Roma, em sua casa, ao lado da esposa e dos filhos, retendo sua patente e dignidade de ex-cônsul); demonstrando invejáveis coragem e virtude, compareceu ao Senado e anunciou sua missão, recusando-se a votar no exame da questão, tendo em vista que, enquanto vinculado aos inimigos por juramento, ele não mais era um membro senatorial²¹.

¹⁸ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 64.

¹⁹ Mais precisamente, em 255 a.C. na batalha de Túnis, África, pelo estratagema de Xântipo Lacedemônio, um general espartano servindo sob o comando de Hamílcar. As datas precisas são indicadas pelo tradutor da obra de Cícero, tendo em vista que o orador romano desprezou a indicação de tais detalhes. Cf. CICERO. **De officiis** (On Duties). Tradução de Walter Miller. Cambridge: Harvard University, 1913, p. 374.

²⁰ Cf. *De off.* 3, 26, 99; 3, 27, 100. As datas precisas são indicadas pelo tradutor.

²¹ Cf. Cic. *De off.* 3, 26, 99; 3, 27, 100. Ao ser indagado sobre sua opinião, Régulo afirmou que a libertação dos prisioneiros de guerra seria inoportuna, uma vez que estes eram jovens e galantes oficiais, ao passo que ele já era idoso. Quando o conselho de Régulo prevaleceu, os prisioneiros permaneceram retidos e ele, fiel a seu juramento, retornou a Cartago, onde morreu martirizado.

Partindo desse exemplo, Cícero observa que ao prestar-se um juramento há um dever de considerar não o que se pode temer em caso de violação, mas em quê reside a obrigação. Um juramento seria uma certificação lastreada por santidade religiosa; assim, a prestação de uma promessa solene, ante Deus como testemunha, deve ser sagradamente mantida. Isto porque a questão não mais diz respeito à ira dos deuses (tendo em vista que esta não existe) mas às obrigações de *iustitia* e *fides*²². Dessa forma, quem viola um juramento prestado estaria violando a deusa Fides²³.

Ainda, quando um tratado internacional continha expressas obrigações de apoio militar, Roma obrigava-se, em sentido estrito, a seu cumprimento. Os romanos evitaram, quando possível, limitar a própria liberdade de atuação mediante tal espécie de cláusula, com promessas de ajuda em determinadas situações. Sem necessidade de cláusula alguma, sentiram-se legitimados e, dentro de um âmbito discricionário, obrigados, em virtude da noção sob análise, a intervir militarmente em relação a seus amigos e aliados (*amici et socii*)²⁴.

Assim, a *fides* deixava de ser mera lealdade ao acordado para converter-se em um modo geral de comportamento, o que teria motivado Cícero a afirmar que o povo romano conseguira dominar todas as terras defendendo os povos aliados (*noster autem populus sociis defendendis terrarum iam omnium potitus est*)²⁵.

²² Cf. *De off.* 3, 29, 105; 3, 30, 110. Para Cícero, a afeição do cônsul em relação à família e à pátria, bem como a consciência de um destino marcado por torturas nas mãos de um dos mais cruéis inimigos de Roma, não foram suficientes para impedi-lo de manter o juramento prestado aos cartagineses. Régulo teria encarado o destino de sofrimento e tortura para manter-se fiel a seu dever moral, pois acreditava ser moralmente correto expor sua convicção (de que seria danosa a libertação dos prisioneiros), e por ela sofrer.

²³ Em relação a esse tema, o pensador romano cita um trecho de Ênio: “*Ó Fides alma apta pinnis ét ius iurandum Iovis*” (Graciosa Fides, elevada em asas, jures sob o grande nome de Júpiter). Cf. *De off.* 3, 29, 104.

²⁴ Cf. NÖRR, Dieter. **La fides en el derecho internacional romano**. Tradução de R. Domingo. Madrid: Fundacion Seminario de Derecho Romano Ursicino Alvarez, 1996, p. 20.

²⁵ Cf. *Ibidem*, p. 20. Para este autor, é inquestionável que a agressão a um *amicus et socius populi Romani* colocava em discussão a *fides* romana. Como exemplo, cita a conquista de Sagunto por Aníbal. Sagunto, em que pese o fato de não ter acordo internacional celebrado com Roma, havia se submetido à proteção desta, mediante pacífica *deditio in fidem*, motivo pelo qual havia alcançado o *status* de *amicus et socius*. A *fides* exigiu uma reação contra Aníbal, considerado por Roma como agressor. A obrigação de reparar a injustiça cometida em Sagunto pode, inclusive, ser considerada um das causas que levaram Roma à Segunda Guerra Púnica, a qual acabou por conceder-lhe o domínio sobre o Mediterrâneo ocidental. Cf. *Ibidem*, p. 22-23.

Outro exemplo que deve ser citado é o controverso “caso Mancino”²⁶, o qual, segundo NÖRR, demonstra a minuciosa observância da *fides* como lealdade ao acordo, bem como a hábil superação dos problemas derivados do cumprimento daquela²⁷.

Após desafortunadas lutas com os numantinos, o cônsul Hostílio Mancino celebrou, em 137 a.C., um acordo de paz. Este acordo teria sido desaprovado pelo povo e Senado romanos, o que lhe trouxe um problema de eficácia jurídica. Por um lado, o acordo fora celebrado sem o consentimento do povo romano, de modo que sua eficácia vinculante com respeito ao povo era mais do que duvidosa. De outra parte, o magistrado havia comprometido a fé pública. Ademais, a permanência em Roma de um magistrado que não havia cumprido um tratado era considerada ofensa grave²⁸.

Para concomitantemente satisfazer as exigências da *fides* e suspender o cumprimento do tratado, aprovou-se uma lei, por sugestão de Mancino, de entrega solene de seu corpo aos numantinos. E assim foi feito: o *pater patratus*²⁹ ofereceu, com palavras solenes, o corpo desnudo e atado do cônsul, o que foi recusado pelos numantinos³⁰.

Segundo Cícero, o mérito dos exemplos históricos apontados – nos quais a retidão moral prevaleceu sobre a conveniência subjetiva – reside na época destes, e não nos homens que os protagonizaram. Isto porque os romanos antigos acreditavam que nenhum vínculo era mais eficiente para garantir a *fides* do que um juramento.³¹

²⁶ Cf. Cic. *De off.* 3, 30, 109; 3, 30, 110.

²⁷ Cf. NÖRR, Dieter. **La fides en el derecho internacional romano**. Tradução de R. Domingo. Madrid: Fundacion Seminario de Derecho Romano Ursicino Alvarez, 1996, p. 19.

²⁸ Cf. Ibidem, p. 19-20.

²⁹ Esse *pater* era o membro do colégio sacerdotal com competência para assuntos internacionais. Cf. Ibidem, p. 19.

³⁰ Cf. Ibidem, p. 19-20. Ainda assim, tratava-se de um caso excepcional de resolução contratual *salva fide*; a regra era a lealdade ao acordado, entendido em sentido positivo. A frustrada entrega solene pode ser considerada mais como um sacrifício por um povo do que como a punição de um infrator do Direito, como comprova a estátua de Mancino desnudo erigida em Roma. Ao final, Mancino foi repostado, por lei, em seus direitos civis, e a interpretação jurídica oficial romana foi a de que, com a intenção da entrega solene do general que havia celebrado o tratado, Roma liberava-se do cumprimento deste. Por meio de tal solução, a *fides*, como lealdade ao acordado, havia sido respeitada.

³¹ Esta afirmação poderia ser comprovada pela XII Tab., pelas leis sacras, pelos tratados nos quais a *fides* era garantida até aos inimigos e pelas penalidades e investigações feitas pelos censores e penalidades por eles impostas. Cf. Cic. *De off.* 3, 31, 111, “*Nullum enim vinculum ad astringendam fidem iure iurando maiores artius esse voluerunt. Id indicant leges in duodecim tabulis, indicant sacratae, indicant foedera, quibus etiam um hoste devincitur fides, indicant notiones animadversionesque censorum, qui nulla de re diligentius quam de iure iurando iudicabant*”.

Nesses eventos históricos, a honestidade e a retidão moral teriam prevalecido sobre a conveniência, em consonância com o que exigia aquela noção romana. Como síntese de tais eventos, releva reproduzir a seguinte citação de Cícero: “os romanos têm leis para regular as guerras, e a fidelidade a um juramento deve freqüentemente ser observada em negociações com o inimigo. Juramentos prestados com a clara consciência de que é necessário seu cumprimento devem ser mantidos”³².

Por fim, cabe observar que a *fides* aplicável às relações externas de Roma tinha a natureza de norma jurídica, o que restaria comprovado pelo fato de que, uma vez violada, habitualmente era punida ou, ao menos ameaçada, com sanções aos transgressores³³.

Ao que tudo indica, a tutela concedida pelo *ius gentium* às relações com peregrinos teria levado ao ingresso de tal instituto no ordenamento jurídico romano, e a transformação desta em objeto de disciplina e tutela do ordenamento positivo³⁴.

A *fides* seria uma das categorias essenciais para a compreensão do ordenamento jurídico romano, uma vez que representaria a expectativa de comportamento conforme a norma, seja esta ética, moral ou jurídica³⁵.

Mais do que isso, ela seria a base da *bona fides*, princípio jurídico que somente em um momento posterior seria introduzido no direito romano, por obra dos pretores.

O direito romano, reconhecido como um Direito de princípios e de juristas, era visto sob a perspectiva dos casos concretos. A casuística jurídica romana³⁶ apresenta a

³² Cf. Cic. *De off.* 3, 29, 107. Observa-se, portanto, que para os romanos a *fides* deveria sempre ser preservada firme nas relações públicas, quaisquer que fossem as vicissitudes. Assim, mesmo quando se estivesse guerreando com um inimigo legítimo e declarado, os juramentos a este prestados deveriam ser mantidos, como se fossem tratados mútuos. Não fosse isso verdade, Roma não teria entregue acorrentados aos inimigos os côsules, os quais figuravam dentre os homens mais ilustres à época.

³³ Cf. NÖRR, Dieter. **La fides en el derecho internacional romano**. Tradução de R. Domingo. Madrid: Fundacion Seminario de Derecho Romano Ursicino Alvarez, 1996, p. 16-17.

³⁴ Comprovaria essa asserção o fato de que, já no início da República romana, a *fides* teria sido erigida à condição de norma jurídica destinada a garantir a proteção jurídica dos contratos de compra e venda que haviam sido celebrados conforme as cláusulas do Primeiro Acordo Romano-Cartaginês. Cf. *Ibidem*, p. 17.

³⁵ Cf. *Ibidem*, p. 16.

³⁶ Consoante ressalta FRANCISCO AMARAL, deve-se preferir “casuística jurídica romana” a “problemática romana” uma vez que o pensamento jurídico romano ter-se-ia orientado pela razão prática, e não pela razão teórica do pensamento axiomático-dedutivo. Cf. A Boa-Fé no Processo Romano. In: **Revista de Direito Civil**, nº 78, 1996, p. 195-203.

natureza de raciocínio que partia da realidade natural e concreta, com excepcional vocação para extrair princípios e construções jurídicas afirmados como universais³⁷.

Assim, pode-se apontar como grande mérito dos juristas romanos a procura por princípios e soluções para problemas sociais e casos concretos, atendendo às exigências da vida e ao seu sentido de justiça³⁸.

Com efeito, o sistema jurídico romano era, como aponta TALAMANCA, um sistema aberto. Dessa forma, abrangia valores tidos como presentes – em medida mais ou menos incisiva, segundo o arranjo social, político-econômico e cultural da comunidade – e juridicizados pelos juristas e magistrados, sem a dependência de normatização escrita³⁹.

Dentre esses valores presentes no seio da comunidade e juridicizados para possibilitar a solução de problemas sociais e casos concretos, atuando de forma difusa, sem normatização escrita, merece destaque justamente a *bona fides*⁴⁰.

Essa noção⁴¹ jurídica possibilitava a mensuração de manifestações de regularidade nas condutas, de modo a tornar previsíveis as soluções para conflitos futuros. De fato, a *bona fides* permitia que se tratasse o igual por igual e o diferente de modo diferente, de acordo com a medida da variação, almejando um equilíbrio nas relações jurídicas, capaz de suscitar consenso na comunidade⁴².

A *bona fides* atuava como critério de valoração das circunstâncias do caso concreto, impondo às partes da relação jurídica uma série de deveres inerentes ao respeito ao vínculo

³⁷ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Boa-fé – I. In: **Enciclopédia Saraiva de Direito**. Vol. 11. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 486; e AMARAL, Francisco. **A Boa-Fé no Processo Romano**. In: Revista de Direito Civil, nº 78, 1996, p. 199.

³⁸ Cf. AMARAL, Francisco. **A Boa-Fé no Processo Romano**. In: Revista de Direito Civil, nº 78, 1996, p. 199.

³⁹ Em oposição, os sistemas fechados, como os ordenamentos jurídicos modernos da família romano-germânica, fundam-se primordialmente na prevalência de fontes normativas expressas, sobretudo na forma de códigos. Cf. TALAMANCA, Mario. La 'bona fides' nei giuristi romani: «Leerformel» e valori dell'ordenamento. In: GAROFALO, Luigi (Org.). In: **Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporânea**. Vol. IV. Padova: CEDAM, 2003, p. 21-26.

⁴⁰ Cf. AMARAL, Francisco, op. cit, p. 199.

⁴¹ Parece ser apropriada a designação “noção”, e não “conceito”, uma vez que, conforme observa EROS R. GRAU, os conceitos são idéias universais e atemporais, enquanto as noções são idéias temporais e históricas, homogêneas ao desenvolvimento das coisas e, portanto, passíveis de interpretação. Cf. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 195-205.

assumido. Estes deveres baseavam-se no padrão de comportamento com lealdade e retidão, esperado do homem médio romano⁴³.

Nesse cenário, parece correto reconhecer que a *bona fides* configurava verdadeiro princípio de boa-fé objetiva do direito romano, exigindo das partes comportamento conforme padrões de retidão esperados do *bonus paterfamilias*, e atuando como cânone interpretativo dos negócios jurídicos⁴⁴.

Conforme nota BONFANTE, resta claro que nas diversas relações jurídicas o comportamento de lisura e lealdade, compreendido na boa-fé objetiva romana, deve se referir a um objeto determinado e diverso. O dever abstrato e geral de conduta conforme o homem médio deve, em cada relação, explicar-se em algum dever concreto e particular⁴⁵.

Essa noção jurídica imporia às partes de um negócio concreto uma série de deveres que deviam ser cumpridos na relação jurídica, implicando o respeito aos próprios vínculos e promessas assumidos, observando-se o padrão de comportamento correspondente aos costumes de confiança, honestidade, correção e lealdade das pessoas de bem⁴⁶.

Tratar-se-ia, portanto, do dever genérico de comportar-se com retidão nas relações jurídicas, que poderia ser reportado aos ideais da *fides*, notadamente em relação ao respeito à palavra dada, com o qual mantinha uma conexão bastante estreita. Dessa forma, possibilitava-se a prevalência de simples acordos sobre outros valores, essencialmente formais⁴⁷.

⁴² Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 18.

⁴³ Por meio de tal expediente técnico, possibilitava-se ao juiz decidir certas causas considerando não apenas a verificação eventual do fato central, mas também outros fatos conectados com o litígio. O *iudex*, assim, procurava uma solução verdadeiramente material para a controvérsia, examinando o conjunto de razões expostas pelo autor e as justificativas do réu, para determinar se as partes haviam observado a *bona fides* em sua relação. Cf. GUARINO, Antonio. **Diritto privato romano**. 12ª ed. Napoli: Jovene, 2001, p. 192-193; e AMARAL, Francisco. A Boa-Fé no Processo Romano. In: **Revista de Direito Civil**, nº 78, 1996, p. 202.

⁴⁴ Cf. AMARAL, Francisco. A Boa-Fé no Processo Romano. In: **Revista de Direito Civil**, nº 78, 1996, p. 200 e 204.

⁴⁵ Cf. BONFANTE, Pietro. Essenza della 'bona fides' e suo rapporto colla teoria dell'errore. In: **Scritti Giuridici Varii**. Vol. II. Torino: Unione Tipografica, 1916, p. 718-719.

⁴⁶ Cf. SCHULZ, Fritz. **I principii del diritto romano**. Tradução de Vincenzo Arangio-Ruiz. Firenze: Sansoni, 1946, p. 198; PARICIO, Javier. **Historia y fuentes del derecho romano**. Madrid: Centro de Estudios Ramon Areces, 1988, p. 97; e AMARAL, Francisco, op. cit., p. 200.

⁴⁷ Cf. TALAMANCA, Mario. La 'bona fides' nei giuristi romani: «Leerformel» e valori dell'ordenamento. In: GAROFALO, Luigi (Org.). In: **Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporanea**. Vol. IV. Padova: CEDAM, 2003, p. 46.

A noção do que deve ser compreendido como *bona fides* em cada situação seria medida em relação às particularidades e expectativas da sociedade, e remetida em sua extensão à apreciação do juiz, o qual teria por tarefa interpretar tal noção e aplicá-la ao caso concreto⁴⁸. Este critério supraindividual e objetivo costuma ser definido como a *fides* do *bonus vir*⁴⁹.

A partir das linhas cima, portanto, resta claro que a concreta atuação do moderno princípio da boa-fé objetiva seria matéria já constante do direito romano⁵⁰, caracterizando-se como criação original deste.

A *bona fides*, por meio da recepção do direito romano na Idade Média, portava os germes para a criação de cláusulas de lealdade e retidão nas codificações ocidentais.

Inegável, de certo, que a utilização de tal instituto como critério de ordenação, construção, interpretação e aplicação jurídica apresentou amplas variações desde a criação deste instituto no seio do direito romano.

Afinal, a tradição romanística evoluiu ao longo dos séculos, recebendo contribuições cristãs e germânicas, e sendo atingida pelos ideais cientificadores a partir do séc. XVI. Esta evolução, cumpre apontar, trouxe relevantes implicações para a boa-fé, notadamente no que diz respeito ao resgate de sua acepção como norma de retidão e à construção das noções de boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva⁵¹.

Não obstante, parece correto afirmar que os principais contornos da boa-fé objetiva moderna já se encontravam presentes no princípio da *bona fides*. Esta, de fato,

⁴⁸ Cf. BONFANTE, Pietro. Essenza della 'bona fides' e suo rapporto colla teoria dell'errore. In: **Scritti Giuridici Varii**. Vol. II. Torino: Unione Tipografica, 1916, p. 718.

⁴⁹ Cf. PARICIO, Javier. **Historia y fuentes del derecho romano**. Madrid: Centro de Estudios Ramon Areces, 1988, p. 97; e P. Cf. SENN, Pierre Daniel. Buona fede nel diritto romano. In: **Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Civile**, 1998, p. 131.

⁵⁰ Cf. BONFANTE, Pietro, op. cit., p. 719; GUARINO, Antonio. **Diritto privato romano**. 12ª ed. Napoli: Jovene, 2001, p. 192-193; e AMARAL, Francisco. A Boa-Fé no Processo Romano. In: **Revista de Direito Civil**, nº 78, 1996, p. 196.

⁵¹ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 1283-1288.

apresentava-se como dever genérico de comportamento com retidão e lealdade nas relações jurídicas, tal qual a boa-fé objetiva contemporânea.

A *bona fides*, como visto, era noção fundada na *fides*, instituição que pressupunha a manutenção da palavra dada e a lealdade nas relações privadas e públicas de Roma, demonstrando que os germes da boa-fé objetiva moderna podem ser encontrados nas relações jurídicas publicísticas romanas.

1.2 Delimitação da Noção de Boa-fé Objetiva

1.2.1 Considerações Gerais

O instituto da boa-fé tem encontrado no campo jurídico considerável diversidade de conceitos, determinada pelas variadas formas com que a expressão “boa-fé” é empregada, bem como pelo vínculo deste instituto à ordem moral e pela evolução histórica peculiar que ele apresenta⁵².

Trata-se de noção⁵³ presente no tecido das relações sociais e apreciado pelo Direito para atribuir-lhe certos efeitos jurídicos, por meio de matizes técnico-jurídicas mais precisas, as quais implicam determinadas limitações⁵⁴.

Conforme explica ROSEMBUJ, apoiado na lição de DÍEZ PICAZO e GULLÓN, a boa-fé objetiva é um modelo de condutas sociais consideradas como arquétipos, as quais são exigidas pela consciência da sociedade em conformidade com determinados imperativos éticos⁵⁵.

⁵² Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 15.

⁵³ Veja-se o que se disse a respeito dos termos “noção” e “conceito” na nota 41 supra.

⁵⁴ Cf. DE LOS MOZOS, Jose Luis. **El principio general de la buena fe – Sus aplicaciones prácticas en el derecho civil español**. Barcelona: Bosch, 1965, p. 15. No mesmo sentido, RESCIGNO, Pietro. Notazioni generali sul principio di buona fede. In: **Il principio di buona fede**. Milano: Giuffrè, 1985, p. 34.

⁵⁵ Cf. ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**, 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 46.

Dessa forma, não haveria que se falar em uma criação original do legislador, tampouco em uma absorção automática de dada realidade fática, mas em uma profunda conexão entre o Direito e a realidade orgânica na qual este se aplica, de modo a produzir uma noção jurídica com substrato real. A boa-fé objetiva coloca-se como elemento das relações humanas, o qual, ao incorporar-se ao Direito, recebe uma carga adicional que resulta das precisões técnicas necessárias ao processo normativo⁵⁶.

Assim, a norma jurídica de boa-fé objetiva apresenta uma profunda vinculação com fatores éticos e morais, traduzindo dados da realidade fática das relações humanas valorados pelo Direito⁵⁷.

Essa vinculação insere-se na tendência de reaproximação entre Moral e Direito, movimento que, nas palavras de RICARDO LOBO TORRES, “faz com que os princípios jurídicos correspondam sempre a princípios morais, que, sendo pré-constitucionais, legitimam o próprio ordenamento jurídico”. Na democracia moderna, prossegue o autor, “o Direito não se justifica a si próprio, senão que vai buscar fora de si, nos princípios morais, a sua razão de ser”⁵⁸.

Nesse contexto, evitam-se, em geral, tentativas de apresentar uma definição lapidar e cirurgicamente precisa da boa-fé objetiva, conduta justificada em face da riqueza e do alcance que tal noção apresenta⁵⁹.

⁵⁶ Cf. FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. **La Buena Fe – El principio general en el derecho civil**. Madrid: Montecorvo, 1984, p. 80. Dessa forma, a norma de boa-fé objetiva assemelhar-se-ia a outras incorporações da realidade pelo Direito que recebem matizes técnico-jurídicas, tal qual sucede com a “morte cerebral”, marco jurídico que confere à noção de “morte” um diferente significado, matizado para permitir a prática de transplantes de órgãos.

⁵⁷ Cf. FERREIRA RUBIO, Delia Matilde, op. cit., p. 77; Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 18. No mesmo sentido, Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 25 e BONFANTE, Pietro. *Essenza della ‘bona fides’ e suo rapporto colla teoria dell’errore*. In: **Scritti Giuridici Varii**. Vol. II. Torino: Unione Tipografica, 1916, p. 718 e DíEZ-PICASSO, Luis. *Prólogo*. In: WIEACKER, Franz. **Principio General De La Buena Fe**. Tradução de José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 15.

⁵⁸ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Transparência no Direito financeiro. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, nº 8, 2001, p. 134.

⁵⁹ Cf. VILLAÇA AZEVEDO, Álvaro. El nuevo Código Civil brasileño: Tramitación; función social del contrato; buena fe objetiva; teoría de la imprevisión y, en especial, onerosidad excesiva (laesio enormis). In: CORDOBA, Marcos M. (org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires, La Ley, 2004, p. 161; Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha, op. cit., p. 18; e FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. **La buena fe – El principio general en el derecho civil**. Madrid: Montecorvo, 1984, p. 77. No mesmo sentido, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA afirma sobre a boa-fé que “se ninguém lhe contesta a existência na quase-totalidade dos atos da vida civil, se ninguém lhe nega os efeitos – ao apurá-la e defini-la, vinga certa inconsistência”. Cf. Boa-fé – I. In: **Enciclopédia Saraiva de Direito**, vol. 11, 1977, p. 487.

Com efeito, a boa-fé objetiva não é definida de modo preciso pelos ordenamentos jurídicos, sendo encontrada quando a lei remete para os “princípios”, “ditames” ou “limites” da boa-fé ou, simplesmente, determina que o indivíduo aja “de boa-fé”.

Para o civilista francês LOUSSOUARN, essa carência de definição legislativa é desejável, porquanto confere à boa-fé uma maleabilidade suficiente para abranger a diversidade de situações concretas sobre as quais incide⁶⁰.

Caracterizando-se a boa-fé como um instituto jurídico calcado em tais valores ético-sociais, parece natural, por conseguinte, admitir a mutabilidade – de acordo com a respectiva época – das convicções da consciência coletiva incorporadas nestes valores⁶¹.

Afinal, os próprios valores ético-sociais sobre os quais a boa-fé se apóia não são gerais, atemporais e universais; são práticos, dependendo das circunstâncias de cada comunidade em uma dada época⁶².

Trata-se de norma jurídica concebida mediante emprego da técnica legislativa das chamadas “cláusulas gerais”, as quais ganharam relevo a partir da segunda metade do século XX, possibilitando à jurisprudência a elaboração de regulamentação legal das relações jurídicas adaptável às circunstâncias da vida⁶³.

Essa maleabilidade da boa-fé não pode ser confundida como uma “fórmula vazia” – ou uma “cláusula em branco” – desprovida de conteúdo específico, porquanto se trata de mero instrumento de veiculação de valores ético-sociais. A fluidez do instituto sob análise,

⁶⁰ Cf. LOUSSOUARN, M. Ivon. *La buena Fe*. In: CORDOBA, Marcos M. (org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires, La Ley, 2004, p. 8. No mesmo sentido, A. GONZÁLEZ MÉNDEZ, baseada na lição de J. M. MIQUEL GONZÁLEZ sobre os princípios gerais do Direito Cf. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 32.

⁶¹ Cf. GONZÁLEZ MENDEZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 26.

⁶² Cf. DIEZ-PICASO, Luiz. Prólogo a Franz Wieacker. In: **Principio General De La Buena Fe**. Tradução de José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 15.

⁶³ Cf. MOREIRA ALVES, José Carlos. A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro. In: **Roma e America: Diritto Romano Comune**, nº 7, 1999, p. 193. No mesmo sentido, DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 267 e 269.

ressalta CARDILLI, encontra a necessária estabilidade nas próprias exigências da coletividade⁶⁴.

Tendo em vista a flexibilidade desse princípio e sua vinculação à moral social vigente, o exato escopo de tal comportamento dependerá dos usos e costumes estabelecidos. A expectativa de retidão de condutas valorada pela sociedade poderá variar, portanto, de acordo com os respectivos local e momento⁶⁵.

Em que pese essa complexidade da noção boa-fé objetiva, a qual é dotada de uma pluralidade de matizes⁶⁶, pode-se afirmar que se ela compreende um conjunto de prestações, direitos e deveres que, nos planos do conteúdo da execução da relação jurídica, incumbe às partes, com base na exigência genérica de comportamento segundo critérios de retidão e lealdade⁶⁷.

O conteúdo desse conjunto de prestações corresponderia ao modelo de comportamento do homem honesto e correto (*bonus vir*), considerando-se as supracitadas peculiaridades de cada momento histórico⁶⁸.

De fato, a busca de um significado mais preciso para a boa-fé objetiva, reconhecendo que se trata de uma norma jurídica dotada de conteúdo ético-social, deve partir da idéia de dever de retidão e respeito à confiança e à lealdade depositadas nas relações jurídicas⁶⁹.

⁶⁴ Cf. CARDILLI, Ricardo. “**Bona fides**” tra storia e sistema. Torino: Giapichelli, 2004. p. 102. No mesmo sentido, RESCIGNO, Pietro. Notazioni generali sul principio di buona fede. In: **Il principio de buona fede**. Milano, Giuffrè, 1985, p. 34.

⁶⁵ Cf. ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 47; e CARDILLI, Ricardo, op. cit., p. 101.

⁶⁶ Cf. DIEZ-PICASO, Luiz. Prólogo a Franz Wieacker. In: **Principio General De La Buena Fe**. Tradução de José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 19.

⁶⁷ TALAMANCA, Mario. La ‘bona fides’ nei giuristi romani: «Leerformel» e valori dell’ordenamento. In: GAROFALO, Luigi (Org.). **Il ruolo della buona fede oggettiva nell’esperienza giuridica storica e contemporânea**. Vol. IV. Padova: CEDAM, 2003, p. 17-19. GONZALES PEREZ também ressalta a aplicação geral do princípio da boa-fé objetiva, o qual seria exigível “nos atos jurídicos, no exercício dos direitos e no cumprimento das obrigações. p. 31. Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004,

⁶⁸ Cf. CARDILLI, Ricardo, op. cit., p. 100.

⁶⁹ Cf. ROSEMBUJ, Tulio, op. cit., p. 46.

Quando as pessoas tomam parte em acordos justos, observa JOHN RAWLS, elas adquirem reivindicações umas em relação às outras, conforme definidos pelas normas vigentes. Atuando encorajadas pelos acordos existentes, tais pessoas passam a ser titulares de certos direitos, os quais satisfazem as legítimas expectativas que elas apresentam⁷⁰.

Essas legítimas expectativas e o princípio da justiça seriam verso e averso da mesma moeda. Isto porque o indivíduo tem o dever de manter-se fiel aos acordos justos que assume, o que, de outra parte, confere-lhe o direito de ser tratado de modo análogo pelas demais pessoas, vinculadas ao respeito das legítimas expectativas daquele indivíduo⁷¹.

A valoração das expectativas de retidão nas relações jurídicas, em cada sociedade, encontra um ponto de referência em *standards* específicos, que possibilitam a compreensão do conteúdo da boa-fé e aplicação dela às situações concretas⁷².

A abrangência da boa-fé revela as inúmeras conexões que ela apresenta com outras noções jurídicas, exigindo que se proceda a uma delimitação negativa do princípio.

1.2.2 Delimitação Negativa

Uma vez examinados os valores que compõem o núcleo da boa-fé objetiva, parece conveniente proceder a uma delimitação negativa desta noção, considerando-se que ela se aproxima, em alguns aspectos, dos institutos da fraude à lei e do abuso do direito.

Segundo GONZÁLEZ PÉREZ, a fraude à lei compreende a conduta voltada a evitar a aplicação de uma norma jurídica, sob o amparo de uma outra norma distinta, com o objetivo de perseguir um resultado expressamente vedado pelo ordenamento ou contrário a

⁷⁰ Cf. RAWLS, John. **A Theory of Justice**. 2ª ed. Cambridge: Harvard University, 1999, p. 273.

⁷¹ Cf. Ibidem, p. 275.

⁷² Cf. RESCIGNO, Pietro. Notazioni generali sul principio di buona fede. In: **Il principio de buona fede**. Milano, Giuffrè, 1985, p. 34.

este. Para tanto, a norma jurídica de amparo (ou de “cobertura”) não deve oferecer uma proteção completa e perfeita para o sujeito que age em fraude à lei⁷³.

Certamente, o sujeito que trata de burlar uma norma amparando-se em um outro preceito normativo (“de cobertura”) para obter um resultado contrário ao ordenamento jurídico, não atua de boa-fé. Contudo, a fraude à lei é um conceito técnico, delimitado pela ciência jurídica, e que não se confunde com o princípio da boa-fé⁷⁴.

A boa-fé poderia definir, em face da fraude à lei, a fronteira que separa o cumprimento da lei do descumprimento desta, conforme ressalta ROSEMBUJ. Considerando-se que o descumprimento resultaria de uma proposta distinta entre a finalidade da lei e o resultado prático da relação entre as partes, a legitimação de eventual *error iuris* não seria outra senão o dever de lealdade e de boa-fé⁷⁵.

De qualquer modo, parece correto admitir que a conexão entre boa-fé e fraude à lei exige dos atos e negócios jurídicos conformidade à moral social imperante e vigente⁷⁶.

Em síntese, a boa-fé objetiva pode ser considerada, conforme explica ROSEMBUJ, um elemento constitutivo da fraude à lei, sustentando que o ato praticado em fraude à lei pressupõe que a conduta de seu autor seja reputada incorreta, em desconformidade com as normas jurídicas em um momento determinado e próprio de um comportamento honrado e leal⁷⁷.

⁷³ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 35.

⁷⁴ Cf. Ibidem, p. 35.

⁷⁵ Cf. ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 48. Para GONZÁLEZ PÉREZ, ao exercitar-se um direito nascido com arranjo na norma aplicável, atentar-se-ia contra a boa-fé objetiva; de outra parte, ao intentar-se o nascimento de um direito através de uma norma que não é a corretamente aplicável, incorrer-se-ia em fraude à lei. Cf. op. cit., p. 37.

⁷⁶ Cf. ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 46.

⁷⁷ Cf. Ibidem, p. 47.

Ademais, a boa-fé objetiva, enquanto norma de conduta à qual devem se ajustar todas as pessoas em suas respectivas relações, constitui um limite ao exercício dos direitos, limite este que também é imposto pela proibição do abuso do direito⁷⁸.

Tendo em vista essa aparente coincidência, a demarcação da fronteira entre o abuso do direito e a boa-fé objetiva surge como tarefa amplamente complexa⁷⁹.

Para GONZÁLEZ PÉREZ, enquanto no abuso do direito os limites ao exercício de direitos derivariam da consciência social de determinada época (sendo, portanto, restrições objetivas às faculdades que integram respectivo direito, impostas pelos costumes e valores vigentes), os limites relativos ao princípio da boa-fé objetiva proveriam do padrão de conduta leal e honesta esperada das pessoas envolvidas na relação jurídica⁸⁰.

Na visão do administrativista espanhol, o exercício de um direito subjetivo poderia não incorrer em abuso – por estar dentro dos limites impostos pelos critérios sociais e morais dominantes à época – e, não obstante, infringir o princípio da boa-fé, ao compreender atos incompatíveis com a conduta humana corrente e padrão⁸¹.

Não se pode deixar de criticar a distinção proposta acima, porquanto ela se fundamenta em uma pretensa oposição entre o padrão da conduta humana ideal (como ela deveria ser) e o da conduta humana corrente (como efetivamente é), no momento histórico determinado.

Mais coerente parece a conexão proposta por MENEZES CORDEIRO, para quem um papel particular da boa-fé, presente nas diversas regulações típicas do abuso do direito, seria o de conferir o conteúdo valorativo essencial deste último instituto⁸².

Assim, as condutas qualificadas como abuso do direito seriam manifestações concretas do princípio da boa-fé, porquanto representariam a constatação da violação dos

⁷⁸ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 38.

⁷⁹ Cf. *Ibidem*, p. 38-39.

⁸⁰ Cf. *Ibidem*, p. 39.

⁸¹ Cf. *Ibidem*, p. 40.

⁸² Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 901.

valores que esta representa (e.g., lealdade, confiança e retidão) em um contexto específico de exercício inadmissível de posições jurídicas

De modo análogo, ROSEMBUJ afirma que a valoração do dever de boa-fé pode ser relacionada ao abuso do direito quando o sujeito exerce, em face de terceiro, o direito próprio de forma desmesurada, dissonante da finalidade para a qual ele está configurado⁸³.

Ressalte-se, por fim, que a boa-fé, apesar de relacionar-se com o abuso do direito, não se confunde como ele, porquanto aquele instituto não resume a conferir conteúdo valorativo ao exercício inadmissível de posições jurídicas, exercendo também, como se verá adiante, funções de criação de deveres e de pauta hermenêutica.

1.2.3 Boa-fé Subjetiva e Boa-fé Objetiva

Com base nas linhas até aqui apresentadas, é possível constatar que a boa-fé objetiva, caracterizada como modelo de conduta nas relações jurídicas, distingue-se da boa-fé subjetiva, a qual se apresenta esquema operativo diverso, conforme se exporá adiante.

As bases dessa dialética doutrinária encontram-se na contribuição de PIETRO BONFANTE aos célebres debates travados em torno de 1870 entre BRUNS e WÄCHTER acerca da interpretação do Direito Romano⁸⁴. O primeiro, autor criticava a dicotomia entre *boa-fé psicológica* e *boa-fé ética* estabelecida por BRUNS, alegando ser a boa-fé, diferentemente, um “conceito ético, geral e igual em todas as relações jurídicas”⁸⁵.

Enquanto na dicotomia acima referida a boa-fé psicológica traduziria um estado fático de mera ignorância do sujeito, a boa-fé ética seria um estado de ignorância valorado

⁸³ Cf. ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 47.

⁸⁴ Cf. BONFANTE, Pietro. Essenza della ‘bona fides’ e suo rapporto colla teoria dell’errore. In: **Scritti Giuridici Varii**. Vol. II. Torino: Unione Tipografica, 1916, p. 710-718. A questão é também analisada por GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 49.

⁸⁵ Cf. BONFANTE, Pietro, op. cit., p. 718. OTÁVIO MOREIRA GUIMARÃES também defende a inclusão dos prismas psicológico e ético na boa-fé subjetiva Cf. **A Boa Fé no Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: RT, 1938, p. 25-28.

pelo Direito, com reflexos práticos que assumiriam relevância apenas quando desculpáveis⁸⁶.

Essa dualidade entre boa-fé psicológica e boa-fé ética, conforme ressalta MOREIRA ALVES, resta hoje superada, e não se confunde com a distinção entre boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva⁸⁷.

Naturalmente, existem manifestações diversas da boa-fé, as quais desempenham funções diferentes nas relações jurídicas e, portanto, produzem efeitos jurídicos próprios⁸⁸.

A boa-fé subjetiva poderia ser caracterizada como o estado psicológico de um sujeito que age (por meio de um comportamento), ou encontra-se em uma determinada posição jurídica, ignorando lesão (efetiva ou potencial) a um interesse alheio juridicamente protegido⁸⁹.

Essa faceta da boa-fé expressa, portanto, uma atitude puramente passiva e estática, que compreende um desconhecimento ou uma crença errônea em relação à adequação de determinada situação valorada pelo Direito⁹⁰; tal faceta atuaria como um pressuposto para a atribuição de direitos subjetivos, como a posse e a boa-fé⁹¹.

A boa-fé objetiva, por seu turno, caracteriza-se como modelo de conduta exigível em conformidade com imperativos éticos, uma “norma de correção” para a qual o estado psicológico do sujeito é irrelevante⁹².

⁸⁶ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 24.

⁸⁷ Cf. MOREIRA ALVES, José Carlos. A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro. In: **Roma e America: Diritto Romano Comune**, nº 7, 1999, p. 192.

⁸⁸ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 152.

⁸⁹ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 24; COVIELLO, Pedro José Jorge. **La protección de la confianza del administrado**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot – Lexis Nexis, 2004, p. 404.

⁹⁰ Cf. LOUSSOUARN, M. Ivon. La buena fe. In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 8; e GRANDA, p. 36. No mesmo sentido, Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 50.

⁹¹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 48.

⁹² Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 5; e MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha, op. cit., p. 24

Essa boa-fé desenvolve-se de modo dinâmico, modelo distinto daquele da boa-fé subjetiva, o qual se coloca de modo estático no plano da consciência do sujeito. Trata-se de algo exterior ao sujeito, que se lhe impõe, nada tendo a ver, assim, com estados relativos ao sujeito de direitos⁹³.

A boa-fé objetiva não pode ser medida com base na vontade como elemento subjetivo, porquanto admite um dinamismo que, por vezes, pode até escapar do controle das partes da relação jurídica⁹⁴, já que não se fundamenta na vontade destas partes⁹⁵.

De fato, a boa-fé objetiva não se restringe à exigência de que o comportamento não seja doloso ou de má-fé, senão que pressupõe a vinculação do sujeito a determinados deveres concretos que podem exceder aqueles expressamente assumidos pelas partes quando do nascimento da relação jurídica⁹⁶.

Deve-se reconhecer, contudo, que as facetas objetiva e subjetiva da boa-fé não podem ser completamente cindidas⁹⁷, porquanto ambas pressupõem a honradez interior com a qual o sujeito atua⁹⁸.

A identificação das distintas manifestações – objetiva e subjetiva – da boa-fé é mais descritiva das formas de atuação do princípio em tela do que propriamente explicativa, pois não proporciona uma categorização clara baseada nos efeitos jurídicos atribuíveis a cada uma delas⁹⁹.

⁹³ Cf MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 24. No mesmo sentido, cf. as opiniões de ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 46 e MOREIRA ALVES, José Carlos. A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro. In: **Roma e America: Diritto Romano Comune**, nº 7, 1999, p. 193.

⁹⁴ Cf. COUTO E SILVA, Clóvis. O Princípio da Boa-fé no Direito Brasileiro e Português. In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.). **O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 43.

⁹⁵ Cf. MOREIRA ALVES, José Carlos. A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro. In: **Roma e America: Diritto Romano Comune**, nº 7, 1999, p. 192.

⁹⁶ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 52.

⁹⁷ Cf. LOUSSOUARN, M. Ivon. La buena fe. In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 8.

⁹⁸ Cf. COVIELLO, Pedro José Jorge. **La protección de la confianza del administrado**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot – Lexis Nexis, 2004, p. 404; RESCIGNO, Pietro. Notazioni generali sul principio di buona fede. In: **Il principio de buona fede**. Milano, Giuffrè, 1985, p. 35.

⁹⁹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 160.

Os diferentes planos – subjetivo e objetivo – em que a boa-fé opera revelam uma importante distinção de critérios na análise jurídica. A análise da boa-fé subjetiva gravita sobre as crenças e convicções pessoais do sujeito, ao passo em que a da boa-fé objetiva envolve a identificação de um modelo de conduta social, exterior ao sujeito¹⁰⁰.

Para alguns autores, como F. MANGANARO¹⁰¹ e R. SACCO¹⁰², restam evidentes o fundamento unitário da boa-fé e a irrelevância da distinção entre as suas facetas objetiva e subjetiva do princípio. Isto porque na boa-fé subjetiva, ainda que se privilegie o convencimento psicológico do sujeito, não se exclui a valoração da retidão do comportamento, considerando linhas objetivas.

Somente assim é que se poderia explicar porquê a boa-fé subjetiva justificaria um comportamento errôneo que, apesar de contrário a uma norma jurídica, considerar-se-ia “correto”¹⁰³.

1.2.4 Dimensão Principiológica

Com base nas considerações acerca da boa-fé objetiva acima apresentadas, proceder-se-á a um breve exame do enquadramento da referida noção como princípio jurídico. Para tanto, faz-se mister expor breves considerações propedêuticas relativas ao papel dos princípios no sistema do Direito.

Inicialmente, cumpre apontar que, consoante demonstra CARRIÓ, a expressão “princípio jurídico” é polissêmica, podendo-se apresentar nada menos do que 11 distintas significações para tal expressão¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 48-49.

¹⁰¹ Cf. MANGANARO, Francesco. **Principio di buona fede e attività delle amministrazione pubbliche**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1995, p. 37.

¹⁰² Cf. SACCO, Rodolfo. Cos'è La buona fede oggettiva? In: **Il principio de buona fede**. Milano: Giuffrè, 1985. p. 35.

¹⁰³ Cf. MANGANARO, Francesco, op. cit., p. 37.

¹⁰⁴ Cf. CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y language**. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 210-212. Diversos autores pátrios, nesse cenário, tem demonstrado intensas preocupações com a conceituação e aplicação dos princípios, afirmando a relevância desta categoria normativa para o ordenamento jurídico. A propósito, cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – Da Definição à**

Para os fins deste estudo, é despidiêda a análise das diversas significações de “princípio”, bastando reconhecer a importância dos princípios na atividade hermenêutica¹⁰⁵ e identificá-los como espécie do gênero “norma jurídica”¹⁰⁶.

Resulta claro o papel fundamental exercido pelos princípios no sistema do Direito, uma vez que são eles elementos inerentes à coerência e racionalidade deste sistema, bem como vetores de direcionamento da interpretação das demais normas que o constituem.

O reconhecimento da importância e do papel dos princípios no ordenamento não basta para diferenciá-los das regras jurídicas. Para proceder a esta distinção, a doutrina costuma apontar que o princípio jurídico é dotado, dentre outras, das seguintes particularidades: (i) generalidade própria, porquanto comporta uma série indefinida de aplicações; (ii) aplicação dependente da ponderação do conteúdo que apresenta; (iii) convivência conflitual, e não antinômica; (iv) permissão do balanceamento de valores e interesses; e (v) conteúdo composto por *standards* (parâmetros)¹⁰⁷.

Parece correto afirmar que a boa-fé objetiva apresenta as particularidades caracterizadoras dos princípios. De fato, tal noção jurídica é estabelecida para regular situações indetermináveis, e não apenas determinados atos ou fatos previstos na norma. Seu conteúdo, ademais, é composto por *standards* que remetem a padrões de comportamento segundo critérios de retidão e lisura, de modo que no caso concreto deve ser considerado e sopesado o conjunto de interesses e valores presentes¹⁰⁸.

Aplicação dos Princípios Jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003; e GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito.** São Paulo: Malheiros, 2003.

105 Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 292.

106 Cf. GRAU, Eros Roberto, **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 163 et seq.. O autor apresenta extensas considerações acerca das diferenças entre regras e princípios.

107 Cf. Ibidem, p. 163 et seq.

108 Com efeito, a boa-fé objetiva tem sido amplamente reconhecida como princípio jurídico pela doutrina. Nesse sentido posicionam-se, dentre outros, FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. **La buena fe – El principio general en el derecho civil.** Madrid: Montecorvo, 1984. p. 147; Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario.** Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 29-30; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Leis Originariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente. In: **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 23,, p. 22; MOREIRA ALVES, José Carlos. **A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro.** In: Roma e America: Diritto Romano Comune, nº 7, 1999, p. 195-196;

Como resultado, a norma de boa-fé objetiva deve ser aplicada com base na ponderação do referido conteúdo, devendo-se em cada caso concreto examinar se é ou não justificada tal aplicação e, em caso afirmativo, de que modo isso deve ser feito.

Reconhecendo-se a boa-fé objetiva como um princípio, passa a ser necessário indagar quais os valores sociais específicos por ela representados. Como se anteviu, estes valores são os de honestidade, probidade confiança mútua, lealdade e fidelidade, os quais permitem a observância de outros valores genéricos, como os de segurança jurídica e coesão social¹⁰⁹.

Esse conjunto de valores, em última análise, deriva da *fides*, norma romana que exigia das partes de relações jurídicas fidelidade, honradez e manutenção da palavra dada, de modo a evitar a frustração das expectativas das contrapartes.

A identificação da boa-fé como princípio geralmente reconhecido pelas nações civilizadas, contudo, não basta ao estudo da aplicação efetiva do princípio em tal seara, já que esta pressupõe a compreensão do conteúdo de tal norma.

Abrem-se, nesse passo, dois caminhos possíveis para a referida compreensão. Em uma primeira abordagem, seria possível buscar os traços comuns à positivação da boa-fé nos diversos ordenamentos jurídicos nacionais.

Conforme observa ODENINO, na doutrina internacionalista moderna reconhece-se de forma pacífica que os “princípios de Direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas” nasceram no âmbito dos ordenamentos jurídicos ocidentais, nos quais, via de regra, encontram menção em normas positivadas¹¹⁰.

A incorporação da boa-fé nos diversos ordenamentos ocidentais deu-se de maneira inconstante e permeada por matizes particulares a cada um deles, o que se pode constatar

NEGREIROS, Teresa Paiva de Abreu Trigo de. **Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-Fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 83.

¹⁰⁹ Nesse sentido, cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 30 e 151.

¹¹⁰ Cf. ODENINO, Alberto. **Pacta sunt servanda e buona fede nell'applicazione dei trattati internazionali – Spunti ricostruttivi**. Torino: Giapichelli, 2003, p. 21.

através do reconhecimento da multiplicidade de acepções das locuções *buena fe*, *buona fede*, *bonne foi*, *good faith*, *Treu und Glauben* e *boa-fé*.

O fato de a boa-fé apresentar características diversificadas nos direitos domésticos torna árdua a tarefa de identificar uma modalidade operativa comum às distintas experiências nacionais.

Preferível, portanto, percorrer a via reconstrutiva da boa-fé no plano de cada ordenamento jurídico doméstico, sem descuidar das lições do Direito Comparado.

A dimensão principiológica, outrossim, confirma a já apontada inviabilidade de falar-se em uma boa-fé objetiva em sentido absoluto¹¹¹, compreendida como um princípio geral e universal, tendo em vista que os princípios jurídicos de cada ordenamento jurídico são próprios de tal ordenamento¹¹².

Estar-se-ia diante de critérios que são essencialmente variáveis, seja sobre a base das diferentes valorações subjetivas – presentes na sociedade – em relação à conduta de retidão, seja em função das mutações do caso concreto, quando um comportamento idêntico é colocado em cenários completamente diversos¹¹³.

Dessa forma, a norma de boa-fé objetiva prevê um modelo de comportamento esperado de um sujeito correto, leal e honesto (o *bonus et diligens paterfamilias* da tradição romanística), consoante o entendimento de uma dada sociedade em certo momento histórico.

¹¹¹ Nesse sentido, cf. TALAMANCA, Mario. La 'bona fides' nei giuristi romani: «Leerformel» e valori dell'ordenamento. In: GAROFALO, Luigi (Org.). In: **Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporânea**. Vol. IV. Padova: CEDAM, 2003, p. 18; J. DE LOS MOZOS, *El principio general de la buena fe – Sus aplicaciones prácticas en el derecho civil español*, Barcelona, Bosch, 1965, p. 16 ss; Em sentido contrário posiciona-se FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. Buena fe y ética pública. In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 137 et seq.

¹¹² Com efeito, conforme observa EROS R. GRAU, *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, 4ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 71, não deve ser reconhecida a existência de princípios gerais de Direito, senão apenas de princípios gerais do Direito, pois eles são descobertos ou não no interior de cada ordenamento jurídico.

¹¹³ Cf. TALAMANCA, Mario, op. cit., p. 19.

Assim, há que se estudar cada sistema normativo para determinar se consta a inclusão de princípio da boa-fé objetiva, razão pela qual se justifica um atento exame do direito pátrio, o qual será realizado abaixo.

1.3 Normatização da Boa-fé Objetiva no Direito Brasileiro

A legislação de direito privado do Império e do primeiro centenário da República foi marcada pela ausência de normatização explícita de uma cláusula geral de boa-fé objetiva aplicável em matéria contratual.

No curso desse longo período, merece destaque a tímida iniciativa intentada pelo legislador do Código Comercial, de 1850, que trouxe disposição acerca da boa-fé como princípio interpretativo dos contratos comerciais.

Com efeito, dispunha o art. 131 desse diploma que “(...) a interpretação, além das regras sobreditadas, será regida sobre as seguintes bases: I – a inteligência simples e adequada, que for mais conforme à boa-fé e ao verdadeiro espírito e natureza do contrato, deverá sempre prevalecer à rigorosa e restrita significação das palavras (...)” .

A amplitude de tal dispositivo, todavia, jamais teria sido reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência, tendo em vista que sua aplicação como critério de interpretação dos contratos comerciais foi demasiadamente escassa¹¹⁴.

¹¹⁴ Cf. COUTO E SILVA, Clóvis do. O Princípio da Boa-fé no Direito Brasileiro e Português. *In*: FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.). **O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 48. CRUZ E TUCCI, Cibele Pinheiro Marçal. Teoria Geral da Boa-Fé Objetiva. *In*: **Revista do Advogado**, nº 68, 2002, p. 107. Como bem observa MOREIRA ALVES, “esse dispositivo, que se apresenta com a natureza de cláusula geral, até época relativamente recente foi tido como simples princípio de hermenêutica que se baseia na boa-fé subjetiva”. Cf. A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro. *In*: **Roma e America: Diritto Romano Comune**, nº 7, 1999, p. 194.

Décadas mais tarde, o CDC prestigiou a norma da boa-fé objetiva em diversos dispositivos¹¹⁵, transformando-a em princípio basilar¹¹⁶ apto a abandonar de vez o subjetivismo que representava um obstáculo insuperável à efetiva tutela dos direitos do consumidor¹¹⁷.

No campo dos projetos de codificação do direito civil pátrio, é no *Esboço* de AUGUSTO TEIXEIRA DE FREITAS (1855) que se percebe a presença do princípio da boa-fé objetiva pela primeira vez¹¹⁸. Subseqüentemente, no *Projeto de Código Civil* de FELÍCIO DOS SANTOS (1881) também se fez referência a este princípio no campo das obrigações¹¹⁹.

Apesar dos antecedentes históricos, os projetos de COELHO RODRIGUES (1893) e CLÓVIS BEVILACQUA (1899) não trouxeram dispositivos semelhantes. Nesta esteira, o CC 1916, cujo fundamento foi este último projeto, contemplou apenas a boa-fé em sua acepção subjetiva, não possuindo dispositivo expresso cuidando de norma geral de boa-fé objetiva, mencionada somente de forma incidental¹²⁰.

Com efeito, as numerosas remissões expressas à boa-fé existentes no CC 1916¹²¹, salvo algumas esparsas e casuísticas exceções¹²², importam uma apreciação subjetiva da

¹¹⁵ O art. 4º, III, do CDC incluiu expressamente a boa-fé objetiva entre os princípios básicos do Direito do consumidor. Ademais, pelo art. 51, incisos I a XVI, deste diploma, havendo relação de consumo serão nulas de pleno direito quaisquer cláusulas leoninas, abusivas ou desleais. Outrossim, podem ser consideradas referências implícitas à boa-fé objetiva os arts. 30 (dever de incluir na oferta toda informação ou publicidade suficientemente precisa), 46 (dever do fornecedor de assegurar ao consumidor cognoscibilidade e compreensibilidade prévias do conteúdo do contrato) e 48 (exigência da continuidade da oferta de componentes e peças de reposição, após o contrato de aquisição do produto).

¹¹⁶ Cf. NERY JUNIOR, Nelson. Os Princípios Gerais do Código Brasileiro de Defesa do Consumidor. In: **Revista de Direito do Consumidor**, nº 3, p. 52.

¹¹⁷ Nesse sentido manifesta-se JUNQUEIRA DE AZEVEDO, Antonio. A Boa Fé na Formação dos Contratos. In: **Revista de Direito do Consumidor**, nº 3, 1992, p. 79, para quem “(...) a recente lei de proteção ao consumidor, que, por sua amplitude é denominada ‘Código de Proteção do Consumidor’ (Lei nº 8. 078/90) tem o princípio da boa fé refletido em inúmeros de seus artigos. Aqui, trata-se, na verdade, da boa fé objetiva que interessa à formulação do contrato, isto é, a boa fé como regra (objetiva) de conduta”.

¹¹⁸ De fato, o art. 1.954 do *Esboço* previa a exigência de boa-fé como regra de conduta das partes nas relações obrigacionais.

¹¹⁹ O art. 1875 desse projeto dispunha sobre a exigência de execução dos contratos segundo a boa-fé. Cf. MOREIRA ALVES, José Carlos. A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro. In: **Roma e America: Diritto Romano Comune**, nº 7, 1999, p. 194.

¹²⁰ Cf. COUTO E SILVA, Clóvis do. O Princípio da Boa-fé no Direito Brasileiro e Português. In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.). **O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 48.

¹²¹ Neste sentido, observem-se as disposições dos arts. 109, 112, 221, 255, 490, 491, 500, 510, 511, 514, 516, 549, 550, 551, 612, 619, 622, 933, 935, 968, 1.002, 1.072, 1.073, 1.045, 1.272, 1.318, 1.321, 1.382, 1.404, 1.443, 1.477 e 1.507.

¹²² O diploma de 1916 fazia menção à boa-fé objetiva no art. 1.404, o qual disciplinava o contrato de sociedade (“A renúncia de um dos sócios só dissolve a sociedade quando feita de boa-fé, em tempo oportuno

conduta. Isto explica, aliás, o fato de a boa-fé ter sido, nas décadas que sucederam à promulgação de tal diploma, examinada preponderantemente em relação aos direitos reais.

A partir da década de 1940, os doutrinadores incumbidos de elaborar projetos de reformulação da legislação de direito privado passaram a propor a adoção pelo ordenamento jurídico pátrio de expressa menção à boa-fé objetiva. Neste sentido, as iniciativas de resgate de referido princípio podem ser constatadas no Anteprojeto de Código das Obrigações de 1941, no Projeto de Código das Obrigações de 1965 e no Anteprojeto de Código Civil de 1972¹²³.

Foi a redação final do Projeto de Lei nº 634-B (“Projeto de Código Civil”, o qual, após sucessivas revisões e décadas de tramitação no Congresso, foi promulgado em janeiro de 2002, por meio da Lei nº 10.406) que conferiu à boa-fé objetiva a amplitude expressiva de sua normatização sob a forma de um princípio geral¹²⁴.

No CC 2002, o princípio é uma constante, observado com nitidez em três momentos distintos: no art. 113¹²⁵, exercendo função interpretativa; no art. 187¹²⁶, com função de controle dos limites do exercício de um direito; e no art. 422¹²⁷, no qual consubstancia exigência genérica de retidão na relações obrigacionais. Há, ainda, outras

e notificada aos sócios dois meses antes”), e no art. 1443, que regulava o contrato de seguro (“O segurado e segurador são obrigados a guardar no contrato a mais estrita boa-fé e veracidade, assim a respeito do objeto, como das circunstâncias e declarações a eles concernentes). Ademais, como bem aponta A. JUNQUEIRA DE AZEVEDO, o art. 94 trazia, a *contrario sensu*, uma regra concernente ao dever de informar sobre fato ou qualidade essencial, norma esta que poderia ser vista como um desdobramento específico do princípio da boa-fé objetiva. Cf. A Boa Fé na Formação dos Contratos. In: **Revista de Direito do Consumidor**, nº 3, 1992, p. 81.

¹²³ Cf. REALE, Miguel. A Boa-fé no Código Civil. In: **Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem**, nº 21, 2003, p. 11.

¹²⁴ Cf. NEGREIROS, Teresa Paiva de Abreu Trigo de. **Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-Fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 74.

¹²⁵ “Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”.

¹²⁶ “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”.

¹²⁷ “Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”. A redação deste dispositivo é amplamente criticada por ANTÔNIO JUNQUEIRA DE AZEVEDO, para quem ele é insuficiente, deficiente e desatualizado, em desajuste com as modernas legislações estrangeira de Direito Privado. Cf. Insuficiências, Deficiências e Desatualização do Projeto de Código Civil na Questão da Boa-fé Objetiva nos Contratos. In: **Revista Trimestral de Direito Civil**, nº 1, 2000, p. 3 *et seq.*

menções incidentais ao princípio, como aquela feita pelo art. 765¹²⁸, o qual acentua e qualifica a boa-fé objetiva na contratação do seguro.

Especial relevo merece o conteúdo do art. 422, o qual prevê a chamada “cláusula geral da boa-fé”, admitindo o alcance do princípio aos comportamentos *in contraendo* (celebração contratual, abrangendo os comportamentos que a antecedem) e *post factum finitum* (execução do contrato, com todos os comportamentos resultantes da natureza deste).

De qualquer forma, parece correto afirmar que os mencionados dispositivos do CDC e do CC 2002, não obstante as matizes que apresentam, fazem semelhante referência a uma exigência genérica de conduta de boa-fé objetiva pelas partes nas relações jurídicas. Esta exigência deve tomar por parâmetros os usos e costumes da sociedade contemporânea brasileira, no que concerne à retidão esperada do homem médio em suas condutas.

A boa-fé objetiva também já encontra previsão na legislação brasileira de Direito Público, conforme se examinará no próximo capítulo.

Consoante se pode depreender do histórico normativo acima apresentado, encontra-se atualmente positivada no direito privado brasileiro verdadeira norma de boa-fé objetiva, geradora de um dever de retidão nas relações jurídicas.

Essa normatização, parece assentado admitir, teria adotado a estrutura de princípio jurídico, tendo em vista que prescreve aplicações genéricas e dependentes da ponderação de valores e interesses, compondo-se por parâmetros interpretativos¹²⁹.

Ainda que não houvesse positivação da boa-fé objetiva no direito pátrio, pode-se considerar que este princípio jurídico continuaria a vigorar, pois, tratando-se de princípio

¹²⁸ “O segurado e o segurador são obrigados a guardar na conclusão e na execução do contrato a mais estrita boa-fé e veracidade, tanto a respeito do objeto como das circunstâncias e declarações a ele concernentes”. O conteúdo deste dispositivo é análogo ao do art. 1.443 do CC 1916.

¹²⁹ Acerca da caracterização dos princípios jurídicos, cf. item I.2.4 supra.

fundamental do tráfego jurídico contemporâneo, sua presença independeria de recepção legislativa expressa, sendo resultado imposto pelas necessidades éticas essenciais¹³⁰.

Afinal, a existência da boa-fé objetiva, reconhecida como princípio geral do Direito, independe de eventual consagração de tal valor em norma jurídica positivada, caráter este que, para GONZÁLEZ PÉREZ, decorre da própria natureza que a referida categoria de princípios apresenta¹³¹.

É inegável, contudo, que a positivação da boa-fé objetiva no Direito pátrio, ao inserir no ordenamento uma referência clara, facilitou a percepção do conteúdo deste princípio e a aplicação dele aos casos concretos¹³².

A dimensão principiológica da boa-fé objetiva do direito brasileiro confere-lhe a característica de consubstanciar verdadeira medida do conjunto de regras jurídicas aplicáveis às relações jurídicas, existindo ao mesmo tempo como cânone hermenêutico e como norma criadora de deveres e limitações ao exercício de direitos subjetivos¹³³, além de de instrumento de correção do direito.

Considerando-se que a boa-fé objetiva moderna apresenta duas funções primordiais¹³⁴, quais sejam, a de limitação de direitos subjetivos e criação de deveres e a hermenêutica, passar-se-á a analisá-las no contexto da aplicação desse princípio.

¹³⁰ Cf. COUTO E SILVA, Clóvis. O Princípio da Boa-fé no Direito Brasileiro e Português. In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.). **O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 48-49.

¹³¹ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 29.

¹³² Cf. COUTO E SILVA, Clóvis, op. cit., p. 49.

¹³³ Cf. MARTINS COSTA, Judith H. **A Boa-fé no Direito Privado: Sistema e Tópica no Processo Obrigacional**. São Paulo: RT, 1999, p. 427 *et seq.* O referido papel ambivalente do princípio da boa-fé objetiva é ressaltado também por EROS R. GRAU no prefácio à obra da autora.

¹³⁴ Uma terceira possível função da boa-fé objetiva, aventada pela doutrina, diz respeito à possibilidade deste princípio exercer um papel de correção da lei, aplicando-se *contra legem*. Esse papel levaria em consideração que os valores morais – reconhecidos pela consciência social em um certo momento e compatíveis com as diretrizes axiológicas constitucionais – podem diferir da orientação positivada em uma dada lei que se pretenda aplicar ao caso concreto. Em uma situação como essa, o recurso hermenêutico ao princípio da boa-fé, cujo conteúdo fundamenta-se nos precitados valores, pode implicar a necessidade de solucionar-se o caso concreto adotando uma orientação diversa daquela prevista na lei (*contra legem*, portanto). Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 145-147. Em algumas decisões jurisprudenciais do Tribunal Constitucional espanhol examinadas pela autora a boa-fé é empregada *contra legem*. A função de correção da lei pela boa-fé também é reconhecida e admitida por F. WIEACKER. Cf. *Principio general de la buena fe*. Tradução de José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 51 e 74-79. MISABEL ABREU MACHADO DERZI adota posição análoga, inclusive relatando que, na Alemanha, o Tribunal

1.4 Funções da Boa-fé Objetiva Moderna

1.4.1 Limitação de Direitos Subjetivos e Criação de Deveres

Em relação ao papel de limite ao exercício de direitos subjetivos, deve-se notar que a boa-fé objetiva apresenta-se como norma que não admite condutas dotadas do condão de contrariar o mandamento de as partes agirem com retidão¹³⁵.

Com efeito, a interpretação desse princípio e a conseqüente aplicação dele ao casos concretos permite a identificação de outros limites e deveres, além daqueles expressamente previstos em lei, oferecendo critérios para o preenchimento de eventuais lacunas reveladas nas relações econômico-sociais¹³⁶.

No que concerne à atuação do mencionado princípio voltada à criação de deveres jurídicos, observe-se que estes se referem à adoção de determinados comportamentos por ambas as partes, os quais são indispensáveis ao exato processamento da relação estabelecida entre elas.

Esses comportamentos, variáveis em conformidade com as circunstâncias do caso concreto, possibilitam a satisfação dos interesses globais das partes. Como exemplos, podem ser citados os seguintes deveres: (i) de aviso e esclarecimento; (ii) de cuidado,

Constitucional por diversas vezes “aplicou o princípio da boa-fé para liberar o contribuinte do pagamento de um imposto mais elevado, pelo fato de que ele teria pago o seu tributo, com um dia de atraso, confiando na informação objetivamente errada de um funcionário do órgão financeiro (pois no dia apontado entraria em vigor lei nova, que majorara o tributo)”. Cf. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 989.

¹³⁵ Cf. DIEZ-PICASSO, Luiz. Prólogo a Franz Wieacker. In: **Principio General De La Buena Fe**. Tradução de José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 19; e NEGREIROS, Teresa Paiva de Abreu Trigo de. **Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-Fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 235-240; e MARTINS COSTA, Judith H. **A Boa-fé no Direito Privado: Sistema e Tópica no Processo Obrigacional**. São Paulo: RT, 1999, p. 455 et seq.

¹³⁶ Cf. ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 47.

previdência e segurança; (iii) de informação; (iv) de omissão e segredo; e (v) de proteção e cuidado com a pessoa e o patrimônio da contraparte¹³⁷.

Esses dois primeiros papéis – de criação de deveres e de limitação de direitos – podem ser compreendidos como prismas de uma mesma exigência, qual seja a de as partes agirem com retidão. De fato, parece correto afirmar que a conduta esperada do *bonus pater familias* prevê deveres e limitações a direitos, porquanto se fundamenta em parâmetros comportamentais voltados ao êxito da relação obrigacional em benefício das duas partes.

Nota-se, aqui, estreita relação com uma das teorias judiciais mais elaboradas e aplicadas como resultado da determinação de condutas desleais é a doutrina conhecida como *venire contra factum proprium*¹³⁸.

Como define JUNQUEIRA, a expressão *venire contra factum proprium* refere-se ao exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento anterior do sujeito, violando a norma de boa-fé objetiva porque frustra as expectativas criadas pela outra parte¹³⁹.

Essa doutrina, portanto, compreende a proibição de “vir contra os atos próprios”, ou seja, de exercitar um direito em contradição com uma conduta anterior que tenha despertado confiança na outra parte da relação jurídica, contradição esta que violaria frontalmente o princípio da boa-fé objetiva¹⁴⁰.

De fato, esse princípio exige que os comportamentos dos sujeitos – públicos ou privados – sejam coerentes e merecedores de confiança, de modo que contradição da própria conduta pode ser considerada uma infração a este princípio¹⁴¹.

¹³⁷ Cf. MARTINS COSTA, Judith H. **A Boa-fé no Direito Privado: Sistema e Tópica no Processo Obrigacional**. São Paulo: RT, 1999, p. 437 et seq..

¹³⁸ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tibatario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 187.

¹³⁹ Cf. JUNQUEIRA DE AZEVEDO, Antonio. Nulidade Parcial de Ato Normativo. Certeza e Segurança Jurídica diante de Alteração de Jurisprudência Consolidada. Aplicação da Boa-fé Objetiva ao Poder público. *In: Revista Trimestral de Direito Civil*, nº 24, 2006, p. 168.

¹⁴⁰ Cf. SACCO, Rodolfo. Cos'è La buona fede oggetiva?. *In: Il principio de buona fede*. Milano: Giuffrè, 1985, p. 48; Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tibatario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 155-156; MERUSI, Fabio. Buona fede e diritto pubblico. *In: Principio de buona fede*. Milano:Giuffrè, 1985, p. 77; e JUNQUEIRA DE AZEVEDO, Antonio, op. cit., p. 168.

¹⁴¹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tibatario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 156 e 187.

Nesse passo, a vedação ao *venire contra factum proprium*, uma máxima dotada de amplo valor para a justiça material¹⁴², caracterizar-se-ia como uma das facetas da função da boa-fé objetiva voltada à limitação de direitos subjetivos¹⁴³.

Com base nas lições de jurisprudência do Tribunal Constitucional da Espanha, GONZÁLEZ MÉNDEZ aponta três requisitos para a utilização da doutrina dos próprios atos, quais sejam: (i) o ato que se pretende combater deve ter sido realizado voluntariamente; (ii) deve haver um nexó causal entre o acordo adotado pelas partes, ou ato realizado, e a incompatibilidade com a conduta posterior; e (iii) os atos que devem ser respeitados pelo autor precisam ser realizados com o fim de criar, modificar ou extinguir algum direito, definindo de forma definitiva a respectiva situação jurídica¹⁴⁴.

1.5.2 Função Hermenêutica

Em sua função hermenêutica, a boa-fé objetiva atua como critério de interpretação de todos os momentos e fases da relação jurídica, permitindo que as peculiaridades do caso concreto sejam consideradas¹⁴⁵.

Outrossim, o papel hermenêutico desse princípio também apresenta um prisma integrativo, colocando-se como cânone hábil ao preenchimento de lacunas nas relações jurídicas, tendo em vista que estas representam situações e eventos – jurídicos e fáticos – nem sempre previstos ou previsíveis pelas partes¹⁴⁶.

¹⁴² Cf. JUNQUEIRA DE AZEVEDO, Antonio. Nulidade Parcial de Ato Normativo. Certeza e Segurança Jurídica diante de Alteração de Jurisprudência Consolidada. Aplicação da Boa-fé Objetiva ao Poder público. In: **Revista Trimestral de Direito Civil**, nº 24, 2006, p. 168.

¹⁴³ Cf. GONZÁLEZ MENDEZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 156.

¹⁴⁴ Cf. Ibidem, p. 156.

¹⁴⁵ Cf. MARTINS COSTA, Judith H. **A Boa-fé no Direito Privado: Sistema e Tópica no Processo Obrigacional**. São Paulo: RT, 1999, p. 429.

¹⁴⁶ Cf. Ibidem, p. 428. Conforme observa a autora, a boa-fé objetiva permite qualificar comportamentos que não resultam nem das cláusulas pactuadas e nem de expressa e cogente disposição legal, comportamentos estes que são essenciais à própria salvaguarda do pressuposto fático do contrato e à plena produção dos efeitos que a este correspondem.

Desse modo, nota-se que o princípio da boa-fé objetiva no direito brasileiro está intimamente ligado à interpretação das relações jurídicas e ao interesse social de segurança nas mencionadas relações.

Conforme inserida no ordenamento jurídico pátrio, a norma em tela, para que seja fixado o conteúdo preciso da conduta esperada do *bonus paterfamilias*, pressupõe a atuação da atividade judicante no caso concreto.

De acordo com CLÓVIS DO COUTO E SILVA, “com a edição de conceitos abertos como o da boa-fé, a ordem jurídica atribui ao juiz a tarefa de adequar a aplicação judicial às modificações sociais, uma vez que os limites dos fatos previstos pelas aludidas cláusulas gerais são fugidios, móveis, de nenhum modo fixos”¹⁴⁷.

Com efeito, deve o juiz, ao examinar o caso concreto, estabelecer a conduta que seria adotada pelo homem médio contemporâneo, tendo em vista as circunstâncias e nuances presentes no caso. Uma vez estabelecido esse modelo criado pelo magistrado para a situação sob análise, cumpre confrontá-lo com o comportamento efetivamente apresentado pelas partes; havendo contrariedade, estar-se-á diante de uma conduta ilícita, pois em desacordo com a boa-fé objetiva¹⁴⁸.

O conhecimento do labor jurisprudencial de aplicação do princípio da boa-fé aos casos concretos é essencial para – compreendendo as teorias derivadas de sua invocação em grupos de casos semelhantes – apreender o significado e a versatilidade que ele apresenta¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Cf. COUTO E SILVA, Clóvis. O Princípio da Boa-fé no Direito Brasileiro e Português. In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.). **O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 39. No mesmo sentido, cf. WIEACKER, Franz. **Principio General De La Buena Fe**. Tradução de José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 33; e MOREIRA ALVES, José Carlos. A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro. In: **Roma e America: Diritto Romano Comune**, nº 7, 1999, p. 197.

¹⁴⁸ Cf. AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado. **Extinção dos Contratos por Incumprimento do Devedor – Resolução**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Aide, 2003, p. 247-248.

¹⁴⁹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 149. Esse labor, para R. CARDILLI, deve ter como filtro os estudos doutrinários sobre a boa-fé, necessários à adequada fixação da atuação deste princípio. Cf. “**Bona fides**” tra storia e sistema. Torino: Giapichelli, 2004, p. 109.

Na precitada atuação dos tribunais, as disputas entre as partes seriam solucionadas à luz da dicotomia boa-fé/má-fé, a qual indica os pólos de valores adotados ou frustrados pelo comportamento delas¹⁵⁰.

Evidentemente, a aplicação da boa-fé pelos tribunais deve fundar-se na valoração de condutas suficientemente críveis das partes, não podendo ser ilógica ou manifestamente equivocada, muito menos amparar atos ilícitos¹⁵¹.

Cumpre, nesse ponto, apresentar a relevante ressalva feita por JUNQUEIRA, para quem os conceitos indeterminados e as cláusulas gerais – com destaque para a boa-fé – apóiam-se em um paradigma ultrapassado: o do papel preponderante do juiz na solução dos conflitos. Considerando-se que tais conceitos e cláusulas costumam não apresentar conteúdos axiológicos definidos, eles acabariam ficando restritos à retórica, com pouca serventia prática, já que se nos dias atuais o paradigma seria o da solução rápida do caso concreto, muitas vezes por meios alternativos, sem a atuação do Judiciário¹⁵².

Para evitar esse desgaste dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais, continua o civilista acima citado, eles deveriam ser dotados de diretrizes materiais previstas na legislação, dando indicações de como preenchê-los, evitando-se meros jogos retóricos de palavras¹⁵³.

Contudo, a tentativa de fornecer padrões de concreção ao princípio da boa-fé, mesmo quando bem-sucedida, não afasta o papel da atividade judicante, pois a exata incidência deste princípio sobre o caso concreto não é passível de predeterminação¹⁵⁴.

Mesmo porque, ainda que se reconheça um conteúdo especificamente jurídico na boa-fé, as fronteiras deste conteúdo sempre permanecerão sujeitas a valorações axiológicas

¹⁵⁰ Cf. LITVINOFF, Saul. Good Faith. In: **Tulane Law Review**, nº 6, 1997, p. 1673.

¹⁵¹ Cf. GONZÁLEZ MENDEZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 151 e 153.

¹⁵² Cf. JUNQUEIRA DE AZEVEDO, Antonio. Insuficiências, Deficiências e Desatualização do Projeto de Código Civil na Questão da Boa-fé Objetiva nos Contratos. In: **Revista Trimestral de Direito Civil**, nº 1, 2000, p. 10.

¹⁵³ Cf. Ibidem, p. 11.

¹⁵⁴ Cf. NEGREIROS, Teresa Paiva de Abreu Trigo de. **Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-Fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 267.

vinculadas a elementos sociais e morais que não podem ser controlados sob o ponto de vista da lógica formal¹⁵⁵.

A casuística que acompanha de modo inerente o exame da boa-fé objetiva, em todas as variadas manifestações que ela apresenta, é a razão primordial pela qual a delimitação do conteúdo deste princípio deve, fundamentalmente, incumbir aos tribunais, sendo inviável a completa previsão legal das aplicações concretas de tal instituto¹⁵⁶.

Disso se infere a inconveniência de procurar preconceber os efeitos de cada uma das hipóteses de atuação em contradição com a boa-fé objetiva¹⁵⁷, reforçando-se a relevância do papel dos tribunais na concreção dos valores deste princípio.

Uma vez apresentado esse breve exame dos contornos do princípio da boa-fé objetiva do direito pátrio, proceder-se-á ao estudo da aplicabilidade de tal norma ao direito público.

¹⁵⁵ Cf. NEGREIROS, Teresa Paiva de Abreu Trigo de. **Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-Fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 267.

¹⁵⁶ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 190.

¹⁵⁷ Cf. Ibidem, p. 190.

II. Extensão da Boa-fé Objetiva ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário

2.1 Aplicabilidade da Boa-fé Objetiva ao Direito Público

A expansão do princípio da boa-fé objetiva além do direito civil – consoante observa MENEZES CORDEIRO – é notável, denotando a compleição de tal noção como importante fator cultural, e não como um instituto jurídico comum¹⁵⁸.

A aplicabilidade da boa-fé objetiva em zonas privadas não-civis, nomeadamente no direito comercial e no direito do trabalho, não parece se revestir de dimensões problemáticas específicas.

De outra parte, a aplicação da boa-fé objetiva no direito público envolve maior complexidade, em que pese o fato de a referida noção presentemente ocupar um lugar específico como dado juscultural, independentemente, assim, de fronteiras acadêmicas internas ao direito¹⁵⁹.

Cabe, nesse ponto, uma breve ressalva acerca da distinção entre Direito Público e Direito Privado¹⁶⁰. Ao longo da história da ciência jurídica, como nota SAINZ DE BUJANDA, poucos temas suscitaram tamanha diversidade de opiniões e disputas quanto esta distinção, a qual, contudo, não consegue propriamente apontar a delimitação entre ambas as zonas do ordenamento jurídico¹⁶¹.

¹⁵⁸ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 371.

¹⁵⁹ Cf. MERUSI, Fabio. Buona fede e diritto pubblico. In: **Principio de buona fede**. Milano:Giuffrè, 1985, p. 78; CASTILLO BLANCO, Federico. **La protección de confianza en el derecho administrativo**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 271; e MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha, op. cit., p. 373-374.

¹⁶⁰ Para uma análise aprofundada da dicotomia entre direito público e direito privado, cf. RÁO, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos**. 6ª ed., atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo:RT, 2005, p. 243-251.

¹⁶¹ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 409-414.

Embora se deva reconhecer a relatividade da dicotomia entre direito público e direito privado, há que se admitir, como sugere FONROUGE, que ela contribui de modo válido para a delimitação de situações jurídicas, não com nitidez absoluta, mas com o caráter de *predomínio* de elementos privados ou públicos¹⁶².

Evidentemente, as peculiaridades do direito público e das relações que este governa revelam, ao menos *a priori*, uma notável dificuldade de adoção do princípio da boa-fé como critério de valoração das condutas sujeitas à disciplina publicística.

A explicação para tal complexidade, de acordo com CASTILLO BLANCO, parece residir no conteúdo ético do referido princípio, cujos valores – tais como honradez, confiança, retidão e seriedade – seriam, aparenentemente, de difícil traslação para o direito público¹⁶³.

Como se pôde ver acima, a boa-fé objetiva contemporânea resta vocacionada para a criação de institutos juspositivos, centrando-se em torno do comportamento contratual das partes e da interpretação dos atos efetivados nesse âmbito¹⁶⁴.

Enquanto a liberdade e a igualdade capitaneiam as relações de direito privado, coadunando-se suavemente com tal vocação, no campo do direito público imperam as noções de competência e soberania¹⁶⁵, além da intensidade do princípio da legalidade da Administração e, por fim, da natureza diversa dos interesses tutelados¹⁶⁶.

Em verdade, a moderna noção de Estado Direito, ressalta ALMIRO DO COUTO E SILVA, pressupõe “a necessidade de que sejam os particulares defendidos, em determinadas circunstâncias, contra a fria e mecânica aplicação da lei”¹⁶⁷.

¹⁶² Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. II. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 980.

¹⁶³ CASTILLO BLANCO, Federico. **La protección de confianza en el derecho administrativo**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 271.

¹⁶⁴ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 374.

¹⁶⁵ Cf. Ibidem, p. 374.

¹⁶⁶ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55.

¹⁶⁷ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: **Revista de Direito Público**, nº 84, 1987, p. 46.

Isso porque a referida noção compreende diversos componentes, dentre os quais pode ser destacada a proteção da boa-fé ou da confiança que os administrados têm na ação do Estado, no que concerne à correção e à conformidade desta conduta com as leis¹⁶⁸.

De fato, como observa GONZÁLEZ MÉNDEZ com base nos estudos de SAÍNZ MORENO, a posição institucional da administração deriva do dever constitucional de atender aos interesses gerais da coletividade, idéia que reforça com vigor a exigência de atuação em conformidade com a boa-fé¹⁶⁹.

Nesse passo, em que pese a administração submeter-se ao princípio constitucional da estrita legalidade¹⁷⁰, ela igualmente se sujeita ao restante do ordenamento jurídico, e, por consequência, aos princípios gerais do direito; no conjunto destes princípios, pode ser destacado o da boa-fé objetiva, essencial para que se alcancem e se mantenham a paz e a segurança jurídicas, demandadas pelo próprio texto constitucional¹⁷¹.

Deve-se reconhecer, portanto, que o princípio da legalidade da administração pública pode encontrar limites, em certas circunstâncias, na proteção da confiança que os administrados depositam nos atos do Poder público que lhes dizem respeito e lhes outorgam vantagens¹⁷².

Considerada a natureza principiológica da boa-fé objetiva, essa solução parece ser absolutamente adequada. Afinal, princípios jurídicos com orientações aparentemente conflitantes coexistem no ordenamento jurídico, e devem ser aplicados a cada caso concreto consoante um raciocínio de sopesamento dos valores que os informam.

¹⁶⁸ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: **Revista de Direito Público**, nº 84, 1987, p. 46.

¹⁶⁹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55.

¹⁷⁰ Na ordem constitucional brasileira encontra-se expressa previsão de vinculação da Administração Pública ao “princípio da legalidade” (artigo 37), exigindo-se que a atuação desta desenvolva-se em estrita conformidade com as leis vigentes.

¹⁷¹ Cf. MERUSI, Fabio. Buona fede e diritto pubblico. In: **Principio de buona fede**. Milano:Giuffrè, 1985, p. 78; GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o princípio da moralidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. **Direito tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 387; e Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 55. Na Espanha esse entendimento é amplamente albergado pela jurisprudência do Tribunal Constitucional desde a década de 1970, conforme revelam as diversas decisões examinadas pela autora.

¹⁷² Cf. COUTO E SILVA, Almiro, op. cit., p. 47.

Solução diversa poderia levar a propostas que apresentam, como aponta ALMIRO DO COUTO E SILVA com base na lição de SCHWARTZ, “toda a beleza da lógica e toda a hediondez da iniquidade”¹⁷³.

Isso porque, ao conferir-se ênfase excessiva ao princípio da legalidade da Administração Pública e aplicá-lo a casos concretos nos quais o interesse público demande a proteção da boa-fé dos cidadãos, estar-se-á a retirar um dos pilares de sustentação do Estado de Direito, qual seja, o da segurança jurídica, negando-se a própria justiça¹⁷⁴.

Logo, a aplicação do princípio da boa-fé objetiva ao direito público pode, em essência, ser considerada compatível com a própria legalidade e, conseqüentemente, com o Estado de Direito¹⁷⁵, sem que essa afirmação implique qualquer contrariedade.

Percebe-se, pois, que as peculiaridades do direito público não são capazes de afastar a transposição do princípio da boa-fé objetiva, o qual tende a ser caracterizado como intrinsecamente privado, a tal domínio.

Essa aplicabilidade há muito é admitida na parcela majoritária dos países da família jurídica romano-germânica, cujos tribunais correntemente aplicam a boa-fé objetiva ao direito público¹⁷⁶, após uma longa e sofrida marcha evolutiva¹⁷⁷.

Em tal cenário, ainda que durante longo período de tempo a intervenção da boa-fé tenha sido praticamente limitada à esfera do direito privado (campo em que é especialmente útil nas relações de direito comercial, direito civil e direito do trabalho),

¹⁷³ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: **Revista de Direito Público**, nº 84, 1987, p. 62.

¹⁷⁴ Cf. Ibidem, p. 62.

¹⁷⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 989; e MERUSI, Fabio. Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: Il caso della alternanza. In: **Rivista di Diritto Civile**, nº 5, 2001, p. 563.

¹⁷⁶ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 375.

¹⁷⁷ Cf. MERUSI, Fabio. Buona fede e diritto pubblico. In: **Principio de buona fede**. Milano:Giuffrè, 1985, p. 77.

desde o início do século XX a implantação deste princípio no Direito Público tem se desenvolvido gradativamente¹⁷⁸.

Nesse contexto, deve-se reconhecer que o princípio da boa-fé objetiva não vigora apenas entre particulares, nas relações jurídicas de direito privado. Trata-se, em verdade, de diretriz que se coloca como base do tráfego jurídico, norteador todas as relações em que estiver presente uma especial vinculação jurídica, inclusive aquelas de direito público¹⁷⁹.

Em síntese, reproduzindo lição de JUNQUEIRA, “todo sujeito de direito deve agir conforme a boa-fé objetiva, seja pessoal natural ou jurídica, seja pessoa de direito privado ou de direito público, seja, enfim, mero órgão da administração”.

Fundamentalmente, o poder público não pode surpreender os administrados, preparar-lhes armadilhas ou atuar deslealmente, tampouco em desconformidade com a confiança que deve pautar as condutas do Estado¹⁸⁰.

Essa solução, importa observar, compatibiliza-se com os estudos acerca da origem romana da boa-fé objetiva, tendo em vista que em Roma tal noção podia informar tanto situações privadas como públicas¹⁸¹.

¹⁷⁸ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 24; MERUSI, Fabio. Buena fede e diritto pubblico. In: **Principio de buena fede**. Milano: Giuffrè, 1985, p. 78; e COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 237, 2004, p. 273.

¹⁷⁹ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 44; ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 46-47; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Leis Originariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente. In: **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 23, p. 21; DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 274; ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo; BARRETO, Aires F. ICM – Utilização de Crédito Transferido; Boa-fé do Favorecido; Exigência de Imposto Descabida. In: **Revista de Direito tributário**, nº 43, 1988, p. 124; e RESCIGNO, Pietro. Notazioni generali sul principio di buona fede. In: **Il principio de buona fede**. Milano, Giuffrè, 1985, p. 37.

¹⁸⁰ Cf. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo; BARRETO, Aires F. ICM – Utilização de Crédito Transferido; Boa-fé do Favorecido; Exigência de Imposto Descabida. In: **Revista de Direito tributário**, nº 43, 1988, p. 125.

¹⁸¹ TALAMANCA, Mario. La ‘bona fides’ nei giuristi romani: «Leerformel» e valori dell’ordenamento. In: GAROFALO, Luigi (Org.). In: **Il ruolo della buona fede oggettiva nell’esperienza giuridica storica e contemporanea**. Vol. IV. Padova: CEDAM, 2003, p. 19 et seq.

Destarte, longe de estar confinado à esfera direito privado, tal princípio faz-se presente em distintos ramos do direito público, tais como o direito penal, o direito administrativo, o direito internacional, o direito financeiro e o direito tributário¹⁸².

A boa-fé, nesse âmbito, certamente encontra aplicação mais extensa e relevante nas relações que envolvem a Administração pública¹⁸³.

A posição institucional do poder público deriva do conjunto de poderes-deveres que o texto constitucional lhe confere para atender aos interesses da coletividade, realidade jurídica que pressupõe de forma vigorosa a exigência de atuação em conformidade com a boa-fé objetiva. Esta, por seu turno, converte-se em elemento reciprocamente necessário à contraparte da relação jurídica de direito público, qual seja o cidadão¹⁸⁴.

Pode-se considerar a boa-fé um pressuposto para que se atinja a exigência de racionalidade na atuação da Administração, conforme observa HAMILTON DIAS DE SOUZA, com base em análise da doutrina e da jurisprudência italianas¹⁸⁵.

À semelhança do ocorre no direito privado, como já se examinou, a boa-fé objetiva vigora no direito público como cânone hermenêutico e também como limite ao exercício de posições subjetivas, evitando o uso anormal destas posições¹⁸⁶.

Enquanto cânone hermenêutico, a boa-fé objetiva deve integrar o feixe de princípios necessários à interpretação das normas jurídicas de direito público, podendo-se

¹⁸² Cf. LITVINOFF, Saul. Good Faith. In: **Tulane Law Review**, vol. 71, jun. 1997, nº 6, p. 1671.

¹⁸³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Leis Originariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente. In: **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 23, p. 21. No mesmo sentido, BORGES, Alice Gonzalez. Valores a serem considerados no Controle Jurisdicional da Administração Pública: Segurança Jurídica; Boa-fé; Conceitos Indeterminados; Interesse Público. In: **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, nº 8, 2002, p. 88-91; e BRITO, Edvaldo. Fazenda Pública – Dívida Passiva: Decadência, Prescrição e Boa-fé. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, nº 49, 2003, p. 251.

¹⁸⁴ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55.

¹⁸⁵ Cf. DIAS DE SOUZA, Hamilton. A Competência Tributária e seu Exercício: A Racionalidade como Limitação ao Poder de Tributar. In: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites à Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 264.

¹⁸⁶ Cf. JUNQUEIRA DE AZEVEDO. Nulidade Parcial de Ato Normativo. Certeza e Segurança Jurídica diante de Alteração de Jurisprudência Consolidada. Aplicação da Boa-fé Objetiva ao Poder público. In: **Revista Trimestral de Direito Civil**, nº 24, 2006, p. 168; e Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 75.

afirmar, como faz CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, que privilegiar a boa-fé é atender ao próprio sistema jurídico¹⁸⁷.

Afinal, conforme a lição de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “a boa-fé é princípio geral que se constitui em regra de conduta a que se hão de ajustar todas as pessoas em suas relações”¹⁸⁸.

Em relação à limitação do exercício de direitos subjetivos, cabe notar que os atos jurídicos de direito público podem gerar expectativas para o cidadão quanto aos requisitos de validade e quanto à realização concreta daquilo que prevêem. Tais expectativas podem ser criadas de duas formas, a saber: (i) em virtude da edição de atos normativos, como as leis e os regulamentos, que possuem presunção de validade; e (ii) em razão de ato jurídico de cunho individual, pessoal e concreto, quando o Poder público tem contatos diretos com os particulares, principalmente por meio de atos administrativos, que instituem relações concretas de confiança¹⁸⁹.

Em ambos os casos geram-se expectativas quanto ao cumprimento dos atos jurídicos por parte da Administração, situação que recebe proteção por meio da aplicação do princípio da boa-fé objetiva.

A proteção em tela justifica-se, porquanto a presença de interesses públicos e privados no seio da relação jurídica de direito público não afasta a necessidade de aplicação do princípio da boa-fé objetiva, tendo em vista que ambos os tipos de interesses confundem-se e mesclam-se¹⁹⁰. Dessa forma, a extensão da boa-fé objetiva ao direito público está em plena consonância com as linhas contemporâneas que o conduzem.

¹⁸⁷ Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Leis Originariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente. In: **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 23, p. 22.

¹⁸⁸ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Proteção da Boa-fé no Direito Administrativo. In: **Revista dos Tribunais**, nº 688, 1993, p.267-269.

p. 268.

¹⁸⁹ Cf. ÁVILA, Humberto B. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. In: **Revista Diálogo Jurídico**, nº 13, 2002, p. 6. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_13/DIALOGO-JURIDICO-13-ABRIL-MAIO-2002-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em 03 nov. 2004.

¹⁹⁰ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55.

De outra parte, parece correto admitir que nas relações concretas estabelecidas entre o Poder público e o particular este último também deve atuar em conformidade com a boa-fé objetiva. Não pode a conduta do particular violar o princípio sob análise, uma vez que tal conduta também gera expectativas ao poder público¹⁹¹.

As novas diretrizes do direito público, de fato, ressaltam a face dupla que inegavelmente o marca, porquanto ao lado das normas que protegem a coletividade – assegurando que os interesses maiores do Estado recebam tutela – colocam-se direitos conferidos ao cidadão em face da Administração, limitando a atuação estatal¹⁹².

Nesse diapasão, consoante nota RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, o ordenamento jurídico deve preservar a harmonia da coexistência entre os direitos dos cidadãos e prerrogativas estatais, em benefício da manutenção dos direitos e da pacificação social¹⁹³.

Em tal contexto, o princípio da boa-fé objetiva ocupa papel de notável relevância, considerando-se que a presença dos valores de lealdade, honestidade e moralidade é especialmente necessária no universo das relações entre as Administrações públicas e entre estas e os administrados¹⁹⁴.

Como bem sintetiza MISABEL ABREU MACHADO DERZI, “honra, respeito, cumprimento de promessas e lealdade contaminam também o direito público, em nosso país, como em outros¹⁹⁵”.

Quanto ao aspecto temporal, as relações jurídicas de direito público devem estar de acordo com a boa-fé desde o momento em que se constituam, estando abrangidos o desenvolvimento – no exercício dos respectivos deveres e direitos – e o momento de

¹⁹¹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 56.

¹⁹² Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. A Proteção da Boa-fé no Direito Administrativo. *In: Revista dos Tribunais*, nº 688, 1993, p. 268.

¹⁹³ Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. A Proteção da Boa-fé no Direito Administrativo. *In: Revista dos Tribunais*, nº 688, 1993, p. 268; e GONZÁLEZ MENDÉZ, op. cit., p. 55.

¹⁹⁴ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 53. No mesmo sentido, cf. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. *In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 274.

¹⁹⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado, op. cit., p. 273.

extinção (afetando os poderes de revisão e anulação e o exercício de ações ante à jurisdição contencioso-administrativa) de tais relações¹⁹⁶.

A aplicabilidade da boa-fé objetiva ao Direito Público encontra previsão nos ordenamentos jurídicos de inúmeros países de tradição romano-germânica¹⁹⁷, dos quais os casos mais emblemáticos são os da Espanha¹⁹⁸, Itália¹⁹⁹, Alemanha²⁰⁰ e Uruguai²⁰¹.

No Brasil, já se pode verificar a previsão normativa relativa ao princípio da boa-fé objetiva em diversos diplomas, como a Lei nº 9.784/99 (que regula o procedimento administrativo na esfera federal) e a Lei do Estado de São Paulo nº 10.177/98 (a qual regula o procedimento administrativo no âmbito estadual).

A Lei nº 9.784/99 (cujo escopo é a regulação do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), no inciso IV do parágrafo único do artigo 2º, exige da Administração “a atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé” na condução dos processos administrativos.

De modo análogo, a mesma lei, no inciso II de seu artigo 4º, dispõe que o administrado deve proceder “com lealdade, urbanidade e boa-fé” perante a Administração, sem prejuízo de outros deveres previstos em atos normativos.

¹⁹⁶ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 56-57; e BRITO, Edvaldo. Fazenda Pública – Dívida Passiva: Decadência, Prescrição e Boa-fé. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, nº 49, 2003, p. 251.

¹⁹⁷ Uma análise detida das normas de boa-fé constantes dos leis de procedimentos administrativos ordenamentos jurídicos hispano-americanos pode ser encontrada em Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 56-60. Além das já citadas legislações espanhola e uruguaia, o autor identifica a previsão do princípio da boa-fé nas do México, de Honduras, da Venezuela, do Peru, da Costa Rica, da Bolívia e do Brasil.

¹⁹⁸ Na Espanha, a tradição jurisprudencial e doutrinária de aplicação da boa-fé ao Direito Público, iniciada na década de 1970, levou à positivação deste princípio duas décadas mais tarde, o qual passou a ser previsto como limite ao exercício das faculdades administrativas de revisão (pelo art. 106 da Lei nº 30/1992) e como pauta geral de atuação da Administração Pública (conforme o art. 3.1 da Lei nº 4/1999).

¹⁹⁹ . Na Itália, há décadas admite-se a aplicação da boa-fé objetiva a qualquer espécie de atividade da Administração, independentemente do regime jurídico ser pautado na discricionariedade ou na vinculação. Cf. PETRILLO, Giovanna. Il doppio limite posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria. In: **Diritto e Pratica Tributaria**, nº 2, 2005, p. 288.

²⁰⁰ Cf. MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. *Da Boa Fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2001, p. 374-378.

²⁰¹ Cf. Decreto nº 500/991, o qual, em seu art. 2º estabelece que a Administração deve atuar de acordo com diversos princípios gerais, podendo ser destacada a previsão da alínea k: “boa-fé lealdade, presunção de verdade, salvo prova em contrário”. O art. 6º explicita o princípio, dispondo que “as partes, seus representantes e advogados, os funcionários públicos e em geral todos os participantes do procedimento

Por fim, note-se que além de exercer papel de critério de atuação nas relações entre Administração Pública e particulares, o princípio da boa-fé objetiva pode ser considerado elemento de vínculo para o legislador, como defendem LORELLO²⁰², ANTONIAZZI²⁰³, MERUSI²⁰⁴, RESCIGNIO²⁰⁵ e ANÍBARRO PEREZ²⁰⁶.

2.2 Relação com Outros Institutos e Princípios no âmbito do Direito Público

2.2.1 Princípio Da Confiança Legítima

O princípio da confiança legítima compreende um mecanismo de defesa do cidadão frente à atuação da Administração, pressupondo a proteção da permanência e da continuidade das situações existentes ou – em determinadas circunstâncias – a possibilidade de alteração destas situações²⁰⁷.

A origem do princípio da confiança legítima pode ser encontrada na jurisprudência do Tribunal Constitucional da Alemanha²⁰⁸, que o deduziu do princípio geral do Estado de Direito, previsto em diversas normas da Lei Fundamental de Bonn²⁰⁹.

Essa construção jurisprudencial, chamada *Vertrauensschutz* (literalmente, “proteção da confiança”), nasceu como um limite às faculdades de revisão de ofício dos atos

ajustarão sua conduta ao respeito mútuo, e à lealdade e à boa-fé”. O texto integral do decreto pode ser obtido em [http://www.dinama.gub.uy/descargas/decretos/decreto_500_final.pdf].

²⁰² Cf. LORELLO, Laura. **La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario**. Torino: G. Giappichelli, 1998, p. 224.

²⁰³ Cf. ANTONIAZZI, Sandra. **La tutela del legittimo affidamento del privato nei confronti della pubblica amministrazione**. Torino: Giappichelli, 2005, p. 25-30.

²⁰⁴ Cf. MERUSI, Fabio. Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: Il caso della alternanza. *In: Rivista di Diritto Civile*, nº 5, 2001, p. 565.

²⁰⁵ RESCIGNO, Pietro. Notazioni generali sul principio di buona fede. *In: Il principio de buona fede*. Milano, Giuffrè, 1985, p. 36

²⁰⁶ Cf. ANÍBARRO PÉREZ, Susana. El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo em materia tributaria. *In: Revista Española de Derecho Financiero*, nº 119, 2003, p. 405.

²⁰⁷ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 58.

²⁰⁸ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *In: Revista Fórum de Direito tributário*, nº 6, 2003, p. 9.

²⁰⁹ COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *In: Revista de Direito Administrativo*, nº 237, 2004, p.275.

administrativos, em respeito à confiança que eles pretensamente despertariam nos particulares²¹⁰.

Posteriormente, como observa ANÍBARRO PÉREZ, o princípio da proteção da confiança começou a ser utilizado no ordenamento jurídico germânico também como limitador dos atos emanados do Poder Legislativo²¹¹.

Tal ampliação proporciona as bases para que se diferenciem duas facetas distintas desse princípio, em função do âmbito em que ele irradie seus efeitos. Assim, é possível distinguir a proteção da confiança *em concreto* (gerada por atos administrativos) da proteção da confiança *em abstrato* (proporcionada por atos legislativos)²¹².

Por labor do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia, a confiança legítima passou a integrar a jurisprudência comunitária, configurando em mais um princípio geral não-positivado do Direito comunitário construído por tal tribunal sobre os alicerces dos princípios gerais previstos nos ordenamentos domésticos dos Estados-membros²¹³.

²¹⁰ Cf. CALMES, Silvia. **Du principe de protection de la confiance legitime en droit allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001. p. 1; Cf. ANÍBARRO PÉREZ, Susana. El principio de protección de la confianza legítima como limite al poder legislativo em materia tributaria. In: **Revista Española de Derecho Financiero**, nº 119, 2003, p.396 e COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 237, 2004, p. 275-276.

²¹¹ Essa extensão dá-se a partir de uma sentença de 19 de dezembro de 1961 proferida pelo Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgericht*), que defendia a aplicação da confiança legítima ao problema da sucessão das normas no tempo. Cf. ANÍBARRO PÉREZ, Susana, op. cit., p. 396.

²¹² Cf. ANÍBARRO PÉREZ, Susana. El principio de protección de la confianza legítima como limite al poder legislativo em materia tributaria. In: **Revista Española de Derecho Financiero**, nº 119, 2003, p. 396.

²¹³ Cf. Ibidem, p. 397; GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 60, COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 237, 2004, p. 277; Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 59; e DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 274.. A doutrina costuma apontar a Sentença de 13 de Julho de 1965 (processo 111/1963, *Lemmerz-Werke*) como primeira decisão do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia em que teria sido feita referência à confiança legítima no âmbito do Direito Público. Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, op. cit., p. 60.

Particularmente, esse princípio geral do Direito comunitário exige, quando da aplicação pelos tribunais aos casos concretos, a identificação da existência de uma base de confiança legítima digna de proteção²¹⁴.

A proteção da confiança legítima (i) impõe ao Estado limitações na liberdade de modificar suas condutas e seus atos que propiciem vantagens aos particulares ou (ii) atribui consequências patrimoniais para estas alterações²¹⁵.

Com base nessas considerações propedêuticas acerca da proteção da confiança legítima, pode-se apresentar a discussão acerca da relação deste princípio com a boa-fé objetiva.

Conforme noticia GONZÁLEZ MENDÉZ, na jurisprudência comunitária europeia ora encontram-se referências dos tribunais a ambos os princípios (sem que se proceda a um separação do âmbito de aplicação de cada um deles), ora menciona-se a confiança legítima insita na boa-fé²¹⁶.

A confusão conceitual pode ser explicada pelo próprio conteúdo do princípio da boa-fé objetiva, o qual, como se viu acima, compreende deveres de atuação das partes com *confiança e lealdade*.

COVIELLO, após extenso estudo, conclui que a boa-fé é um componente essencial da confiança legítima, que deve existir por parte da pessoa “confiante”. Para o autor, aquele primeiro princípio, sendo geral, sempre exigiria meios de concreção para ser aplicado, papel exercido, dentre outras normas, pela proteção da confiança legítima²¹⁷.

Esse entendimento é refutado por GONZÁLEZ MÉNDEZ, para quem não se pode aceitar a afirmação de que a boa-fé objetiva tenha um alcance mais limitado do que a confiança legítima. Este último princípio seria aplicado, nos casos concretos, como uma

²¹⁴ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 59.

²¹⁵ COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 237, 2004, p. 274.

²¹⁶ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 60.

expressão da boa-fé em alguma das manifestações concretas que esta apresenta, a qual, portanto, seria dotada de dimensão mais ampla²¹⁸.

Posição conciliadora é adotada por GONZÁLEZ PÉREZ, para quem ambas as noções poderiam ser consideradas sinônimas, tendo em vista a dificuldade em estabelecer uma nítida diferenciação do âmbito de aplicação de cada uma²¹⁹.

Não parece ser correto admitir tal sinonímia, considerando-se que, conforme explica MISABEL ABREU MACHADO DERZI com fundamento no estudo de KREIBICH, há aplicações inerentes ao princípio da proteção da confiança que não guardam relação direta com a boa-fé, razão pela qual o primeiro deveria ser considerado um “princípio-mãe”²²⁰.

A proteção da confiança legítima, segundo MERUSI, não é uma figura autônoma, mas mera aplicação particular do princípio da boa-fé objetiva, relativa a situações em que a Administração já tenha adotado um comportamento precedente²²¹.

Mais adequado, portanto, parece ser o entendimento de PETRILLO, para quem a noção de legítima confiança (*legittimo affidamento*) pode ser considerada corolário do princípio de boa-fé objetiva²²².

Interessante notar que na Itália e na Espanha o princípio da boa-fé objetiva foi um dos caminhos pelos quais se introduziu a proteção da confiança legítima²²³, corroborando a asserção de que esta proteção é uma das formas de manifestação concreta de tal princípio.

²¹⁷ Cf. COVIELLO, Pedro José Jorge. La confianza legítima. In: CASÁS, José Osvaldo (Org.). **Interpretación económica de las normas tributarias**. Buenos Aires: Ábaco, 2004, p. 424.

²¹⁸ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 63.

²¹⁹ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 67-69.

²²⁰ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 990.

²²¹ Cf. MERUSI, Fabio. Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: Il caso della alternanza. In: **Rivista di Diritto Civile**, nº 5, 2001, p. 564.

²²² Cf. PETRILLO, Giovanna. Il doppio limite posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria. In: **Diritto e Pratica Tributaria**, nº 2, 2005, p. 287.

²²³ Cf. COVIELLO, Pedro José Jorge. **La protección de la confianza del administrado**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot – Lexis Nexis, 2004, p. 407.

Ainda, desde um ponto de vista dogmático, um instituto já tão desenvolvido e consagrado como o da boa-fé introduziria menos distorções no sistema jurídico como um todo e, particularmente, no Direito Público²²⁴.

Em síntese, pode-se afirmar que a atuação conforme à boa-fé objetiva pressupõe, dentre outros tantos deveres, que se proteja a confiança gerada por uma das partes da relação jurídica na contraparte, para que tal confiança não seja indevidamente frustrada. Aliás, essa proteção já decorria da primitiva *fides*, que imputava enorme peso às promessas das partes, exigindo que estas mantivessem condutas coerentes e leais.

2.2.2 Segurança Jurídica

A confiança legítima e a boa-fé podem ser vinculadas ao princípio da segurança jurídica, porquanto ambas cumprem a missão de dotar de certeza e previsibilidade determinadas situações jurídicas, evitando surpresas causadas por modificações que atinjam estas situações²²⁵.

O princípio da segurança jurídica, na realidade das situações jurídico-administrativas freqüentemente se encontra em aparente conflito com o princípio da legalidade²²⁶.

Fala-se em “conflito aparente” porque, sendo a segurança jurídica e a legalidade princípios jurídicos, os valores que ambos compreendem devem ser ponderados para se alcançar o equilíbrio necessário à aplicação aos casos concretos.

Nesse sentido, observa HUMBERTO B. ÁVILA, a legalidade não é princípio único da Administração Pública, devendo ser harmonizada com os demais princípios jurídicos, como o da boa-fé.²²⁷

²²⁴ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 63.

²²⁵ Cf. Ibidem, p. 62; e COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 237, 2004, p. 276.

²²⁶ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 59.

Não obstante “as íntimas conexões existentes entre a boa-fé e a segurança jurídica, no estado atual da ciência jurídica chegou-se a uma relativa separação desses conceitos”, conforme esclarece ALMIRO DO COUTO E SILVA²²⁸.

Para que se compreenda essa separação, faz-se necessário reconhecer que o princípio da segurança jurídica ramifica-se em duas partes. A primeira delas, de natureza objetiva, envolveria a questão das limitações à retroatividade dos atos, tanto os legislativos quanto os administrativos; trata-se, portanto, da proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, de que expressamente cogita o art. 5º, inciso XXXVI, da CF/88. Já a segunda, de natureza subjetiva, diria respeito à proteção da confiança das pessoas em relação aos atos, procedimentos e condutas do Estado, por vezes referida como princípio autônomo (“princípio da proteção à confiança”)²²⁹.

Assim, pode-se afirmar que a boa-fé objetiva concretiza uma das facetas da segurança jurídica, qual seja, a subjetiva, voltada a proteger a já referida confiança dos particulares na coerência e na lealdade das condutas do Estado.

2.3.3 Moralidade Administrativa

Segundo dispõe o artigo 37 da CF/88, “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

²²⁷ Cf. ÁVILA, Humberto B. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. *In: Revista Diálogo Jurídico*, nº 13, 2002, p. 9. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_13/DIALOGO-JURIDICO-13-ABRIL-MAIO-2002-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em 03 nov. 2004.

²²⁸ COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *In: Revista de Direito Administrativo*, nº 237, 2004, p. 273.

²²⁹ Cf. ANÍBARRO PÉREZ, Susana. El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria. *In: Revista Española de Derecho Financiero*, nº 119, 2003, p. 399; e COUTO E SILVA, Almiro, op. cit., p. 273-274.

GONZÁLEZ PÉREZ, ao examinar o conteúdo desse dispositivo, entende que ele, ao estabelecer explicitamente o princípio de moralidade pública como conduta de observação obrigatória para a Administração pública, projetaria o princípio da boa-fé²³⁰.

Afinal, a moralidade prevista no artigo 37 da CF/88 deve ser compreendida como um valor que objetivamente exige da Administração Pública que atue com veracidade, honestidade e lealdade.

Pode-se afirmar que a moralidade administrativa é um dos valores pressupostos pela boa-fé objetiva, caracterizando-se como um veículo deste princípio aplicável às relações entre Estado e particulares²³¹.

Assim, parece correto admitir que o art. 37 da CF/88, conquanto não preveja expressamente a boa-fé objetiva, exige-a como decorrência do princípio da moralidade administrativa.

2.3 Precedentes e Contornos Gerais da Aplicação da Boa-fé Objetiva ao Direito financeiro e ao Direito tributário

SAINZ DE BUJANDA, o célebre tratadista espanhol de direito financeiro e direito tributário, pouco antes de ser acometido pelos problemas de saúde que o levaram a falecer, publicou um artigo em que fazia uma retrospectiva do desenvolvimento dos estudos de das referidas áreas na Espanha. Neste artigo, ele apresentava severa crítica à pouca atenção dada pela doutrina às dimensões morais e éticas destas disciplinas. Para o fundador da moderna ciência jurídica financeira espanhola, o jurista que se move em tais campos tem a importantíssima missão de servir à coletividade à qual pertence, o que exige a observância das referidas dimensões²³².

²³⁰ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 32.

²³¹ Cf. GIACOMUZZI, José Guilherme. **A Moralidade Administrativa e a Boa-fé da Administração Pública**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 236.

²³² Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. El desarrollo actual del Derecho financiero en España. In: **Fernando Sainz de Bujanda: Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario**. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, 2004, p. 85.

Esse autor já havia se ocupado do tema no primeiro volume de seu tratado inacabado, *Sistema de Derecho Financiero*, propondo que a atividade financeira, enquanto manifestação integrada à ordem normativa da conduta humana, deve ser uma atividade ajustada tanto às normas jurídicas quanto às normas morais²³³.

O objeto da ética financeira não se circunscreve apenas ao estudo da conduta dos contribuintes como pagadores de tributos, mas se estende a toda a problemática moral suscitada pela ampla gama de condutas – do Estado e dos cidadãos – inseridas no ciclo da atividade financeira²³⁴.

Assim, a justiça tributária, a integração dos gastos e ingressos nos orçamentos do Estado, o volume de crédito público e qualquer outra manifestação da atividade financeira do Estado apresentam dimensões éticas e morais de imenso valor, das quais os cultores de Direito financeiro e de Direito tributário devem estar conscientes²³⁵.

Cabe apresentar, nesse ponto, uma breve ressalva. A expressão “moral tributária”, conforme aponta TIPKE, é freqüentemente empregada como sinônimo de “ética tributária”. Em verdade, a ética, como disciplina filosófica, é a teoria que formula as normas da atuação moral; uma conduta é moralmente correta somente quando se ajusta ao valores da ética²³⁶.

Ética e moral, deve-se ressaltar, não são sinônimos em estrito rigor técnico, como bem observa SACCHETTO; o fundamento da moral é encontrado no comportamento social, ao passo que a ética pode ser compreendida como a reflexão deste comportamento²³⁷.

²³³ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 229.

²³⁴ Cf. Ibidem, p. 236.

²³⁵ Cf. Idem. El desarrollo actual del Derecho financiero en España. In: **Fernando Sainz de Bujanda: Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario**. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, 2004, p. 85.

²³⁶ Cf. TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 21.

²³⁷ Cf. SACCHETTO, Claudio. Ética e Tributação. Tradução de Flávio Rubinstein. In: **Revista Direito tributário Atual**, vol. 20, 2006, p. 8.

Para os fins deste estudo, contudo, ambas as noções serão tomadas como coincidentes, denotando o conjunto de valores que uma sociedade entende como adequados, o qual deve refletido no comportamento dos indivíduos.

A cultura da legalidade deve ser retomada a partir da idéia de aceitação moral, compartilhada pela parcela majoritária dos membros de dada comunidade. A moral, nesse contexto, configura componente substancial do Direito, equilibrando as deficiências normativas²³⁸.

Interpretações imprevisíveis podem instalar a arbitrariedade, colocando os administrados em condição de desigualdade e projetando insegurança²³⁹. A estabilidade, inerente ao Direito como um todo, e ao Direito financeiro e Direito tributário em particular, pressupõe que se observem a retidão nas relações jurídicas e a manutenção das expectativas legítimas das partes destas relações.

Resta claro, portanto, que o princípio da boa-fé objetiva presta-se à importante missão de conferir estabilidade e lealdade às relações tributárias e financeiras.

Naturalmente, a recepção desse princípio deve se adequar à estrutura própria das relações jurídicas de Direito tributário²⁴⁰ e de Direito financeiro, compatibilizando-se com os demais princípios que respectivamente as regem.

A aplicação da boa-fé aos campos do Direito financeiro e do Direito tributário, como se verá adiante, foi essencialmente propiciada pela jurisprudência, que a vislumbrou como instrumento apto a restringir certas atuações dos agentes do Poder público²⁴¹.

A jurisprudência fiscal alemã tem utilizado o princípio da boa-fé como guia de conduta no exercício dos direitos e no cumprimento dos deveres de direito financeiro²⁴². Trata-se, parece claro, da boa-fé em sua acepção objetiva.

²³⁸ Cf. SACCHETTO, Claudio. Ética e Tributação. Tradução de Flávio Rubinstein. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 20, 2006, p. 14.

²³⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 284.

²⁴⁰ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 64.

Também no direito tributário francês a invocação da boa-fé aparece ligada fundamentalmente ao comportamento do cidadão em face do Poder público, exigindo a objetivação de tal comportamento²⁴³.

No direito tributário, a boa-fé tem sido tradicionalmente aplicada no campo das penalidades fiscais, temática que, em que pese fugir do escopo do presente estudo, por compreender discussões que envolvem institutos de direito tributário penal, merece breves considerações.

Essa boa-fé, inserida no processo sancionador²⁴⁴, parece compreender, preponderantemente, o aspecto subjetivo do princípio, porquanto diz respeito ao estado psicológico do agente, o qual crê que sua conduta não se reveste de qualquer caráter de ilicitude.

Caso a conduta do agente eventualmente seja considerada antijurídica, a culpabilidade por esta ilicitude pode ser excluída ou atenuada mediante um juízo de valoração da ignorância (boa-fé) do autor²⁴⁵.

Como afirma RICARDO LOBO TORRES, o “Direito Penal Tributário é extremamente sensível ao argumento da confiança para a exclusão ou redução de multas”, sendo que “o STF e o STJ já aplicaram, várias vezes, o princípio da boa-fé para controlar a atividade punitiva da Administração”²⁴⁶.

²⁴¹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 24.

²⁴² Cf. *Ibidem*, p. 169.

²⁴³ Cf. KORNPROBST, Emmanuel. **Notion de bonne foi – application au droit fiscal français**. Paris: LGDJ, 1980, p. 45-46; e GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 169.

²⁴⁴ Como exemplos, podem ser citados a pena de perdimento de bens e o agravamento de penalidades (quando presente o evidente intuito de fraude).

²⁴⁵ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, *op. cit.*, p. 159.

²⁴⁶ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. In: **Revista Fórum de Direito tributário**, nº 6, 2003, p. 18.

Feitas essas breves considerações, cumpre observar que a boa-fé exerce papel relevante no âmbito tributário, não apenas na esfera sancionadora²⁴⁷, mas em todos os procedimentos e relações de cunho tributário, consoante deixa claro HERRERA MOLINA²⁴⁸.

A presença ou a ausência de comportamentos de boa-fé, nesse passo, pode determinar a aplicação de certos efeitos extremamente relevantes às relações entre contribuinte e Fisco²⁴⁹.

A boa-fé objetiva também exerce relevante papel na aplicação e na interpretação dos acordos de bitributação, como pudemos concluir após estudo específico de tal questão²⁵⁰, motivo pelo qual ela não será abordada de modo aprofundado no presente trabalho, merecendo apenas breves considerações.

Os acordos de bitributação visam a facilitar o comércio e os investimentos internacionais, por meio do estabelecimento de obrigações internacionais para os Estados em relação à alocação dos rendimentos e à eliminação ou mitigação da bitributação.

Consoante o texto desses tratados, contudo, cada Estado-contratante é dotado de ampla discricionariedade para determinar o escopo e o alcance de suas obrigações internacionais, de modo que seria possível que o objeto e as finalidades dos acordos de bitributação fossem em grande parte frustrados, sem que isso implicasse violação ao texto literal de tais documentos.

Tendo em vista que os acordos de bitributação estabelecem, primordialmente, benefícios diretos aos contribuintes, são eles que sofrerão com maior intensidade os efeitos nefastos de condutas dos Estados-contratantes em desconformidade com a boa-fé, o que contrasta com a falta de representação efetiva destes mesmos contribuintes no plano internacional.

²⁴⁷ A respeito da aplicação da boa-fé nessa seara, cf., dentre outros, GÓMEZ GONZÁLVO, Juan Francisco. Presunción de inocencia y buena fe del contribuyente. In: **Revista Técnica Tributaria**, nº 42, 1998, p. 80-89.

²⁴⁸ Cf. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Metodología del derecho financiero y tributario**. Ciudad de Mexico: Porrúa, 2004, p. 195.

²⁴⁹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 140.

²⁵⁰ Cf. RUBINSTEIN, Flavio. A 'Bona Fides' como origem da Boa-fé Objetiva do Direito Brasileiro. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, nº 99, 2004, p. 573-658.

Assim, resta clara a fundamental importância do princípio da boa-fé objetiva para os acordos de bitributação, porquanto tal princípio tem o condão de enfatizar as intenções comuns, a constância e a harmonia em relação à interpretação e aplicação destes acordos.

Com efeito, a boa-fé modera qualquer discricionariedade (ainda que concedida pelo próprio texto do tratado) que os Estados-contratantes possam ter para interpretar e aplicar os acordos de bitributação.

Sob a boa-fé, tais Estados passam a ter de agir de modo previsível, adotando condutas – relacionadas aos direitos e obrigações, tanto deles quanto dos contribuintes, fundados nos acordos de bitributação – em conformidade com valores de retidão, lealdade e constância presentes na comunidade internacional.

O princípio da boa-fé pode prestar auxílio à solução de notável carência do direito tributário internacional, qual seja, nas palavras de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, *a necessidade de se desenvolver um princípio, observado pelos Estados-contratantes, favorável à harmonia decisória*²⁵¹.

O Direito tributário interno caminha, consoante observa MISABEL ABREU MACHADO DERZI, na mesma direção que tem inspirado a interpretação e a aplicação dos acordos de bitributação, privilegiando a boa-fé como instrumento de garantia de confiança, e da lealdade²⁵².

A segurança jurídica e moral em que a boa-fé baseia-se, segundo KORNPROBST, contribuiriam para a cura dos danos causados pelos dois males principais do direito tributário: a complexidade dos textos normativos e a fraude fiscal²⁵³.

²⁵¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. In: **Direito tributário Atual**, nº 17, 2003, São Paulo: Dialética, p. 49.

²⁵² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 992.

²⁵³ Cf. KORNPROBST, Emmanuel. **Notion de bonne foi – application au droit fiscal français**. Paris: LGDJ, 1980, p. 375.

A já referida ligação estreita entre boa-fé e segurança jurídica, levada ao contexto tributário, permitiria que se reforçassem os valores de clareza, certeza, previsibilidade e estabilidade das relações tributárias²⁵⁴.

Para GONZÁLEZ MÉNDEZ, a aplicabilidade do princípio da boa-fé como critério regente das relações entre a o Fisco e os contribuintes, ainda que não assumida explicitamente como tal pela legislação tributária, deve ser evidenciada pela praxis jurisprudencial²⁵⁵.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI chega a defender a aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva às decisões judiciais em matéria tributária, alegando que o contribuinte que tenha pautado sua conduta de acordo com a orientação dos tribunais superiores então vigente não pode ser prejudicado por uma eventual alteração desta orientação, sob pena de ferirem-se a segurança e o próprio Estado de Direito²⁵⁶.

Ressalte-se, uma vez mais, que a exigência de tal conduta leal incumbe tanto ao Poder público quanto aos particulares obrigados e vincula-se ao exercício dos próprios direitos e ao cumprimento das próprias obrigações e deveres. Outrossim, resulta relevante observar este comportamento quando é a outra parte que exerce seu direito ou executa sua obrigação²⁵⁷.

A Administração tributária, em razão dos delicados poderes que lhe são atribuídos, deve exercer suas funções com permanente diligência e lealdade, adotando um curso previsível de condutas e irradiando, assim, confiança para os contribuintes²⁵⁸.

²⁵⁴ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tibatario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 167.

²⁵⁵ Cf. Ibidem, p. 64.

²⁵⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 991.

²⁵⁷ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 170-171.

²⁵⁸ Cf. PONT MESTRE, Magín. Acerca del quebrantamiento del principio de confianza legítima por la administración tributaria. In: **Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia**, nº 23-24, 2004, p. 322.

De fato, na relação entre contribuinte e Fisco a importância da boa-fé é fortalecida na medida em que o exercício dos poderes e prerrogativas deste último – sujeito ativo da obrigação tributária – incide na esfera patrimonial do primeiro²⁵⁹.

Afinal, como observa TIPKE, baseado na lição de SEER, aponta que os “funcionários do Fisco atuam como fiduciários da comunidade solidária integrada por todos os contribuintes”²⁶⁰.

Segundo ABBAMONTE, a verdadeira sustentação da disposição do contribuinte encontra-se em uma única motivação real: a cooperação. Assim como sucede no Direito Privado, nas relações jurídicas tributárias as partes têm vocação de cumprimento na medida em que não haja desequilíbrios em favor de uma que causem dano à outra, sempre em um contexto de cooperação²⁶¹.

Claro que, a pretexto de invocar essa colaboração, não se pode exigir do contribuinte a prestação de uma quantidade desarrazada de declarações e informações ao Fisco²⁶², movimento este que levaria os custos de conformidade (*compliance costs*) da tributação a níveis excessivos e prejudiciais à própria liberdade dos indivíduos.

Percebe-se a evolução das relações entre o Fisco e o contribuinte, na passagem de uma visão substancialmente conflituosa de tais relações para um estágio informado por alto nível de civilidade jurídica calcada na redução dos conflitos, na transparência e na participação do contribuinte²⁶³.

²⁵⁹ Cf. GONZÁLEZ MENDEZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 175.

²⁶⁰ Cf. TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 81.

²⁶¹ Cf. ABBAMONTE, Giuseppe. Prefácio: entrevista com los profesores Abbamonte y Amatucci. In: ABBAMONTE, Giuseppe; AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola; PLAZAS VEGA, Mauricio A. **Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia**: El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Bogotá: Temis, 2004 p. XVII.

²⁶² Cf. PALAO TABOADA, Carlos. La posición del contribuyente frente a la administración tributaria. In: **Cronica Tributaria**, nº 69, 1994, p. 52.

²⁶³ Cf. PETRILLO, Giovanna. Il doppio limite posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria. In: **Diritto e Pratica Tributaria**, nº 2, 2005, p. 288.

No caso brasileiro, RICARDO LOBO TORRES argumenta que “o princípio da moralidade administrativa, incluído na Constituição, serve de fonte de inspiração para diversas medidas de proteção da confiança do contribuinte”²⁶⁴.

Em uma formulação positiva, o comportamento a ser observado na relação jurídico-tributária deve congrega os valores ínsitos à boa-fé objetiva: fidelidade, honestidade, veracidade, respeito e coerência, dentre outros. Estes valores subsumem-se à idéia de lealdade e manutenção à palavra dada e são necessários para garantir a paz jurídica e o bom termo da relação entre Fisco e contribuinte²⁶⁵.

Finalmente, ainda quanto à seara do direito tributário, a aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva encontra guarida no artigo 108 do CTN, cujo inciso III expressamente prevê os princípios gerais do direito público como recurso válido para a interpretação e a integração da legislação tributária.

Nem poderia ser diferente, porquanto o Direito tributário não se encerra em departamento estanque do ordenamento jurídico, integrando-se sistematicamente ao Direito como um todo e socorrendo-se dos princípios gerais deste, notadamente aqueles aplicáveis ao Direito Constitucional e ao Direito Administrativo²⁶⁶.

Essas idéias são bem sintetizadas por DE MITA, para quem o princípio da boa-fé objetiva deve dominar as relações entre Fisco e contribuinte, considerando-se o espírito de leal colaboração que deve inspirar tais relações²⁶⁷.

A “transformação” da posição do contribuinte frente ao Fisco parece reafirmar, na verdade, a própria natureza da relação jurídico-tributária como vínculo obrigacional, em que ambas as partes têm direitos e deveres mutuamente afetados, noção que repugna as eventuais tentativas de se estabelecer um regime de autoritarismo fiscal.

²⁶⁴ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Transparência no Direito financeiro. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, nº 8, 2001, p. 143.

²⁶⁵ Cf. GONZÁLEZ MENDEZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 170.

²⁶⁶ Cf. BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. 11ª ed., revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 682.

²⁶⁷ Cf. DE MITA, Enrico. **Interesse fiscale e tutela del contribuente – Le garanzie costituzionali**. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 191.

Não apenas nas relações jurídicas entre o Estado e os particulares encontram-se aplicações da boa-fé objetiva relevantes para o direito financeiro e o direito tributário, já que as relações desenvolvidas entre pessoas jurídicas de direito público, seja doméstico ou internacional, também parecem se submeter a este relevante princípio.

Analogamente ao que se defendeu para as relações tributárias, o comportamento que há de ser observado no desenvolvimento de relações jurídicas de direito financeiro também deve congrega os valores de lealdade inerentes à boa-fé objetiva: fidelidade, honestidade, veracidade, coerência, ponderação, respeito. Todos estes valores integram-se na idéia de lealdade ao outro, necessária para garantir o bom cumprimento da relação obrigacional e preservar a paz jurídica²⁶⁸.

RICARDO LOBO TORRES, ao tratar do necessário recurso aos princípios gerais do Direito na interpretação e na aplicação do Direito financeiro, observa que o princípio da boa-fé exerce considerável influência²⁶⁹.

Uma das idéias que compõem a essência da boa-fé é a da reciprocidade, segundo a qual os valores portados por este princípio devem ser observados – de modo bilateral e interativo – por ambas as partes de qualquer relação jurídica²⁷⁰, asserção que parece ser particularmente relevante para o direito financeiro, no qual Estado e particulares devem colaborar para que possam ser satisfeitas as necessidades públicas.

Afinal, a boa-fé objetiva é essencial para que se garanta a imparcialidade no desenvolvimento das atividades do Estado, valor que se liga de modo estreito à igualdade e à justiça que a busca do bem comum impõem²⁷¹.

De certo, tanto na relações tributárias²⁷² quanto nas financeiras, dificilmente se pode delimitar *a priori* os efeitos da quebra dos deveres aqui analisados, delimitação esta

²⁶⁸ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tibatario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 170.

²⁶⁹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 148.

²⁷⁰ Cf. . GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 163.

²⁷¹ Cf. MARONGIU, Giovanni. Statuto del contribuente, affidamento e buona fede. In: **Rassegna Tributaria**, nº 5, 2001, p. 1275-1276.

²⁷² Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 180.

que apenas pode ser lograda a partir de uma adequada ponderação de valores em cada caso concreto, missão à qual, como se viu acima, a boa-fé objetiva é particularmente adequada.

2.4 Responsabilidade do Estado

Via de regra, a boa-fé configura uma presunção que beneficia tanto a Administração quanto o particular, sendo que as atuações contrárias a este princípio, para que se tornem juridicamente relevantes, devem ser comprovadas pela parte a quem interessa a alegação das respectivas violações²⁷³.

Eventuais condutas da Administração contrárias à boa-fé impelem os particulares a recorrer aos tribunais para buscar proteção, incorrendo em custos econômicos que, em estrita justiça, deveriam ser imputados ao Poder público, defraudador da confiança legítima dos administrados²⁷⁴.

Quando se instaura um conflito entre o Estado – atuando por intermédio de seus agentes – e um indivíduo, a boa-fé deste último pode protegê-lo na aplicação de determinadas normas, enquanto a atuação de tais agentes contrária à boa-fé pode levar à invalidação dos atos que eles venham a praticar²⁷⁵.

Particularmente, apesar de, via de regra, todo ato administrativo ser revogável, esta faculdade da Administração deve ser exercida dentro de certos limites, dentre os quais se destaca o dever que incumbe à Administração de respeitar as situações jurídicas que o ato houver constituído em favor de outros sujeitos. Os direitos adquiridos nesta situação – conforme dispõe o art. 5º, inciso XXXVI, do texto constitucional pátrio – são inafastáveis.

²⁷³ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 190.

²⁷⁴ Cf. PONT MESTRE, Magín. Acerca del quebrantamiento del principio de confianza legítima por la administración tributaria. In: **Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia**, nº 23-24, 2004, p. 322.

²⁷⁵ Cf. LITVINOFF, Saul. Good Faith. In: **Tulane Law Review**, vol. 71, jun. 1997, nº 6, p. 1672. No mesmo sentido, cf. MERUSI, Fabio. Buona fede e diritto pubblico. In: **Principio de buona fede**. Milano:Giuffrè, 1985, p. 79.

Nesse sentido, o artigo 53 da Lei nº 9.784/99²⁷⁶ prevê que “a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”²⁷⁷.

Não se pode olvidar que os atos inválidos praticados pela Administração Pública, quando perduram por longo tempo com a condescendência do Poder público e dão causa a situações jurídicas perfeitamente consolidadas em benefícios de particulares de boa-fé, convalidam, convalidam ou são sanados²⁷⁸.

A conjunção da boa-fé do administrado com a tolerância da Administração e com o transcurso de razoável lapso de tempo pode sanar a invalidade do ato administrativo. Deixando este ato de ser inválido e dele resultando benefícios para os destinatários, não mais haverá causa para a anulação; tendo sido gerados direitos subjetivos, tampouco será possível a revogação do ato²⁷⁹.

Nesse contexto específico, verifica-se novamente a ponderação entre os valores da boa-fé objetiva (relacionados à segurança jurídica) e da legalidade estrita da atividade administrativa, prevalecendo o primeiro.

DELLA VALLE, em estudo sobre o direito tributário que parece ser também extensível ao direito financeiro, afirma que, havendo violação do princípio da boa-fé objetiva por parte da Administração, o particular poderá, em tese, promover ação judicial pleiteando indenização, desde que sejam comprováveis os danos que efetivamente lhe foram causados por tal violação, bem como a imputação destes danos ao Estado²⁸⁰.

²⁷⁶ O artigo 54 desse diploma esclarece que “o direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé”.

²⁷⁷ Entendimento semelhante já havia sido adotado pelo STF na Súmula 473: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

²⁷⁸ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: **Revista de Direito Público**, nº 84, 1987, p. 61.

²⁷⁹ Cf. Ibidem, p. 62.

²⁸⁰ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 469 e 471.

A própria infração ao referido princípio, como bem observa GONZÁLEZ PÉREZ, configura a ilicitude determinante para o ressarcimento dos prejuízos sofridos pelo particular, sempre que se verifiquem os requisitos gerais consistentes na comprovação do dano e no estabelecimento de relação de causalidade com a infração²⁸¹.

Corroborando esse entendimento, GONZÁLEZ MÉNDEZ, examinando a legislação espanhola, aponta que a Administração está constitucionalmente obrigada a indenizar os particulares por todas as lesões que estes sofram em decorrência do exercício das atividades do ente público²⁸².

Analogamente, no caso brasileiro, o particular que pretenda pleitear perdas e danos da Administração pode fundamentar tal pleito no parágrafo 6º do artigo 37 da CF/88, segundo o qual “as pessoas jurídicas de direito público [...] responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Conforme explicita NELSON NERY JUNIOR, para que se configure tal responsabilidade e surja, portanto, o dever de indenizar, basta a verificação do dano e o constatação de nexo de causalidade entre a conduta da administração pública e este dano²⁸³.

O fundamento dessa responsabilidade reside no risco da atividade administrativa, porquanto o Estado foi criado para servir a comunidade e não para causar-lhe problemas, devendo ressarcir os danos causados aos particulares por tal atividade²⁸⁴.

O dever de indenização por parte do Estado, continua o precitado autor, “é também fundado no *princípio da boa-fé objetiva*, pois o administrado crê, com boa-fé objetiva, que

²⁸¹ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 142.

²⁸² Cf. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 176. O referido dever está previsto no artigo 106.2 da Constituição da Espanha.

²⁸³ Cf. NERY JUNIOR, Nelson. Responsabilidade Civil da Administração Pública. In: **Revista de Direito Privado**, nº 1, 2000, p. 31.

²⁸⁴ Cf. Ibidem, p. 34.

o Estado tem de exercer os seus misteres para o benefício da população, sendo certo que não foi idealizado para provocar e causar danos”²⁸⁵.

Como lembra LUIS EDUARDO SCHOUERI, em estudo sobre as consultas em matéria tributária, na análise da referida ação de indenização o juiz deverá sopesar o efetivo prejuízo causado ao particular e as vantagens econômicas eventualmente auferidas por ele, sendo imprescindível a comprovação do dano²⁸⁶.

De fato, sendo objetiva a responsabilidade da administração, conforme preceitua o já mencionado parágrafo 6º do artigo 37 da CF/88, quando ocorrer conduta estatal – comissiva ou omissiva – que cause prejuízo ao particular, é necessário que se demonstre o nexo de causalidade entre tal conduta e o respectivo dano²⁸⁷.

Note-se que a responsabilidade imposta ao agente público configura um desdobramento da idéia de legalidade, induzindo a uma postura de proteção em relação à previsão contida na lei, já que, havendo mais de uma interpretação possível deste previsão, deve-se dar preferência àquela que reduz o risco de responsabilização²⁸⁸.

Em que pese a aparente possibilidade jurídica de propor-se ação dessa natureza, não se pode negar, como adverte E. DELLA VALLE, a dificuldade prática para reunir as condições necessárias para tanto²⁸⁹.

Além das óbvias dificuldades de comprovação da imputação do dano à Administração e de quantificação deste dano, deve-se enfrentar o problema relativo à

²⁸⁵ Cf. NERY JUNIOR, Nelson. Responsabilidade Civil da Administração Pública. In: **Revista de Direito Privado**, nº 1, 2000, p. 34.

²⁸⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 26.

²⁸⁷ Cf. NERY JUNIOR, Nelson, op. cit., p. 35-37. Segundo o autor, enquanto a responsabilidade civil da administração é sempre *objetiva*, o direito de regresso que a administração tem em face do agente causador do dano funda-se na responsabilidade *subjetiva*, devendo-se provar o dolo ou a culpa de tal agente.

²⁸⁸ Cf. GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o Princípio da Moralidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 387.

²⁸⁹ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 471.

delineação de quais situações compreendem condutas de legítima confiança por parte dos cidadãos²⁹⁰.

Cabe nesse ponto, uma indagação: o dever de indenização por parte do Estado abrangeria somente os danos decorrentes da frustração da legítima confiança do administrado, ou também os eventuais lucros que este teria caso fossem mantidas as condições do planejamento estatal?

Com base nas soluções conferidas ao problema pelo Direito alemão e pelo Direito francês, ALMIRO DO COUTO E SILVA defende que o dever de indenizar deve ser restrito ao dano específico causado pela mudança de orientação por parte do Estado²⁹¹.

Outrossim, pondera o mesmo autor, razões de ordem prática fazem que se considere a possibilidade de reparação do dano, causado pelo Estado quando da mudança de planejamento incitativo, apenas nas situações em que tal dano caracterize-se como *especial* (de grande monta), o qual não possa ser facilmente absorvido pelos indivíduos lesados. O dano também precisa ser caracterizado como *anormal* (suportado por uma pequena parcela da população), pois se todos – ou quase todos – sofrerem-no, provavelmente não haverá recursos públicos para indenizá-lo²⁹².

Outras vezes, a invalidação de ato administrativo contrário à boa-fé não é suficiente, por si só, para proteger a confiança e atender às legítimas expectativas do cidadão, fazendo-se necessária a adoção de uma prestação positiva por parte do Poder público. Nestes casos, a plena tutela da boa-fé exigirá a introdução de instrumentos jurídicos aptos a constranger o Estado a adotar a conduta prometida²⁹³ ou, ao menos, a indenização dos danos sofridos pelo particular.

Evidentemente, em determinadas situações o sacrifício da confiança do cidadão poderá ser uma exigência do interesse público. A quebra de confiança, não obstante,

²⁹⁰ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 468 e 471.

²⁹¹ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento. In: **Revista de Direito Público**, nº 63, 1982, p. 34.

²⁹² Cf. Idem. Problemas Jurídicos do Planejamento. In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 170, 1987, p. 17.

potencialmente continuará a gerar danos ao particular, os quais, em tese, são indenizáveis²⁹⁴.

Uma vez delimitados os precedentes e pressupostos da aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva às relações de direito financeiro e de direito tributário, proceder-se-á ao estudo de projeções concretas desta aplicabilidade.

Em relação ao direito financeiro, serão analisadas as questões da vinculação das disposições orçamentárias, do direito subjetivo às subvenções, do controle da execução orçamentária e, por fim, do crédito público.

Já no que diz respeito às relações tributárias, examinar-se-ão a concessão de incentivos fiscais, a revisão do lançamento, a alternância de comportamentos e orientações por parte do Fisco, o instituto da consulta, os códigos de defesa do contribuinte e o planejamento tributário.

²⁹³ Cf. MERUSI, Fabio. Buona fede e diritto pubblico. In: **Principio de buona fede**. Milano:Giuffrè, 1985, p. 77.

²⁹⁴ Cf. Ibidem, p. 79-80.

III. Aplicação às Relações de Direito Financeiro

3.1 Vinculação das Normas Orçamentárias

3.1.1 Considerações Gerais

Pretende-se, nesse tópico, discutir se a boa-fé objetiva fundamentaria o reconhecimento de direitos subjetivos aos particulares em relação às normas orçamentárias, tema que envolve questões correlatas sobre a natureza jurídica do orçamento e a vinculação da Administração às disposições deste.

Fugiria do escopo do presente estudo apresentar uma análise exaustiva da disciplina conferida pelas distintas constituições pátrias ao orçamento. Cabe, contudo, traçar um breve histórico da evolução de tal disciplina, de modo a compreender a inserção do orçamento no ordenamento jurídico brasileiro hodierno.

As primeiras Constituições Federais do Brasil (de 1824 e de 1891) não trataram diretamente da questão orçamentária, deixando para as leis ordinárias o encargo de regular a matéria. Nesse período, a norma mais importante foi a Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891, que conferiu competência ao Ministério da Fazenda para “centralizar, harmonizar, alterar ou reduzir os orçamentos parciais dos Ministérios para organizar a proposta do orçamento”.

Esse dispositivo tornou-se inconciliável com artigo 34 da Constituição Federal de 1891, que atribuía competência privativa ao Congresso para prever as receitas e fixar as despesas. Além disso, a legislação da época determinava que toda e qualquer iniciativa de lei era de exclusiva competência do Poder Legislativo. Tal impasse foi superado pela decisão de que o Executivo apresentaria a proposta como subsídio ao Poder Legislativo, que deliberaria a respeito desta.

Em 1926, através de uma reforma no texto constitucional, foi finalmente realizada a transferência da competência para elaboração da proposta orçamentária ao Poder Executivo, legalizando o procedimento adotado na prática. A referida competência foi confirmada posteriormente nos textos da Constituição de 1934, da Carta Política de 1936 e da Constituição de 1946.

Posteriormente, a Lei nº 4.320/64 traçou os princípios orçamentários no Brasil, sendo ainda hoje a principal diretriz para a elaboração do Orçamento Geral da União, apesar de várias alterações que foram sendo realizadas ao longo desses anos.

Com a Constituição Federal de 1988, o sistema orçamentário federal passou a ser regulado por três leis, quais sejam: (i) a Lei do Plano Plurianual (PPA); (ii) a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e (iii) a Lei Orçamentária Anual (LOA). As três leis, consoante disciplina o art. 165 do texto constitucional vigente, são de iniciativa exclusiva do Poder Executivo.

O tema da vinculação do orçamento envolve um clássico debate que tem ocupado a atenção dos especialistas em Direito financeiro, dividindo-os em correntes diversas, qual seja, o da natureza jurídica do orçamento (ou da lei orçamentária, expressões que podem ser consideradas equivalentes, já que antes da lei de aprovação não existe orçamento em termos jurídicos)²⁹⁵.

3.1.2 Discussão sobre a Natureza Jurídica do Orçamento

Em linhas gerais, busca-se saber, na discussão que ora se aborda, se o orçamento consiste realmente em um conjunto de normas jurídicas geradoras de efeitos vinculantes para o Estado e os cidadãos ou se, de outra parte, trata-se de mera operação administrativa aprovada pelo Parlamento, mas carente de substância normativa.

²⁹⁵ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 414; e OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 309.

Para responder a essa indagação os juristas costumam se apoiar na distinção entre *leis formais* e *leis materiais*, uma das inúmeras classificações das normas jurídicas, a qual adota como critério o conteúdo dos preceitos que as leis veiculam.

A noção de “lei formal” pode designar todo ato jurídico emanado pelo poder competente para o exercício da função legislativa, consoante a disciplina estabelecida para tanto pelo ordenamento jurídico²⁹⁶.

De outra parte, “lei material” é o ato jurídico normativo que contém uma regra de direito objetivo, compreendo, assim, um comando abstrato, geral e impessoal, independentemente da respectiva origem²⁹⁷.

Desse modo, ainda que ambas sejam votadas e aprovadas pelo Poder Legislativo, apenas as leis materiais trazem mandamentos de cunho geral e impessoal, com o intuito de inovar no ordenamento jurídico.

As leis meramente formais têm um forte caráter administrativo, porquanto a substância que as compõem é própria dos atos administrativos. Estas leis, não obstante, emanam do Poder Legislativo, consubstanciando uma função de colaboração que este órgão desempenha dentro da ordem administrativa.

Tais leis, que formalmente se apresentam como atos normativos, quanto ao conteúdo podem ser consideradas verdadeiros atos administrativos, porquanto decidem casos concretos. A título de exemplo, podem ser citadas as leis formais que concedem pensões em favor de determinada pessoa ou de seus familiares.

Cabe ressaltar que a dicotomia entre leis formais e leis materiais encontra fortes críticas por parte de alguns autores, conforme se exporá adiante.

Consoante observa BOBBIO, a doutrina da generalidade e abstração das normas jurídicas é imprecisa – pois frequentemente não esclarece se os termos “geral” e “abstrato”

²⁹⁶ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: **Revista de Direito Público**, nº 84, 1987, p. 50.

são usados como sinônimos ou como tendo dois significados complementares distintos – e insuficiente, levando a uma compreensão de que não haveria normas jurídicas individuais e concretas²⁹⁸.

Essa dicotomia também enfraqueceria o princípio da legalidade e ampliaria sobremaneira as atribuições do Poder Executivo, tornando vago e incerto o contorno dos direitos da liberdade, os quais compõem o aspecto materialmente legislativo excluído da competência da Administração²⁹⁹.

Outrossim, como adverte ALMIRO DO COUTO E SILVA, a generalizada adoção do planejamento na Administração Pública, aliada à necessidade de solucionar determinados problemas por via legislativa, fez com que a lei perdesse, em muitas situações, a característica de abstração do seu enunciado³⁰⁰.

AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, lembrando a lição de CARRÉ DE MALBERG, ressalta que a distinção entre lei formal e lei material “só tem fundamento de ordem especulativa, teórica ou doutrinária”, já que, “praticamente, em direito positivo, toda lei formal, seja ou não ao mesmo tempo material, tem a mesma eficácia jurídica”³⁰¹.

Não obstante as críticas apontadas, parece correto afirmar que no Direito pátrio tal concepção dualista ainda se reveste de ampla relevância prática, porquanto os tribunais pátrios têm reiteradamente entendido que as leis formais não podem ensejar controle direto de inconstitucionalidade.

De fato, o STF em diversas ocasiões rejeitou a procedência de ações diretas de inconstitucionalidade³⁰² propostas em face de leis consideradas como “meramente

²⁹⁷ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: **Revista de Direito Público**, nº 84, 1987, p. 50.

²⁹⁸ Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2001, p. 180. No mesmo sentido, cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 127.

²⁹⁹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 76

³⁰⁰ Cf. COUTO E SILVA, Almiro, op. cit., p. 54.

³⁰¹ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito tributário**. 6ª ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 43.

³⁰² A Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADIn”) é meio pelo qual se procede, por intermédio do Poder Judiciário, ao controle de constitucionalidade das normas jurídicas *in abstracto*.

formais”, pois dotadas da forma de lei, mas cujo conteúdo não encerra normas que disciplinem relações jurídicas em abstrato³⁰³.

Segundo tal entendimento, as leis formais seriam atos administrativos concretos, e a ADIn não se prestaria ao controle de constitucionalidade de atos administrativos que têm objeto determinado e destinatários certos, ainda que esses atos sejam editados sob a forma de lei. A defesa de direito subjetivo, mesmo que o ato ofensor seja uma lei em sentido formal, não poderia, portanto, ser objeto de ação direta de inconstitucionalidade³⁰⁴.

Nesse contexto, deve-se admitir que a dicotomia entre lei formal e lei material continua a produzir reflexos significativos na prática jurídica brasileira. Estes reflexos, consoante se procurará demonstrar, são particularmente destacados em matéria orçamentária.

A projeção da referida dicotomia ao orçamento foi influenciada, desde o início, por desígnios e propósitos políticos, gerados em torno do desejo de alterar os limites das competências de determinação das receitas e despesas públicas³⁰⁵.

Conforme adverte MIJANGOS BORJA, o debate acerca da natureza jurídica do orçamento não pode ser abordado a partir de premissas puramente abstratas ou apriorísticas, uma vez que as teorias existentes são resultantes das condições sócio-econômicas e políticas prevalecentes nos diversos momentos históricos em que foram formuladas³⁰⁶.

³⁰³ Nesse sentido, podem ser citadas as seguintes decisões, sem prejuízo de muitas outras que veiculam a mesma posição: ADI nº 203 – AgR/DF; rel. Min. Celso de Mello, julg. em 22/03/1990, Tribunal Pleno, publ. DJ de 20/04/1990, p. 3048; ADI nº 842 – MC/DF, rel. Min. Celso de Mello, julg. em 26/02/1993, Tribunal Pleno, publ. DJ de 14/05/1993, p. 9002; ADI nº 2057 – MC/AP, rel. Min. Mauricio Corrêa, julg. em 09/12/1999, Tribunal Pleno, publ. DJ de 31/03/2000, p. 3048; ADI nº 2100/RS, rel. Min. Néri da Silveira, julg. em 17/12/1999, Tribunal Pleno, publ. DJ de 01/06/2001, p. 76; e ADI nº 2925/DF, rel. Min. Ellen Gracie, julg. em 19/12/2004, Tribunal Pleno, publ. DJ de 04/03/2005, p. 10.

³⁰⁴ Nos últimos anos, como se explicará adiante, esse posicionamento passou a ser parcialmente revisto pelo próprio STF.

³⁰⁵ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 414.

³⁰⁶ Cf. La Naturaleza jurídica del presupuesto. In: **Boletín mexicano de derecho comparado**, nº 82, 1995, p. 206. No mesmo sentido, GIANNINI afirma que os termos do debate da natureza jurídica do orçamento podem ser esclarecidos por uma análise histórica. Cf. **Elementi di diritto finanziario**. Milano: Giuffrè, 1945, p. 308.

Na excelente síntese formulada por SAINZ DE BUJANDA, para os autores que sustentam a concepção dualista entre lei formal e lei material, o orçamento costuma ser visto como lei da primeira espécie; já para aqueles que entendem ter a lei sempre conteúdo normativo, o orçamento obviamente constitui uma lei material³⁰⁷.

A teoria que procura compreender o orçamento como lei formal parte da premissa de que ele apenas se reveste das formalidades do processo legislativo, mas não tem força normativa própria, pois não compreende uma verdadeira norma jurídica. O orçamento teria, assim, o conteúdo próprio de um ato administrativo, ainda que dotado da forma de lei, sendo desprovido de qualquer regra jurídica, ordem ou proibição.

Essa teoria foi desenvolvida inicialmente na Alemanha, nas décadas de 1840 a 1860, e sistematizada por LABAND em 1871³⁰⁸. Trata-se, conforme se examinará abaixo, de corrente que goza de prestígio até os dias atuais.

Os germes da discussão em tela encontram-se na publicação dos primeiros textos constitucionais das regiões alemãs da Baviera, de Württemberg, de Baden e de Hessen, na segunda metade do séc. XIX³⁰⁹.

No período compreendido entre os anos de 1861 a 1866, houve um severo conflito constitucional entre a Coroa e o Parlamento alemães, surgido a partir da negativa da Câmara dos Deputados em aprovar o orçamento apresentado pelo Executivo³¹⁰.

Muitos contribuíram para o debate, mas provavelmente LABAND foi quem exerceu maior influência nos pontos centrais da discussão e no seu desenvolvimento posterior. Em que pese o fato de não ter sido o primeiro a abordar a natureza jurídica do orçamento, o

³⁰⁷ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 414.

³⁰⁸ Cf. CAMPOS, Francisco. Natureza Jurídica do Orçamento. In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 71, 1963, p. 326-327; e Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 74. Os textos clássicos de P. Laband acerca do direito orçamentário foram recentemente reunidos e traduzidos para o italiano por FORTE. Cf. LABAND, Paul. **Il diritto del bilancio**. Tradução e organização de Clemente Forte. Milano: Giuffrè, 2007, 287p.

³⁰⁹ Cf. MIJANGOS BORJA, Maria de La Luz. La Naturaleza jurídica del presupuesto. In: **Boletín mexicano de derecho comparado**, nº 82, 1995, p. 206.

constitucionalista alemão elaborou verdadeira teoria sobre o tema, e com ela ofereceu uma resposta jurídica ao conflito político mais tenso da época em que viveu³¹¹.

A teoria de LABAND tinha como propósito fundamental o de impossibilitar a reprodução do conflito constitucional entre o Rei e o Parlamento. Para o referido autor, tal conflito deveria sempre ser resolvido em favor do monarca, pois a vontade régia seria prevalecente por disposição expressa do texto constitucional prussiano da época³¹², motivo pelo qual o orçamento deveria ser considerado uma simples autorização do Parlamento para a prática de atos financeiros de natureza administrativa³¹³.

Assim, a concepção do orçamento como lei meramente formal surgiu no contexto da luta entre o Parlamento e a Coroa da Alemanha em torno do aumento das despesas públicas, e representou a defesa da prevalência do Poder Executivo em matéria de planejamento orçamentário.

Essa concepção, ressalta FONROUGE, intenta negar ao Poder Legislativo o direito absoluto e ilimitado de votar o orçamento, de modo a evitar que o Poder Executivo fique desprovido de recursos considerados necessários, situação que à época era vista como um perigoso caminho para a dissolução do Estado. Buscar-se-ia, assim, escamotear os direitos mais relevantes das representações políticas nacionais e, ao mesmo tempo, os resultados mais decisivos das lutas políticas³¹⁴.

Consoante observa RICARDO LOBO TORRES, a doutrina germânica continua a adotar a teoria da natureza formal do orçamento de forma preponderante, sendo que o Tribunal

³¹⁰ Esta negativa teria sido motivada por um programa de reformas militares e de gastos de guerra que a Coroa procurou impor. Cf. MIJANGOS BORJA, Maria de La Luz. La Naturaleza jurídica del presupuesto. In: **Boletín mexicano de derecho comparado**, nº 82, 1995, p. 207.

³¹¹ Cf. LABAND, Paul. **Il diritto del bilancio**. Tradução e organização de Clemente Forte. Milano: Giuffrè, 2007, p. 7-25. Acerca da teoria de P. LABAND, cf. também LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 206; e MIJANGOS BORJA, Maria de La Luz, op. cit., p. 206-207.

³¹² Cf. MIJANGOS BORJA, Maria de La Luz, op. cit., p. 207

³¹³ Cf. LABAND, Paul, op. cit., p. 7-25; CAMPOS, Francisco. Natureza Jurídica do Orçamento. In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 71, 1963, p. 326-327; e LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 74.

³¹⁴ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 137-138.

Constitucional alemão também vem limitando a eficácia do orçamento às relações entre os poderes do Estado³¹⁵.

As idéias de LABAND disseminaram-se rapidamente em solo francês³¹⁶, com destaque para a influência sofrida por JÈZE³¹⁷, defensor da caracterização do orçamento como mera lei formal.

Também os autores italianos, de modo geral, consideram o orçamento como uma lei puramente formal, que compreenderia um resultado de atividades administrativas, consagradas por lei³¹⁸. Neste sentido, podem ser citadas, sem prejuízo de outras, as lições de GIANNINI³¹⁹ e GRAZIANI³²⁰.

De modo semelhante, na Argentina as idéias da corrente formalista ganharam célebres adeptos. Neste sentido, AHUMADA afirma que o orçamento não pode ser compreendido como uma lei material, pois o revestimento de forma de lei não pode ser visto como poder milagroso que teria o condão de alterar a substância da lei orçamentária e alçá-la à condição de lei em sentido próprio³²¹. No mesmo país, VILLEGAS, muito embora discorde da precisão científica da distinção entre leis formais e leis materiais, defende posição análoga, alegando que o orçamento é mera lei de previsão e autorização, desprovida de normas de efeitos substanciais³²².

FONROUGE, de outra parte, critica veementemente a tendência de adoção da teoria formalista, advertindo para o fato de que ela responde a um conceito político estranho à

³¹⁵ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 75.

³¹⁶ Sobre a influências da doutrina de P. LABAND nos autores franceses, cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 138; AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**. Vol. III. Buenos Aires: Assandri, p. 727; e LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 75.

³¹⁷ Cf. JÈZE, Gaston Paul Amédée. **Cours de science des finances et de législation financière française**. Tomo I. Vol. II (Dépenses publiques: Theorie general du budget). Paris: Giard, 1922, p. 24-25.

³¹⁸ Sobre a influência da teoria de P. LABAND na doutrina italiana, cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 76; e FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 139.

³¹⁹ Cf. GIANNINI, Achile Donato. **Elementi di diritto finanziario**. Milano: Giuffrè, 1945, p. 310.

³²⁰ Cf. GRAZIANI, Augusto. **Istituzioni di scienza delle finanze**. Torino: Fratelli Bocca, 1897, p. 131.

³²¹ Cf. AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**. Vol. III. Buenos Aires: Assandri, p. 726.

³²² Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 127-128.

tradição democrática, por ter antecedentes na doutrina alemã que visava à restrição da atuação do Poder Legislativo no processo orçamentário³²³.

Em contraposição à corrente formalista, a teoria que defende a natureza de lei material do orçamento parte da premissa de que este é lei em sentido pleno, dotada de conteúdo normativo com eficácia constitutiva ou inovadora.

Conforme noticia FRANCISO CAMPOS, essa segunda teoria teria sido originalmente proposta no início do século XX, por MYRBACH-RHEINFELD, na Áustria, e difundida por ZORN, RÖNNE e HAENEL, na Alemanha³²⁴.

Na França, merece especial referência à opinião de DUGUIT, que reconhece a natureza material das regras orçamentárias de previsão de receitas, uma vez que os tributos não poderiam ser exigidos sem tal previsão, mas observa que a parcela do orçamento relativa à fixação de despesas teria mera natureza administrativa, com mera forma de lei. Na classificação de atos jurídicos proposta pelo referido jurista, essa fixação orçamentária de despesas teria natureza de “ato-condição”³²⁵.

A concepção de DUGUIT, parece assentado admitir, pode ser identificada como uma adoção simultânea das teorias da lei formal e da lei material. Em relação à fixação de despesas, o orçamento seria uma lei meramente formal (“ato-condição”), enquanto que no diz respeito às receitas, ele seria uma lei em sentido material.

Na Itália a teoria teve boa acolhida, e foi adotada por diversos juristas de renome na seara do Direito financeiro, com destaque para INGROSSO. Este autor, apesar de criticar a distinção entre leis formais e leis materiais, afirma que, se reconhecida esta distinção, então orçamento deve ser considerado como lei em ambos os sentidos³²⁶.

³²³ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 137.

³²⁴ Cf. CAMPOS, Francisco. Natureza Jurídica do Orçamento. In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 71, 1963, p. 337; e LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 77.

³²⁵ Cf. DUGUIT, Leon. **Traité de droit constitutionnel**. Vol. IV. 2ª ed. Paris: Boccard, 1924, p. 438 e 444-445.

³²⁶ Cf. INGROSSO, Gustavo. **Istituzioni di diritto finanziario**. Vol. I. Napoli: Jovene, 1935, p. 77.

No mesmo país, a teoria da lei material recebeu a moderna contribuição de AMATUCCI, para quem a norma orçamentária condiciona a operacionalidade das leis financeiras existentes e consubstancia a discricionariedade da Administração de modificar tais leis, apresentando, portanto, clara finalidade normativa³²⁷.

Na Espanha³²⁸, cabe apontar a lição de SÁINZ DE BUJANDA, para quem a lei orçamentária é lei no sentido pleno do termo: material porque contém normas jurídicas que vinculam a Administração e os particulares; e formal, porque deve ser aprovada pelo órgão titular das competências da função legislativa³²⁹.

Na Argentina, merece destaque a posição de FONROUGE, que defende ser o orçamento *ley perfecta*, dotada de efeitos jurídicos normais, e que afirma serem incompatíveis entre si a idéia de unidade do orçamento e a dicotomia entre lei formal e lei material³³⁰.

Também digno de nota é o entendimento de JARACH, para quem o orçamento, enquanto plano econômico do setor público, constitui uma lei com eficácia obrigatória para os diferentes entes responsáveis por sua execução. O autor admite que o conteúdo do orçamento é peculiar quando comparado ao das demais leis, mas defende que a essência de tal norma é a de um marco legal dentro do qual deve desenvolver-se a ação do governo³³¹.

Na fase de execução do orçamento é que se revela com maior vigor a natureza material desta lei, uma vez que ao núcleo de normas jurídicas que ela prevê deverá ser ajustada a gestão dos recursos públicos³³².

³²⁷ Cf. AMATUCCI, Andrea. **L'ordinamento giuridico finanziario**. 6ª ed. Napoli: Jovene, 1999, p. 55 e 57.

³²⁸ Nesse país, conforme relata RICARDO LOBO TORRES, a doutrina tende a defender a natureza material da lei orçamentária, com base no art. 134 da Constituição de 1978, o qual autoriza tal lei a modificar tributos quando uma norma tributária substantiva assim o preveja. Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 77.

³²⁹ Cf. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 415-416.

³³⁰ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 143.

³³¹ Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 83.

³³² Cf. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 429.

Por fim, no direito português pode ser encontrada jurisprudência afirmando que “a Lei do Orçamento constitui uma lei material especial, não confinada no seu conteúdo ao mero quadro contabilístico de receitas e despesas”³³³.

Resta claro, a partir das considerações apresentadas até aqui, que o problema da natureza jurídica do orçamento vincula-se às competências e atribuições dos poderes no Estado. De fato, a questão nodal presente na discussão é a das relações entre Poder Executivo e Poder Legislativo, de modo a conhecer se há prevalência de poder sobre o outro ou se ambos colocam-se em perfeito equilíbrio³³⁴.

Assim, como bem observa VILLEGAS, a solução desse problema deve ser buscada no marco do direito positivo de cada país, já que exige a compreensão do alcance e das limitações que os respectivos ordenamentos jurídicos conferem ao instituto do orçamento³³⁵.

Na sistemática brasileira, conforme pontua RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, o orçamento é formalmente lei, muito embora tenha algumas particularidades que o diferem das demais leis. Oportuno, nesse ponto, reproduzir a enumeração, proposta pelo autor, das principais peculiaridades da lei orçamentária: (i) prazo para encaminhamento pelo Executivo ao Legislativo (art. 35, §2º, do ADCT); (ii) impossibilidade de ser objeto de lei delegada (art. 68, §1º, III, da CF); (iii) responsabilização do Presidente da República pelo descumprimento (art. 85, VI, da CF); (iv) iniciativa exclusiva do processo legislativo pelo Presidente da República (art. 84, XXIII, da CF); (v) restrições na destinação de recursos (art. 167 da CF); (vi) limitação das emendas, que terão tramitação própria no Congresso Nacional (art. 166, §3º, da CF); e (vii) delimitação do conteúdo (art. 165, §8º)³³⁶.

Parece correto afirmar que não se põe em dúvida que o orçamento brasileiro adota a forma de lei, porquanto a própria evolução histórica do instituto culminou com a afirmação da necessidade de aprovação formal do Parlamento, precisamente por meio do instrumento

³³³ Cf. **Decisão nº 1029/2004-6, do Tribunal de Relação de Lisboa, publicada em 18 de março de 2004.**

³³⁴ Cf. MIJANGOS BORJA, Maria de La Luz. La Naturaleza jurídica del presupuesto. In: **Boletín mexicano de derecho comparado**, nº 82, 1995, p. 206.

³³⁵ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 127.

³³⁶ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 310.

da lei. Outrossim, as citadas peculiaridades que marcam o processo legislativo do orçamento ressaltam a sua natureza como espécie do gênero lei.

Assiste razão a ALIOMAR BALEEIRO, portanto, ao afirmar que o cabe discutir é se o orçamento deve também ser considerado uma lei do ponto de vista *material* (ou substancial)³³⁷. Aliás, ressalta JARACH, nos países ocidentais, de um modo geral, o caráter formal de lei do orçamento é indiscutível, resultando de longa evolução histórica que culminou com a necessidade do ato formal (lei) de aprovação das conta do Governo pelo Parlamento³³⁸.

No Brasil, pode-se constatar que predomina na doutrina a corrente que procura defender a natureza puramente formal da lei orçamentária, consoante se demonstrará a seguir.

De acordo com F. C. PONTES DE MIRANDA, o orçamento é lei somente no sentido formal, pois regula as relações entre os Poderes Legislativo e Executivo, não entre os entes de Direito Público e as demais pessoas jurídicas (de Direito Público ou Privado)³³⁹.

Segundo o jurista, as instruções contidas no orçamento não lhe materializam o sentido, pois o conteúdo delas não vai além da inserção do que se criou, em matéria de receita e de despesa, nem da indicação dos fins a que se destinam as verbas. O orçamento seria, em suma, “um plano de gestão, formalmente legal”, em cuja elaboração o que se delibera “não vai além do exame da necessidade e oportunidade”³⁴⁰.

No mesmo sentido, oportuno apontar as opiniões de RICARDO LOBO TORRES³⁴¹ e AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO³⁴², os quais afirmam que melhor se adapta ao direito constitucional brasileiro a teoria de que o orçamento constitui lei meramente formal.

³³⁷ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 439.

³³⁸ Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 81.

³³⁹ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo III. São Paulo: RT, 1969, p. 190- 191.

³⁴⁰ Cf. Ibidem, p. 190- 191.

³⁴¹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 76.

Cite-se, ainda, ALIOMAR BALEEIRO, que caracteriza expressamente o orçamento como “lei puramente formal, sem conteúdo material ou substancial de lei”, mencionando que eventuais disposições orçamentárias que tenham natureza diversa “são caudas orçamentárias, enxertos ou excrescências”³⁴³.

Esse também era o entendimento tradicional do STF acerca da matéria, que em diversas ocasiões já afirmou a natureza de lei formal do orçamento, o qual, dotado apenas de efeitos político-administrativos concretos³⁴⁴, pressuporia uma lei substantiva geradora das relações jurídicas³⁴⁵.

Nos últimos anos, esse posicionamento passou a ser parcialmente revisto pelo próprio STF, conforme se infere da leitura do acórdão da ADIn nº 2925/DF. No julgamento desta ação, proposta pela Confederação Nacional do Transporte, os Ministros do Tribunal, por maioria, decidiram que “se mostra adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta”³⁴⁶.

Examinando essa decisão do STF, MARCO AURÉLIO GRECO afirma que o Poder Judiciário “pode aferir em abstrato (em sede de ADIn) a adequação constitucional dos dispositivos da lei orçamentária, pois ela contém previsões de caráter abstrato e autônomo”³⁴⁷.

De outra parte, as idéias da teoria material foram celebrizadas no Direito pátrio por FRANCISCO CAMPOS, que, ao analisar de modo detalhado as idéias de LABAND, conclui

³⁴² Para o autor, o orçamento é “lei formal de eficácia reduzida por dispositivo constitucional”. Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito tributário**. 6ª ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 39-44

³⁴³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 443.

³⁴⁴ Cf. STF, Tribunal Pleno, ADI nº 1640 QO / União Federal; Rel. Min. Sydney Sanches; julg. em 12/02/1998; publ. DJ de 03-04-1998, p. 1.

³⁴⁵ Cf. STF, 2ª Turma, RE nº 17184; Relator Min. Ribeiro da Costa; julg. em 03/07/1952, publ. no DJ de 25/09/1952, p. 10408.

³⁴⁶ Cf. ADI nº 2925/DF, rel. Min. Ellen Gracie, julg. em 19/12/2003, Tribunal Pleno, DJ de 04/03/2005, p. 10. Essa ADIn versava sobre normas da Lei Orçamentária Anual nº 10.640/03 que disciplinavam a destinação dos recursos da CIDE-Combustíveis, declarando-as inconstitucionais.

³⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. Em Busca do Controle sobre as CIDES. *In: Revista do Advogado*, nº 94, 2007, p. 108.

pela improcedência destas, afirmando que o orçamento contém um preceito jurídico de ordem geral, endereçado não somente à Administração, como à generalidade dos indivíduos, de cujos recursos o Estado absorve uma cota destinada às despesas de interesse comum. Tal preceito seria não somente uma regra jurídica, como conteria, também, “ordem, autorização e proibição, todos os elementos, em suma, cuja presença caracteriza a lei em sentido material”³⁴⁸.

Merece destaque, também, a posição de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, para quem o orçamento é lei em sentido de generalidade e abstração, bem como de inovação primária no ordenamento jurídico³⁴⁹.

Em que pese o fato de a teoria que procura identificar a natureza jurídica do orçamento como lei material ter sido acolhida de forma restrita pela doutrina brasileira, a qual continua a ecoar a orientação tradicional das escolas alemã e francesa, tal teoria parece melhor se coadunar com a moderna concepção das normas orçamentárias.

A tentativa de aplicação da teoria formal para o Direito brasileiro deixa de considerar as conseqüências jurídicas e políticas dessa opção. De fato, entender o orçamento como mera lei formal significa compreendê-lo como norma vinculada e subordinada à legislação preexistente, com graves implicações à amplitude da atividade legislativa e fiscalizadora do Congresso.

Parece correto afirmar que no sistema constitucional brasileiro tal norma não resta vinculada pelas orientações do Poder Executivo, constantes do projeto enviado ao Legislativo. Não há que se falar, no Direito brasileiro hodierno, em uma fictícia prevalência de um dos três poderes da Federação. O Poder Legislativo, nesse passo, tem plena competência para rejeitar o referido projeto, bem como modificá-lo, por meio da votação e aprovação de emendas.

³⁴⁸ Cf. CAMPOS, Francisco. Natureza Jurídica do Orçamento. In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 71, 1963, p. 335.

³⁴⁹ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 310. Para o autor, a generalidade “vem caracterizada pelo fato de alcançar uma série ou classe de pessoas” e a abstração “é identificada pela repetição, sem exaurimento da previsão legal, da denominada ação-tipo”.

O orçamento, deve-se ressaltar, veicula preceitos jurídicos de ordem geral, destinados aos entes públicos e à coletividade em geral, trazendo em seu bojo todos os elementos que caracterizam as leis materiais.

Ademais, como se verá adiante, o orçamento brasileiro moderno constitui verdadeiro plano de governo, implicando claras alterações na realidade jurídica ao fazer nascer para a Administração a obrigação de perseguir as finalidades que nele estão expressas.

Como já se disse, a conclusão que parece guardar maior coerência com o sistema jurídico pátrio é aquela que compreende o orçamento como lei em sentido pleno, formal e materialmente.

É bem verdade que em relação às receitas tributárias, o orçamento consiste apenas e tão-somente em norma de previsão de arrecadação dos recursos, porquanto o sistema jurídico brasileiro atual não adota o sistema da anualidade orçamentária no que diz respeito a tais receitas. Desse modo, o orçamento não traz normas autorizativas em relação à arrecadação dos tributos.

Contudo, esse elemento não tem o condão de invalidar a conclusão ora apresentada, qual seja a de que o orçamento é lei tanto em sentido formal quanto em sentido material. Com efeito, pode-se afirmar que as previsões de receita, por consistirem em limites à fixação de despesas, têm sim força normativa própria.

Ainda que se cogitasse da ausência de força normativa das previsões de receitas veiculadas pelo orçamento, cumpre notar que, em virtude do princípio da unidade orçamentária, despesa e receita são vertentes de uma norma única e indivisível. Assim sendo, não cabe conferir a uma mesma norma duas naturezas jurídicas distintas; se ela tem força normativa própria, sua natureza será de lei material, mesmo se parte de seus dispositivos, quando tomados de modo isolado, não revelem tal força.

Como bem sintetiza SAINZ DE BUJANDA, o orçamento, não obstante as peculiaridades que apresenta, é lei na plenitude do sentido deste termo: formal porque deve

ser aprovada pelo Parlamento e material porque contém normas jurídicas que vinculam a Administração e os particulares³⁵⁰.

3.1.3 Orçamento e Direitos Subjetivos

Reconhecer a natureza de lei material do orçamento significa admitir que ele possa configurar fonte de direitos e obrigações para a Administração Pública, bem como produzir efeitos subjetivos substanciais com relação aos particulares³⁵¹.

Para aqueles que defendem a caracterização do orçamento como lei puramente formal, conforme se examinará abaixo, a distinção entre lei formal e lei material apresenta importância ainda maior, pois, conforme afirma RICARDO LOBO TORRES, “visa a retirar de tal lei qualquer conotação material relativamente à constituição de direitos subjetivos para terceiros”³⁵².

Não parece coadunar-se com a moderna sistemática do orçamento, contudo, a afirmação de que o planejamento orçamentário – concretizado de forma tripartida pelas espécies de leis orçamentárias pátrias – estabelece um limite máximo de gastos para a Administração, mas não a obriga a realizar as despesas autorizadas³⁵³.

Como corolário de tal afirmativa, continua, o financista fluminense, a atividade administrativa disciplinada pelo planejamento dependeria da efetiva realização da receita orçamentária e dos resultados positivos da economia, fazendo com que a ação governamental viva sob a “reserva do possível”³⁵⁴.

³⁵⁰ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 415.

³⁵¹ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 144-145.

³⁵² Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 76-77.

³⁵³ Cf. Ibidem, p. 61.

³⁵⁴ Cf. Ibidem, p. 61. A “reserva do possível”, conforme observa este autor, é tradução da expressão *Vorberhalt des Möglichen*, cunhada pelo Tribunal Constitucional da Alemanha e empregada pela doutrina alemã e, mais recentemente, também por autores portugueses e brasileiros.

De acordo com esse entendimento, decorrência lógica da concepção do orçamento como lei meramente formal, a mera existência do recurso orçamentário não gera direito subjetivo para a instituição privada, mas expectativa deste direito, sob o fundamento de que se trataria de mera lei autorizativa³⁵⁵.

Nesse sentido, ALIOMAR BALEEIRO categoricamente afirma que as previsões orçamentárias não criam direito subjetivo em favor das pessoas ou instituições às quais visam a beneficiar, ficando ao juízo discricionário do Poder Executivo ordenar ou não a efetivação dos respectivos pagamentos³⁵⁶.

Cabe ressaltar que o raciocínio acima parte da discutível premissa de que as leis orçamentárias no Direito brasileiro seriam dotadas de natureza puramente formal, o que implicaria a ausência de caráter vinculativo das disposições destas normas.

Parece correto admitir, consoante ensina JARACH, que o orçamento integra o plano econômico do setor público³⁵⁷, ainda que, como pondera SAINZ DE BUJANDA, não apareça formalmente plasmado como um plano financeiro³⁵⁸.

Coerentemente, o orçamento brasileiro moderno constitui verdadeiro plano de governo, segundo o qual os fins da atividade do Estado, voltados à satisfação das necessidades públicas, serão buscados³⁵⁹.

Como tal, o orçamento constitui uma lei que vincula substancialmente os diferentes entes e órgãos públicos responsáveis pela sua execução, caracterizando-se em essência como um marco legal dentro do qual a ação governamental deve ser desenvolvida³⁶⁰.

³⁵⁵ Nesse sentido, posicionou-se o Supremo Tribunal Federal: “o simples fato de ser incluído, no orçamento uma verba de auxílio a esta ou àquela instituição não gera, de pronto, direito a esse auxílio” (RE nº 34.581/DF). Também no RE nº 75.908/PR, o STF afirmou: “A previsão de despesa, em lei orçamentária, não gera direito subjetivo a ser assegurado por via judicial (in *Revista dos Tribunais*, nº 282, p 859).

³⁵⁶ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 442.

³⁵⁷ Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 82.

³⁵⁸ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 419.

³⁵⁹ Cf. HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Manual de Direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: RT, 2003, p. 103.

³⁶⁰ Cf. JARACH, Dino, op. cit., p. 82.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA claramente considera o orçamento impositivo, lembrando que este há muito deixou de ser peça financeira para ser plano de governo, o que ressalta a necessidade de cumprimento das previsões de tal lei por parte do Poder público³⁶¹.

De modo análogo, SAINZ DE BUJANDA expressamente reconhece a capacidade da lei orçamentária de vincular a atuação da Administração Pública e as condutas dos particulares³⁶².

A significação do orçamento, nesse passo, apenas pode ser verdadeiramente compreendida através do conjunto deste instituto. Não se trata de uma simples justaposição de uma série de gastos e uma relação de ingressos, mas um plano de autorizações de despesas tendentes a alcançar determinados fins com a indicação dos recursos correspondentes³⁶³.

Daí resultaria o caráter obrigatório do orçamento para todos os poderes públicos, que devem cumprir o referido plano de governo³⁶⁴, de modo a propiciar o adequado atendimento das necessidades públicas.

A necessidade de *fixação* das despesas, prevista no parágrafo 8º do artigo 165 da CF/88 como determinação própria da lei orçamentária, não parece ser compatível com a instabilidade de mera *previsão* de tais despesas³⁶⁵.

É evidente que esse caráter obrigatório não afasta a possibilidade e a conveniência de fazerem-se economias (e.g., trocando-se a aquisição de um material por outro de menor custo ou suprimindo-se cargos desnecessários), gastando-se menos do que as respectivas

³⁶¹ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 310.

³⁶² Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 415.

³⁶³ Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 82.

³⁶⁴ Cf. *Ibidem*, p. 82.

³⁶⁵ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de, op. cit., p. 317.

autorizações orçamentárias, porquanto estas autorizações não são exatas em termos absolutos, constituindo mera fixação de tetos legais³⁶⁶.

O que não se pode admitir é que essa desejável conduta voltada à economia de recursos públicos implique descumprimento arbitrário do plano econômico do setor público, desvirtuando os aspectos substanciais do orçamento e desconsiderando as respectivas sanções legislativas³⁶⁷.

Em princípio, de acordo com REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, as despesas autorizadas vinculam a Administração, salvo se restar demonstrada a impossibilidade ou a séria inconveniência de realizá-las. Mesmo nesta situação extrema não há espaço para a discricionariedade, porquanto a presença de motivos determinantes para a não-execução de tais implica a *necessidade* de adoção de semelhante procedimento³⁶⁸.

A vinculação do orçamento tampouco impede eventual excesso de arrecadação de certos recursos por circunstâncias contingentes, o qual deverá ser compensado com a defasagem na arrecadação de outros recursos, se houver, ou destinado a fim especificamente deliberado pelo Parlamento³⁶⁹.

A supremacia do interesse público sobre os interesses individuais permite, via de regra, que o Estado altere os rumos de sua política e, conseqüentemente, os parâmetros do planejamento. Não se pode eliminar da atividade estatal, portanto, a possibilidade de frustração das expectativas dos cidadãos³⁷⁰.

Mesmo porque, esclarece INGROSSO, a lei orçamentária é fonte de direitos e obrigações do Estado, produzindo efeitos jurídicos em relação a terceiros, mas ela não

³⁶⁶ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 143; e Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 82.

³⁶⁷ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani, op. cit., p. 143-144; e JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 82.

³⁶⁸ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 319-320.

³⁶⁹ Cf. JARACH, Dino, op. cit., p. 82.

³⁷⁰ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento. In: **Revista de Direito Público**, nº 63, 1982, p. 33.

representa, necessariamente e por conta própria, título constitutivo de direitos para estes terceiros³⁷¹.

Contudo, ressalta ALMIRO DO COUTO E SILVA, há situações em que a modificação do plano “causa tal prejuízo aos particulares e desmente de forma tão acentuada as promessas firmemente feitas pelo Poder público, que importaria grave lesão à justiça material não reconhecer direito à indenização”³⁷².

Com efeito, as previsões contidas no orçamento freqüentemente geram legítimas expectativas para os cidadãos, os quais esperam que o Poder público cumpram-nas de modo leal, em consonância com a boa-fé objetiva.

Essas situações compreenderiam planejamentos incitativos, nos quais o Estado incentiva os cidadãos – de modo nítido, firme e preciso – a adotar determinada conduta, valendo-se para tanto de promessas de benefícios e vantagens específicos³⁷³.

Claro que a determinação acerca da vinculação do orçamento dependerá das particularidades de cada caso concreto, pois, conforme nota REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “não se pode, objetivamente, sem considerar a realidade dos fatos, obrigar o administrador a cumprir cegamente a lei orçamentária, nem deixar a seu arbítrio eleger o que pode ou não ser efetivado”³⁷⁴.

O orçamento, nesse cenário, operaria alterações na realidade jurídica, trazendo disposições concernentes à realização dos créditos da Administração e fazendo nascer para esta a obrigação de perseguir as finalidades ou aplicar os recursos naqueles débitos previstos pela lei³⁷⁵.

³⁷¹ Cf. INGROSSO, Gustavo. **Istituzioni di diritto finanziario**. Vol. I. Napoli: Jovene, 1935, p. 75.

³⁷² Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento. In: **Revista de Direito Público**, nº 63, 1982, p. 31.

³⁷³ Cf. Ibidem, p. 33.

³⁷⁴ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 318.

³⁷⁵ Cf. HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Manual de Direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: RT, 2003, p. 103. No mesmo sentido, cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 415.

A responsabilidade extracontratual do Estado, no cenário sob análise, derivaria de violação culposa de deveres decorrentes do princípio da boa-fé objetiva, porquanto a atuação estatal contraditória – *venire contra factum proprium* – quebraria a confiança do administrado³⁷⁶.

Afinal, a boa-fé objetiva exige a manutenção de promessas firmes e específicas feitas, no caso, pelo Estado em face dos cidadãos. Se em razão das mesmas promessas estes forem induzidos a efetivar investimentos que acabem por se converter em prejuízos pela alteração do planejamento público, poderá haver causa para a imputação de responsabilidade ao Estado³⁷⁷.

Isso porque as previsões de receitas e as autorizações de despesas não são meras quantificações, já que portam consigo a exigência de que no curso do exercício financeiro a Administração acomode sua atuação à pauta marcada pelo quadro orçamentário³⁷⁸.

A gestão dos recursos públicos prevista no orçamento geraria e orientaria determinados comportamentos na coletividade, papel que consistiria em uma intervenção *mediata* e não-vinculante sobre as atividades privadas, uma vez que elas poderiam ser condicionadas pelas normas orçamentárias³⁷⁹.

Ressalte-se que a aludida responsabilidade, em regra, não decorreria do planejamento em si, mas dos procedimentos da Administração adotados na fase de execução deste planejamento com o intuito de concretizá-lo³⁸⁰.

Assim, não se está fazendo referência a uma eventual responsabilidade do legislador pela eventual elaboração de normas contrárias à boa-fé objetiva, já que se cuida da atuação dos agentes da Administração a quem incumbe a implementação das políticas públicas previstas em tais normas.

³⁷⁶ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento. In: **Revista de Direito Público**, nº 63, 1982, p. 32-34

³⁷⁷ Cf. Ibidem, p. 34.

³⁷⁸ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 415.

³⁷⁹ Cf. Ibidem, p. 418.

³⁸⁰ Cf. COUTO E SILVA, Almiro, op. cit., p. 33.

De outra parte, não parece possível admitir a responsabilidade do Estado pelo não-cumprimento de planos meramente indicativos ou informativos, nos quais ao particular cabe a assunção dos riscos inerentes à adoção de certos caminhos neles previstos. Nestas situações, não se estaria diante de direitos subjetivos dos administrados, mas de meras expectativas³⁸¹.

Em síntese, deve-se reconhecer que em determinadas circunstâncias o particular teria o direito subjetivo de exigir do Estado a abstenção de promoção de alterações ao planejamento veiculado por normas orçamentárias ou, na inviabilidade da manutenção do plano específico, a devida indenização pelos prejuízos efetivamente causados.

Tratar-se-ia, portanto, de norma vinculativa da ação do Estado, representativa do compromisso político de cumprimento de promessas sérias levadas ao povo, de modo a não frustrar as expectativas da coletividade e os objetivos do planejamento público³⁸², em linha com os valores da boa-fé objetiva.

Por fim, a boa-fé objetiva também encontra interessante campo de aplicação no chamado “orçamento participativo”, iniciativa primeiramente adotada em Porto Alegre e já abraçada por outros Municípios brasileiros, em que os próprios cidadãos participam da escolha das prioridades de gastos públicos a serem previstas no projeto de lei orçamentária anual.

A questão que se coloca diz respeito vinculação do governante ao que a população local decidiu, nas reuniões temáticas mantidas com membros do governo, acerca das prioridades de gastos públicos.

Parece se tratar de problema jurídico que pode ser solucionado sob o prisma da boa-fé objetiva. Isto porque os valores compreendidos por este princípio, com destaque para a lealdade e o cumprimento da palavra dada, certamente exigem dos governantes, quando da

³⁸¹ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento. In: **Revista de Direito Público**, nº 63, 1982, p. 33.

³⁸² Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 312. Como ressalta o autor, o orçamento não pode estabelecer previsões irreais ou fúteis, destinadas apenas a desincumbir o Estado de concretizá-las.

elaboração do projeto da lei orçamentária, a observância das escolhas de gastos primordiais feitas pela comunidade.

Conforme bem sintetiza REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “se há a instituição do orçamento participativo, que busca conhecer as prioridades da população das diversas regiões das cidades, parece claro que o que foi deliberado deve prevalecer”³⁸³.

Se a iniciativa do orçamento participativo vincula os governantes, prossegue o autor citado, por conseguinte deles se espera o posterior cumprimento das normas orçamentárias resultantes das escolhas da população³⁸⁴, em consonância com os valores privilegiados pela boa-fé objetiva.

3.2 Concessão de Subvenções

Os incentivos concedidos pelo Poder público aos particulares podem ser classificados em fiscais e financeiros, conforme alterem, ou não, as características do tributo³⁸⁵.

De qualquer modo, os mecanismos dos benefícios e das desonerações fiscais, consoante afirma RICARDO LOBO TORRES, foram desmistificados nos últimos anos, tendo em vista que todos eles podem ser considerados conversíveis entre si, independentemente dos rótulos específicos que venham a adotar³⁸⁶.

³⁸³ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 351. É evidente, observa o autor, que muitas sugestões da população são inviáveis, e outras, sem importância; contudo, “aquilo que for captado como real necessidade não pode ser desprezado pelo governante – deve ser incluído no orçamento e cumprido”.

³⁸⁴ Cf. Ibidem, p. 351.

³⁸⁵ Os incentivos fiscais, diferentemente dos financeiros, modificam um mais elementos do fato gerador da obrigação tributária, tais como a base de cálculo e a alíquota. A referida distinção foi reconhecida pela jurisprudência como se pode ver no seguinte voto do Ministro Ilmar Galvão no Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 186.623-3/RS, segundo o qual a disciplina jurídica dos incentivos financeiros “não há de ser buscada nas regras e princípios próprio desse campo do direito – como seria o caso de incentivos eminentemente fiscais, como a isenção tributária, a redução de alíquotas, etc. – mas no âmbito mais espaçoso da ciência das finanças”.

³⁸⁶ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 259.

Com efeito, os benefícios tributários, que operam na vertente da receita pública, podem ser simetricamente convertidos em benefícios financeiros, que gravam a despesa pública. A diferença entre ambos, portanto, parece ser meramente jurídico-formal, o que ressalta a relação entre a despesa e a receita, que existem uma em função da outra³⁸⁷.

Na vertente da receita pública, os benefícios fiscais podem assumir as formas de (i) isenção; (ii) anistia; (iii) remissão; (iv) crédito fiscal; e (v) dedução. Já na vertente da despesa, as principais categorias de benefícios são (i) a subvenção; (ii) o subsídio; e (iii) a restituição³⁸⁸.

Interessa ao presente estudo, particularmente, a questão das subvenções. Consoante disciplina o parágrafo 3º do artigo 12 da Lei nº 4.320/64, consideram-se subvenções “as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas”³⁸⁹.

Ainda segundo esse dispositivo, as subvenções podem ser (i) sociais, quando destinadas a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; ou (ii) econômicas, se destinadas a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

A mera previsão de subvenção na lei orçamentária não obriga, por si só, o Poder público a concedê-la, eis que determinadas exigências legais precisam ser respeitadas pelo beneficiário dos recursos, o qual deve atender a requisitos empíricos específicos e – inclusive – sujeitar-se a procedimentos de análise e fiscalização.

³⁸⁷ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 259. Analogamente, SCHOUERI observa que na modalidade indução por estímulo, os incentivos do Estado podem ser enquadrados como espécies do gênero das “subvenções”, campo genérico no qual se encontram as normas de intervenção indireta dotadas de caráter financeiro. O próprio autor ressalta que, do ponto de vista estritamente jurídico, “o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária do Estado, o que incorre no caso de incentivos fiscais, quando adotam a forma de renúncia”, mas que “não pode a visão formal deixar de reconhecer que essencialmente ocorre uma subvenção, seja como uma prestação pecuniária, seja como uma renúncia por parte do Estado. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo, 2005, p. 55-57. Ressalte-se, contudo, que as subvenções, como se disse acima, recebem tratamento jurídico próprio na Lei nº 4.320/64.

³⁸⁸ Cf. LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 261.

³⁸⁹ Na definição de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, a subvenção configura “auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 371.

Nesse contexto, conforme determina o artigo 70 da CF/88, os controles externo e interno das contas públicas abrangerão a aplicação das subvenções, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade.

Essa medida insere-se na preocupação do constituinte de estender o controle, inclusive nas modalidades prévia e parlamentar, às subvenções, que no passado foram indiscriminadamente concedidas, agravando sucessivas crises econômicas brasileiras³⁹⁰.

Ademais, as subvenções sociais, de acordo com o artigo 17 da mencionada lei, somente podem ser concedidas a instituição cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização.

Aliás, como ressalta AMATUCCI, qualquer concessão de subvenções pressupõe complexos procedimentos administrativos, elemento que certamente as torna mais custosas para o Poder público³⁹¹.

Tendo em vista essa complexa teia de requisitos empíricos e sujeição a procedimentos de análise e fiscalização, pode-se afirmar, concordando-se com a orientação de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, que não haveria na sistemática jurídica brasileira propriamente um direito subjetivo à subvenção, mas expectativa de direito do particular a quem ela se destina³⁹².

Nesse sentido, RICARDO LOBO TORRES afirma que uma das características marcantes das subvenções, ao lado da natureza de incentivo financeiro e necessidade de previsão em orçamento, é “a discricionariedade de sua entrega pela Administração”³⁹³.

Segunda notícia o precitado autor, solução análoga pode ser verificada no direito da Alemanha, já que o Tribunal Constitucional deste país, partindo da premissa de que o

³⁹⁰ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 333.

³⁹¹ Cf. AMATUCCI, Andrea. **L'ordinamento giuridico finanziario**. 6ª ed. Napoli: Jovene, 1999, p. 381.

³⁹² Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 375.

³⁹³ Cf. LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 334.

orçamento é meramente lei formal, tem sistematicamente recusado o reconhecimento de direito subjetivo à concessão de subvenções autorizadas na lei orçamentária³⁹⁴.

Não obstante, parece correto afirmar que, verificando-se as condições concretas inerentes à concessão de determinada subvenção, o Poder público não pode simplesmente negá-la por mera conveniência, sob pena de arbitrariamente frustrar as expectativas do beneficiário dos respectivos recursos.

Afinal, os agentes do Estado, esclarece SHALEV, estão obrigados a tratar com boa-fé os cidadãos, afastando-se de comportamentos considerados arbitrários, obrigação que alcançaria todos os agentes públicos, independentemente da natureza de suas funções³⁹⁵.

Se a previsão de subvenção criou uma manifestação concreta de confiança do particular protegida pelo princípio da boa-fé objetiva, então tal previsão traduzir-se-á, para o Poder público, na obrigação de não *venire contra factum proprium*, isto é, de não adotar novo comportamento (negação da subvenção) contrário à conduta anteriormente manifestada (promessa de subvenção).

Nos casos em que, por motivos diversos que interessem à Administração, a subvenção não possa ser de fato concedida, então a boa-fé deverá ser traduzida na indenização cabível em face da frustração da confiança do particular.

Nesse sentido, pondera REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, ainda que não haja propriamente direito à subvenção, “quicá se possa pensar em indenização, na hipótese de previsão real e ausência de seriedade na intenção e no comportamento do governante³⁹⁶”.

³⁹⁴ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 75.

³⁹⁵ Cf. SHALEV, Gabriela. Good Faith in Public Law: A Critical Note on the Supreme Court Judgement in *Lugasi v. Minister of Communication*. In: **Israeli Law Review**, vol. 18, 1983, p. 127. A autora apresenta interessante análise da jurisprudência da Suprema Corte de Israel sobre a boa-fé no Direito Público, corte esta que, desde o início da década de 1970, vem afirmando em inúmeros julgados a necessidade de os agentes do Estado agirem pautados pela boa-fé na relações com os cidadãos.

³⁹⁶ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 375. Em sentido contrário, ALIOMAR BALEEIRO alega que as únicas sanções cabíveis aos agentes da administração pública, no caso de despesas autorizadas pelo Parlamento mas não efetivadas, seriam de caráter puramente político, com represálias dos membros do Legislativo no terreno das autorizações orçamentárias pretendidas

Esse dever de indenização poderia se enquadrar nas situações, identificadas por MERUSI, em que o interesse individual, tutelado pela boa-fé objetiva, precisaria ser sacrificado em nome do interesse coletivo, sacrifício este que mereceria justa recomposição relativa aos eventuais danos patrimoniais causados ao particular³⁹⁷.

É certo que a eventual responsabilidade do Estado dependerá de uma análise criteriosa do caso concreto, de modo a determinar “se havia seriedade nos elementos de convicção, se a situação era de absoluta correção e tudo indicava a liberação dos recursos”³⁹⁸.

Como exemplo de situação em que poderia haver fundamento para tal responsabilidade, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA cogita de governante que venha a público informar a previsão orçamentária relativa a certa subvenção, que, para ser concedida, pressuporia a realização de dada obra. O particular, com base na palavra do governante, inicia então esta obra, incorrendo em investimentos específicos para tanto; os recursos, contudo, apesar de presentes as circunstâncias concretas exigidas pela legislação, não são destinados pela Administração e o particular vê frustrada sua expectativa de recebê-los³⁹⁹.

De outra parte, na hipótese de dado subsídio ser indevidamente concedido pelo poder público (i.e., em violação a algum dispositivo legal), a boa-fé objetiva do particular beneficiado, que desconhece a ilicitude de tal concessão e, portanto, confia na manutenção do subsídio, deverá ser examinada com maior cautela.

Tratando-se de mero vício formal na concessão de tal subsídio, pode-se defender que, com fundamento na boa-fé, ele seja mantido pelo Estado, ou, caso isto não seja possível ou conveniente, que os prejuízos do particular sejam ressarcidos.

pelo Executivo. Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 442.

³⁹⁷ Cf. MERUSI, Fabio. Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: Il caso della alternanza. In: **Rivista di Diritto Civile**, nº 5, 2001, p. 568

³⁹⁸ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 375.

³⁹⁹ Cf. Ibidem, p. 375.

Contudo, em certos casos a ponderação dos valores em jogo pode exigir solução diversa, na qual a boa-fé, ainda que presente, tenha de ceder espaço a outros princípios jurídicos.

Como exemplo, pode ser apontada a situação examinada por GRECO, em estudo sobre a tutela da confiança legítima e as subvenções no direito comunitária europeu, que envolve a concessão irregular de subvenções, por contrariedade com as normas da Comunidade Européia sobre proteção da livre concorrência. Neste caso, afirma o autor, com respaldo na jurisprudência comunitária, a boa-fé não configuraria obstáculo para que o Estado concedente pleiteasse a devolução da subvenção irregular⁴⁰⁰.

Por fim, também há que se cogitar da ética – e, conseqüentemente, da boa-fé – por parte do legislador na concessão de subvenções, uma vez que, sendo públicos os recursos destinados às subvenções, o emprego destes recursos deve ser transparente e adequado ao interesse público⁴⁰¹.

A falta de transparência e a inadequação verificadas em incontáveis subvenções no direito financeiro brasileiro, nota RICARDO LOBO TORRES, envolvem “escolhas trágicas”, mal que não pode ser considerado exclusivamente tupiniquim, e que mancha a justa distribuição de recursos e a eficiência do gasto público⁴⁰².

3.3 Controle da Execução Orçamentária

Neste último subitem desenvolver-se-á análise sobre a relação existente entre boa-fé objetiva e exercício do controle da execução dos orçamentos públicos, nomeadamente no que diz respeito aos processos de contas no âmbito do TCU.

⁴⁰⁰ Cf. GRECO, Guido. Sovvenzioni e tutela dell'affidamento. In: **Rivista trimestrale di diritto pubblico**, nº 2, 2000, p. 377-379.

⁴⁰¹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 45-47.

⁴⁰² Cf. Ibidem, p. 43-47.

Na sistemática do direito financeiro brasileiro, o controle da execução orçamentária compreende duas modalidades distintas, mas complementares entre si, quais sejam: (i) controle interno e (ii) controle externo.

Enquanto o controle interno, de acordo com o artigo 74 da CF/88 é mantido por cada um dos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), o controle externo deve ser exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do TCU, conforme determina o artigo 70 do mesmo diploma.

De acordo com o inciso II do artigo 71 da CF/88, o TCU é competente, dentre outras funções, para “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta [...] e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público”.

O referido *julgamento*, afirma REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, é apenas administrativo e de cunho técnico, já que os litígios examinados pelo TCU não operam coisa julgada, podendo ser revistos e reapreciados pelo Poder Judiciário⁴⁰³.

A legislação infra-constitucional⁴⁰⁴ define os termos da atuação do TCU na verificação da legalidade, regularidade e economicidade dos atos dos gestores ou responsáveis pela guarda e pelo emprego dos recursos públicos.

Feitas essas considerações preliminares, passar-se-á ao exame do papel do princípio da boa-fé objetiva no saneamento do processo de contas, o qual, como ser verá, subordina-se ao reconhecimento de que a conduta do gestor público coaduna-se com este princípio.

Os processos de tomada e prestação de contas são formalizados pelos órgãos do sistema de controle interno da execução orçamentária, em consonância com as orientações do TCU, e encaminhados anualmente a este tribunal para apreciação e julgamento⁴⁰⁵.

⁴⁰³ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 509-511.

⁴⁰⁴ A competência sob análise é disciplinada pelo Decreto-Lei nº 200/67 e pelas leis nº 4.320/64, nº 6.223/75 e nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU).

⁴⁰⁵ A regulamentação desses procedimentos consta do Regimento Interno do TCU (Resolução Administrativa do TCU nº 15/93).

Consoante dispõe o parágrafo 2º do art. 12 da Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/92), reproduzida pelo parágrafo 4º do art. 153 do Regimento Interno do TCU (Resolução Administrativa do TCU nº 15/93), “reconhecida pelo Tribunal a boa-fé, a liquidação tempestiva do débito atualizado monetariamente sanará o processo, se não houver sido observada outra irregularidade nas contas”.

Ocorrendo tal situação, o parágrafo 5º do mencionado art. 153 do Regimento Interno do TCU determina que o Tribunal “julgará as contas regulares com ressalvas, dando quitação ao responsável”.

Considerando-se essas normas, nota-se que são três as condições necessárias para o saneamento do processo de contas no âmbito do TCU: (i) a liquidação tempestiva do respectivo débito; (ii) a ausência de qualquer outra irregularidade nas contas; e (iii) o reconhecimento da boa-fé do gestor destas contas.

As duas primeiras condições requerem uma avaliação estritamente objetiva da demonstração de outras irregularidades nos autos do processo de contas e o pagamento (liquidação tempestiva) do débito. Já o reconhecimento da boa-fé do gestor pressupõe um exame mais atento, que considere todas as circunstâncias envolvidas no caso concreto⁴⁰⁶.

Nos processos de tomadas de contas especiais, a análise da boa-fé do agente público também exerce papel fundamental, conforme deixa clara a redação do artigo 7º da Instrução Normativa nº 35 do TCU, de 23 de Agosto de 2000⁴⁰⁷.

Tal dispositivo estabelece que “a tomada de contas especial será elaborada de forma simplificada, por meio de demonstrativo e anexada ao processo da respectiva tomada ou prestação de contas anual do ordenador de despesa ou do administrador, para julgamento em conjunto”, desde que verificadas as condições descritas nos dois incisos deste artigo.

⁴⁰⁶ Cf. CAVALCANTI, Augusto Sherman. A Cláusula Geral da Boa-fé como Condição do Saneamento de Contas no Âmbito do Tribunal de Contas da União. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**, nº 88, 2001, p. 30.

⁴⁰⁷ O processo de “tomada de contas especial” tem por objetivo apurar a responsabilidade daquele que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário.

Dentre essas condições, a alínea *a* do inciso II do mencionado dispositivo prevê expressamente o recolhimento prévio (antes do encaminhamento da tomada de contas especial ao TCU) do débito imputado, incluindo os respectivos gravames legais, “desde que fique comprovada boa-fé do gestor e inexistência de outras irregularidades”.

Ademais, o artigo 1º da Decisão Normativa nº 35 do TCU⁴⁰⁸, de 22 de Novembro de 2000, dispõe que “nos processos de Tomadas de Contas, Prestações de Contas e de Tomadas de Contas Especiais, as Unidades Técnicas competentes examinarão, na oportunidade da resposta à citação [...], a boa-fé do responsável e a inexistência de outras irregularidades relativas ao débito apurado nos autos”.

Comprovados esse requisitos e subsistindo o débito após o exame da defesa apresentada, “o Tribunal proferirá a deliberação formal que rejeita as alegações de defesa, fixando novo e improrrogável prazo, estabelecido no Regimento Interno, para o responsável recolher a importância devida”, conforme dispõe o artigo 2º desse ato normativo.

De outra parte, na hipótese de não se configurar a boa-fé do responsável ou na ocorrência de outras irregularidades relacionadas no inciso III do artigo 16 da Lei n.º 8.443/92, o artigo 3º desse diploma determina que “o Tribunal proferirá, desde logo, o julgamento definitivo de mérito pela irregularidade das contas”.

Constatando-se a irregularidade nas contas, o TCU poderá, consoante dispõe o inciso VIII do artigo 71 da CF/88, “aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário”⁴⁰⁹.

⁴⁰⁸ Essa decisão normativa estabelece novos critérios para os casos das decisões que envolvam a rejeição de alegações de defesa de responsáveis em processos de contas no âmbito do TCU.

Com o advento da mencionada decisão normativa ratifica-se, nas instruções técnicas que examinam as alegações de defesa (destinadas a fundamentar a deliberação do TCU nos processos de contas), a necessidade de expressa análise da boa-fé nas ações dos agente públicos⁴¹⁰.

Antes da edição da Decisão Normativa nº 35/2001, esclarece LUIZ FELIPE BEZERRA ALMEIDA SIMÕES, o exame da boa-fé do gestor público só fazia sentido quando associado à liquidação tempestiva do respectivo débito, atualizado monetariamente. Esta decisão, portanto, conferiu maior amplitude e relevância ao papel do princípio da boa-fé nos processos de controle de contas públicas⁴¹¹.

Quanto ao exame da conduta do gestor, parece correto afirmar que a presença da boa-fé não pode simplesmente ser presumida, tendo em vista que o saneamento das contas pelo TCU exige que o Tribunal “reconheça-a”. É necessário, portanto, que o gestor demonstre que de fato houve aplicação diligente e adequada dos recursos públicos sob sua responsabilidade⁴¹².

A necessidade de demonstração efetiva da boa-fé justifica-se, pois eventual orientação contrária, admitindo a mencionada presunção, prejudicaria a transparência e a lealdade exigidas no trato dos recursos públicos, já que os gestores sob julgamento “poderiam recolher tempestivamente o débito imputado, tornando inócua a exigência de boa-fé requerida pela lei”⁴¹³.

Essa necessidade é pacificamente reconhecida na jurisprudência do TCU, imputando ao gestor público o ônus da prova da boa-fé na aplicação dos recursos públicos que lhe são confiados, consoante se depreende do conteúdo do voto do Ministro Augusto Nardes, relator do Processo nº 007.205/2000-0⁴¹⁴.

⁴⁰⁹ Conforme esclarece o parágrafo 3º desse mesmo dispositivo, “as decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo”.

⁴¹⁰ Cf. SIMÕES, Luis Felipe Bezerra Almeida. A Caracterização da Boa-fé nos Processos de Contas. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**, nº 88, 2001, p. 71; e CAVALCANTI, Augusto Sherman. A Cláusula Geral da Boa-fé como Condição do Saneamento de Contas no Âmbito do Tribunal de Contas da União. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**, nº 88, 2001, p. 30.

⁴¹¹ Cf. SIMÕES, Luis Felipe Bezerra Almeida, op. cit., p. 71.

⁴¹² Cf. CAVALCANTI, Augusto Sherman, op. cit., p. 30. No mesmo sentido, o Acórdão nº 213/2002, da Primeira Câmara do Tribunal de Contas da União, publicado no DOU de 11/04/2002.

⁴¹³ Cf. Ibidem, p. 30.

⁴¹⁴ Cf. Acórdão nº 88/2007, do Plenário do Tribunal de Contas da União, publicado no DOU de 09/02/2007.

Não obstante, conforme se infere da leitura do voto do Ministro Marcos Vinícios Vilaça, relator do Processo nº 000.476/1999-4, da Primeira Câmara do TCU, na jurisprudência deste tribunal “a boa-fé tem sido enfocada sob uma ótica essencialmente subjetiva, que a percebe como a convicção do agente público que acredita estar agindo de acordo com a lei, ou que a associa à idéia de ignorância ou crença errônea acerca de uma situação regular”⁴¹⁵.

Nesse mesmo voto, o Ministro Relator afirma que não acredita ser aquele “o melhor prisma para se examinar a boa-fé no âmbito das Cortes de Contas, [...] porque tal entendimento levaria à errônea conclusão de que a não-configuração de má-fé implica, necessariamente, a existência de boa-fé”. Para o ministro, no caso concreto seria necessário observar não apenas a convicção do agente público, mas principalmente a existência de boa-fé objetiva, demonstrada pelo “cuidado exigível de uma pessoa prudente e de discernimento, [...] fundado na previsibilidade objetiva”⁴¹⁶.

Como bem observa CAVALCANTI, o exame da boa-fé objetiva do agente público revela-se mais adequado para verificar a responsável aplicação dos recursos que lhe são confiados, já que a boa-fé subjetiva limita-se a revelar a mera convicção ou crença errônea de tal agente, sem, contudo, indicar se a conduta deste no caso concreto foi proba e leal⁴¹⁷.

Afinal, se de todos os agentes do Estado é exigida a atuação em conformidade com os ditames da boa-fé objetiva, ainda mais relevante ao interesse público será a observância dos valores de tal princípio por parte dos agentes responsáveis pela aplicação do dinheiro público.

⁴¹⁵ Cf. Acórdão nº 213/2002, da Primeira Câmara do Tribunal de Contas da União, publicado no DOU de 11/04/2002. No mesmo sentido, CAVALCANTI, Augusto Sherman. A Cláusula Geral da Boa-fé como Condição do Saneamento de Contas no Âmbito do Tribunal de Contas da União. *In: Revista do Tribunal de Contas da União*, nº 88, 2001, p. 40; e Cf. SIMÕES, Luis Felipe Bezerra Almeida. A Caracterização da Boa-fé nos Processos de Contas. *In: Revista do Tribunal de Contas da União*, nº 88, 2001, p. 71-72, que, com base em análise da jurisprudência do TCU, chegam a idêntica conclusão.

⁴¹⁶ Cf. Acórdão nº 213/2002, da Primeira Câmara do Tribunal de Contas da União, publicado no DOU de 11/04/2002.

⁴¹⁷ Cf. CAVALCANTI, Augusto Sherman, op. cit., p. 40.

A gestão financeira democrática, como ressalta DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, “é a que se faz sem desvios, sem abusos, com prudência e revestida, enfim dos extremos cuidados que são necessariamente devidos por todos os que gerem interesse que lhes não são próprios”⁴¹⁸.

3.4 Ajustes financeiros Intergovernamentais

3.4.1 Distribuição de Competências Tributárias na CF/88

No Brasil, a opção por uma rígida repartição de competências tributárias é matéria que acompanhou todos os textos constitucionais a partir de 1891, desde o surgimento da Federação⁴¹⁹.

Como afirma LUÍS EDUARDO SCHOUERI a adoção desse regime “foi a solução encontrada para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessário à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo”⁴²⁰.

Nos moldes da CF/88, a Federação brasileira compreende três níveis de governo, todos eles dotados de competências tributárias próprias quais sejam: (i) a União, (ii) 26 Estados-membros e o Distrito Federal e (iii) 5.565 Municípios.

Nota-se, portanto, que a CF/88 manteve, na temática da distribuição de competências tributárias, a tradição daquelas que a precederam, prevendo elencos rígidos para cada ente federado⁴²¹.

⁴¹⁸ Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Orçamento e Finanças Públicas Responsáveis: um Breve Ensaio sobre Legitimidade Fiscal. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, nº 8, 2001, p. 7.

⁴¹⁹ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 343.

⁴²⁰ Cf. Idem. Discriminação de Competências e Competência Residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (Orgs.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82.

⁴²¹ Cf. Ibidem, p. 88.

As inovações trazidas pelo novo texto constitucional não foram numerosas, conforme se pode inferir a partir de uma breve análise das atribuições de competências para cada espécie tributária⁴²².

A repartição de competências dos impostos faz-se a partir de grandezas econômicas, reveladoras de capacidade contributiva, apontadas nos arts. 153, 155 e 156 e singularmente distribuídas à União, aos Estados e Distrito Federal⁴²³ e aos Municípios⁴²⁴.

Em relação a essa espécie tributária, pode-se afirmar que o constituinte preocupou-se em redistribuir impostos preexistentes, fundindo alguns deles e eliminando outros⁴²⁵. Extinguiram-se então os três impostos únicos (sobre combustíveis, energia elétrica e minerais) previstos nas constituições anteriores como sendo de competência da União.

Conforme dispõe o art. 153 da Constituição Federal, a União é atualmente dotada de competência para instituir impostos sobre: (i) importação de produtos estrangeiros; (ii) exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; (iii) renda e proventos de qualquer natureza; (iv) produtos industrializados; (v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; (vi) propriedade territorial rural; (vii) grandes fortunas .

No art. 154, admite-se que a União venha a instituir outros impostos, não previstos no texto constitucional. Esta “competência residual da União”, contudo, depende da edição de uma lei complementar e não pode invadir competência reservada a outro ente federal. O mesmo dispositivo permite que a União também institua impostos extraordinários no caso de guerra externa ou sua iminência.

⁴²² Para uma análise detalhada acerca das espécies tributárias, em que se aponta a causa (justificação) da tributação como elemento para diferenciá-las, Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155-203.

⁴²³ Consoante dispõe o art. 32 da CF/88, ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios. Especificamente em relação às competências tributárias, o art. 147 determina que ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

⁴²⁴ A competência conferida pela CF/88 aos Municípios para que eles possam instituir e arrecadar tributos é fundamentada pelo princípio da autonomia municipal, expresso no art. 30 da Constituição Federal.

⁴²⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de Competências e Competência Residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (Orgs.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 88.

Aos Estados-membros e ao Distrito Federal, o art. 155 da CF/88 confere competência para a instituição (i) do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD; (ii) do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS⁴²⁶; e (iii) do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA.

Como se depreende da leitura do precitado art. 156, no caso dos Municípios (e também do Distrito Federal, conforme deixa claro o já referido art. 147) mantiveram-se as competências para a instituição do Imposto Sobre Serviços – ISS e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, acrescendo-se a competência sobre o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *inter-vivos* – ITBI⁴²⁷.

O inciso II do art. 145 da CF/88 confere a todos os entes tributantes competência para a instituição de taxas. Considerando-se que esta espécie tributária vincula-se à atuação estatal (de exercício de poder de polícia ou de prestação de serviços públicos específicos e divisíveis), a competência tributária torna-se anexa à competência material para a prestação do Estado tomada como fato gerador⁴²⁸.

O inciso III desse mesmo artigo atribui, também a todos os entes da Federação, competência comum para a instituição de contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas, a qual, seguindo lógica análoga à das taxas, somente pode ser instituída pelo ente federado responsável pela obra que a motivou.

A espécie tributária dos empréstimos compulsórios (os quais podem ser instituídos nos casos de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional ou de despesas extraordinárias em situação de calamidade pública ou de guerra ou iminência desta), de acordo com o art. 148 da CF/88, é de competência exclusiva da União.

⁴²⁶ As bases dos antigos impostos sobre serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal foram integradas ao antigo ICM, dando origem ao ICMS.

⁴²⁷ O ITBI, anteriormente à CF/88, era de competência dos Estados-membros, e metade do valor arrecadado era transferido aos Municípios. Vale ressaltar, ainda, que o texto original da CF/88 atribuiu aos Municípios o *Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, exceto o Óleo Diesel* (IVVC). Contudo, com o advento da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, este imposto foi extinto em 1º de janeiro de 1996.

⁴²⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 343.

O art. 149 da CF/88, que disciplina a espécie tributária das contribuições sociais⁴²⁹, estabelece que a competência para instituí-las é de regra reservada para a União, embora o mesmo dispositivo assegure a possibilidade de outros entes federais instituírem tais contribuições, neste caso cobradas apenas de seus servidores e para o custeio – em benefício destes – e regime previdenciário próprio.

Antes do advento da CF/88, as contribuições sociais constituíam um instrumento peculiar e específico de financiamento de alguns gastos sociais. O novo texto constitucional ampliou consideravelmente o papel destas contribuições, abandonando a folha salarial como sua base de incidência exclusiva, passando a prever as incidências sobre o lucro e o faturamento⁴³⁰.

O mesmo art. 149 trata das contribuições especiais, que são aquelas de intervenção no domínio econômico (as chamadas “CIDES”) e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Ainda, cite-se o art. 149-A da CF/88 (introduzido pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002), o qual, embora pretendendo tratar de uma espécie de contribuição, versa sobre um tributo de competência municipal ou distrital cuja receita fica vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública.

⁴²⁹ Dentre as principais contribuições sociais instituídas pela União destacam-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas – CSLL, a Contribuição para o Seguro Social incidente sobre folha de pagamento e sobre o trabalho autônomo. Lembre-se que a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF foi extinta no final de 2007.

⁴³⁰ Cf. AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Érika Amorim. Contribuições Sociais, mas Antieconômicas. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 271 et seq. Os autores narram o interessante embate entre as comissões da Assembléia Constituinte que deliberaram acerca do sistema tributário e da ordem social.

3.4.2 Repartição de Receitas Tributárias

Examinada a repartição de competências tributárias, cabe notar que a federação brasileira utiliza intensamente o mecanismo de transferências financeiras intergovernamentais, classificadas pela Secretaria do Tesouro Nacional como “constitucionais e legais” (obrigatórias, portanto) e “voluntárias” (que resultam da celebração de convênios entre os entes da Federação⁴³¹).

A participação sobre a arrecadação de impostos alheios (que consiste em um sistema de repartição das receitas tributárias) é o principal mecanismo de transferências financeiras intergovernamentais. As participações podem ser diretas (entregues diretamente aos entes menores ou por eles apropriadas mediante mera transferência orçamentária) ou indiretas (realizadas através de fundos). Ambas caracterizam-se como instrumentos financeiros que criam para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior⁴³².

A proporção média da divisão federativa da arrecadação direta, qual seja, daquela arrecadação oriunda de competências tributárias próprias diretamente realizada por esfera de governo, tem sido entre os anos de 2002 e 2005 de cerca de 70% para a União, 26% para os Estados-membros e 4% para os Municípios⁴³³.

Quando as transferências intergovernamentais de receitas de impostos alheios passam a ser consideradas, a divisão federativa da carga tributária nacional altera-se substancialmente, revelando uma acentuada redistribuição de recursos em favor dos

⁴³¹ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. (Orgs.) **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 441

⁴³² As participações podem ser diretas (entregues diretamente aos entes menores ou por eles apropriadas mediante mera transferência orçamentária) ou indiretas (realizadas através de fundos). Para considerações detalhadas acerca do tema, cf. CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 61-91.

⁴³³ Cf. BNDES. **Informe-se: tributação – carga tributária global – estimativa para 2002**, n. 54, abril de 2003, p. 1. Na metodologia do BNDES, “a arrecadação da União compreende impostos (sobre comércio exterior, produção, patrimônio e renda), taxas e contribuições sociais, econômicas e previdenciárias; a arrecadação dos Estados compreende ICMS, IPVA, ITCMD, taxas e outros; e a arrecadação dos Municípios compreende IPTU, ITBI, ISS, taxas e outros”. A metodologia adotada pela Receita Federal do Brasil apresenta algumas peculiaridades, mas, de modo geral, pode ser considerada semelhante. Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL – COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA **Carga Tributária no Brasil 2005**.

Municípios. Também em relação aos anos entre 2002 e 2005, sob essa perspectiva a divisão revelou percentuais de receita tributária disponível (arrecadação direta somada às transferências) de 58% para a União, 26% para os Estados-membros e 16% para os Municípios⁴³⁴.

Cerca de 70% dos Municípios brasileiros têm nas transferências financeiras intergovernamentais (recebidas da União e dos Estados-membros) ao menos 85% de suas receitas correntes⁴³⁵.

Esses dados corroboram o processo de descentralização fiscal em favor dos governos subnacionais que vem ocorrendo desde a promulgação da CF/88. Especificamente, resta claro que são os Municípios os entes beneficiados em maior grau por tal processo.

Os dados também revelam que o Brasil, a exemplo de diversos outros Estados federais, vale-se de sua complexa estrutura de transferências intergovernamentais de receitas tributárias para reduzir o descompasso entre as responsabilidades de gasto e as receitas próprias subnacionais⁴³⁶.

Parece assentado admitir que as alterações do sistema de repartição de competências tributárias promovidas pela CF/88 foram motivadas por uma nítida tentativa de descentralizar a receita disponível do setor público⁴³⁷.

Estudo Tributário nº 15, 2006, p. 13. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/EstTributarios/default.htm>>. Acesso em: 13 de fev. 2007.

⁴³⁴ Cf. BNDES. Tributação – Carga Tributária Global – Estimativa para 2002. In: **Informe-se**, nº 54, abril de 2003, p. 13.

⁴³⁵ Cf. MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. (Orgs.) **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 447

⁴³⁶ Cf. Ibidem, p. 447; e BIRD, Richard M. **Rethinking Subnational Taxes: a new look at tax assignment**. Working Paper of the Internacional Monetary Fund n. 99/165, Washington, IMF, 1999, , p. 5. Não se pode deixar de mencionar que as principais transferências intergovernamentais, quais sejam, as relativas a impostos da União, têm perdido importância nos últimos anos, em consequência da prática adotada pelo governo federal de privilegiar as contribuições em detrimento dos impostos na composição da carga tributária.

⁴³⁷ Intensificou-se, assim, a descentralização do federalismo fiscal brasileiro, movimento iniciado desde o início da década de 1980 como reação à centralização fiscal promovida a partir de 1964. Cf. HOLANDA BARBOSA, Fernando de; HOLANDA BARBOSA, Ana Luiza Neves de. O Sistema Tributário no Brasil: reformas e mudanças. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 300.

Essa descentralização dos recursos tributários caracterizou-se, preponderantemente, como um movimento de municipalização das receitas públicas. Tal movimento, ainda que de forma pouco planejada, foi acompanhado por um processo desordenado de descentralização de encargos.

3.4.3 Retenção de Transferências Financeiras e Boa-fé

Como se constatou, as receitas tributárias transferidas configuram pilares de garantia da autonomia financeira dos entes da Federação brasileira.

Qualquer restrição imputada às transferências financeiras intergovernamentais, portanto, tem o condão de provocar grave desequilíbrio federativo, afetando diretamente a autonomia financeira dos Estados-membros e Municípios, fortemente apoiada – principalmente no caso destes últimos – em tais transferências.

Por esse motivo, são necessários mecanismos que assegurem o fiel cumprimento dos dispositivos constitucionais relativos ao repasse de recursos para os mencionados entes federativos⁴³⁸.

Nesse sentido, o artigo 160 da CF/88 dispõe ser vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nas normas constitucionais de repartição de receitas tributárias, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, incluindo-se adicionais e acréscimos relativos a impostos.

O mesmo artigo 160 excepciona tal vedação em seu parágrafo único, permitindo que a União e os Estados condicionem a entrega de recursos (i) ao pagamento de seus créditos (inclusive de suas autarquias) e (ii) ao cumprimento do disposto no artigo 198, parágrafo 2º, incisos II e III, os quais se referem à aplicação obrigatória de parte dos recursos de impostos estaduais e municipais em serviços públicos de saúde.

⁴³⁸ Cf. CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 114.

Outrossim, o parágrafo 4º do artigo 167 da CF/88 estabelece que é permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos estaduais e municipais, bem como dos recursos relativos a determinadas repartições de impostos⁴³⁹, “para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta”.

Outras exceções podem ser verificadas, ainda, com destaque para a possibilidade de bloqueio de recursos dos fundos de participação para pagamento dos débitos previdenciários estaduais e municipais anteriores a 1988 (parágrafo 4º do artigo 57 do ADCT).

A partir dessas breves linha é possível constatar há diversas hipóteses previstas no ordenamento brasileiro para o bloqueio, a retenção ou a entrega em garantia dos recursos relativos à repartição de receitas tributárias, hipóteses estas que podem dar margem a abusos tendentes a comprometer a autonomia financeira dos Estados-membros e Municípios pátrios⁴⁴⁰.

O STF já se pronunciou reconhecendo que a retenção do repasse de parcelas de receitas tributárias repartidas é legítima como medida condicional “até a regularização do débito”, situação em que não se fere o pacto federativo e a autonomia dos Estados-membros e Municípios⁴⁴¹.

Nesse ponto, surge a necessidade de examinar se seria admissível que a retenção das receitas tributárias fosse empregada como mecanismo para *saldar* a dívida do ente federativo credor, deixando de configurar mera medida condicionada ao pagamento dos débitos do ente beneficiário dos respectivos recursos.

⁴³⁹ Essas repartições são disciplinadas pelos artigos 157, 158 e 159, I, a e b, e II, todos da CF/88.

⁴⁴⁰ Cf. CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 116.

⁴⁴¹ ADI nº 1.106/SE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 05/09/02, DJ de 13-12-02, p. 38. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 10 set. 2007. No mesmo sentido, MS/DF nº 24269, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 14/11/02, DJ de 13-12-02, p. 60. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 10 set. 2007.

Isso porque, consoante observa JOSÉ MAURÍCIO CONTI, “dada a situação de dificuldade financeira que assola grande parte dos Estados e Municípios, não é incomum que a União proceda ao bloqueio das cotas a serem repassadas por não terem os beneficiários saldado suas dívidas”⁴⁴².

No início de 1999, como lembra o autor citado, a União decidiu bloquear recursos que seriam repassados aos governos dos Estados-membros de Minas Gerais e Rio Grande do Sul, gerando inúmeros conflitos políticos e motivando, inclusive, processos judiciais contestando a legitimidade de tal bloqueio⁴⁴³.

Para que se examine a questão proposta, analisar-se-ão separadamente os dois principais dispositivos constitucionais que disciplinam a questão já mencionados acima.

Primeiramente, cabe notar que a regra estabelecida pelo artigo 160 da CF/88 é a da proibição de imposição de restrições à transferência de recursos às unidades federadas. A legitimidade dos entes maiores da Federação em relação às receitas tributárias transferidas não significa titularidade, mas mera obrigação de arrecadação e repasse⁴⁴⁴.

O texto desse artigo, conforme ensina REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, permite que em situações excepcionais os entes federados maiores *condicionem* a entrega dos recursos, o que não confere a tais entes o poder de retê-los para promover o auto-pagamento de créditos que eventualmente possuam com os entes menores⁴⁴⁵.

Qualquer interpretação que busque identificar nesse dispositivo uma autorização à utilização dos recursos, adverte JOSÉ MAURÍCIO CONTI, seria extensiva e, diante dos princípios que balizam a Federação brasileira, inadmissível⁴⁴⁶.

Já em relação ao parágrafo 4º do artigo 167 da CF/88, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, com raciocínio análogo àquele relativo ao artigo 160, entende que se trata de mera permissão de *vinculação* dos referidos recursos para a garantia do cumprimento de

⁴⁴² Cf. CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 117.

⁴⁴³ Cf. Ibidem, p. 117.

⁴⁴⁴ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 282.

⁴⁴⁵ Cf. Ibidem, p. 282.

obrigações contratuais, não abrindo qualquer possibilidade de utilização deles para a satisfação do créditos dos entes federativos maiores⁴⁴⁷.

Assim, o inciso II do parágrafo 1º do artigo da LRF teria extrapolado os limites previstos na CF/88⁴⁴⁸, pois tal dispositivo, disciplinando as contragarantias exigidas pela União a Estados-membros e Municípios ou por Estados-membros a Municípios, prevê a vinculação das receitas tributárias “com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida”.

Em qualquer situação, a forma adequada para que os entes maiores da Federação exijam pagamentos devidos pelos entes menores é a apuração da liquidez do crédito pelo Poder Judiciário, com a conseqüente sujeição à expedição de precatórios⁴⁴⁹.

Conclui-se, portanto, que as exceções constitucionais à vedação de imposição de restrições às transferências obrigatórias de recursos tributários não permitem, de modo algum, a satisfação direta de débitos dos entes federativos maiores com créditos, relativos a tais transferências, dos entes menores.

A vinculação e o condicionamento de receitas tributárias transferidas serve apenas para que se garanta o pagamento dos mencionados débitos, não configurando uma pretensa superioridade – juridicamente absurda e desconexa – de um ente federado sobre os demais⁴⁵⁰.

Os recursos a serem transferidos, quando sujeitos a condição ou vinculação, devem ser mantidos depositados na conta bancária respectiva, em favor das unidades federativas beneficiárias (as quais não poderão retirá-los), até que sejam saldadas as dívidas que deram causa à autorização para tais restrições⁴⁵¹.

⁴⁴⁶ Cf. CONTI, José Maurício, op. cit., p. 121.

⁴⁴⁷ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 285.

⁴⁴⁸ Cf. CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 124.

⁴⁴⁹ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de, op. cit., p. 283.

⁴⁵⁰ Cf. Ibidem, p. 286.

⁴⁵¹ Cf. CONTI, José Maurício, op. cit., p. 121.

Assim, qualquer tentativa, por parte de um ente maior da Federação, de *utilizar* em seu próprio interesse recursos de receitas tributárias alheias retidos, pertencentes que são aos entes federativos menores, deve ser considerada como uma violação ao princípio da boa-fé objetiva.

De fato, a auto-satisfação de créditos mediante a utilização de tais recursos implica negar aos entes federativos afetados a possibilidade de apresentar defesa judicial voltada a contestar a legitimidade da respectiva cobrança.

Tal defesa poderia centrar-se em um dos seguintes argumentos: (i) impossibilidade material do pagamento, por insuficiência de recursos; (ii) divergência sobre o montante do débito; ou (iii) ilegitimidade do título de cobrança deste débito⁴⁵².

Semelhante auto-satisfação de créditos atingiria mortalmente a autonomia desses entes, colocando-os à mercê das incertezas e inseguranças do jogo político das esferas de governo responsáveis pela arrecadação de receitas tributárias repartidas.

Facilmente se constata que se estaria diante de uma conduta, por parte dos entes retentores dos recursos em tela, contrária aos valores da boa-fé objetiva, princípio que, conforme se explicitou nos capítulos anteriores, pressupõe lealdade, honradez e retidão nas condutas dos agentes públicos, tanto quanto nas das partes privadas.

Aplicando-se tais valores ao contexto da Federação, pode-se afirmar que os entes que a compõem devem manter entre si relações marcadas por um espírito de colaboração, necessário à busca dos fins comuns que os unem.

Esse espírito é particularmente relevante no caso da Federação brasileira, que continua a ser marcada por desequilíbrios regionais profundos, os quais exigem um papel efetivo do Estado na função de diminuição das iniquidades.

⁴⁵² Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 283.

Um dos fins fundamentais da *República Federativa*, nos termos do art. 3º da CF/88, é a promoção do bem-estar de todos, da erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais regionais, valores cuja promoção exige a cooperação entre os entes federados⁴⁵³.

Para que o sistema de repartição de receitas tributárias possa ser justo e apropriado à mitigação das desigualdades na Federação, parece correto reconhecer a necessidade de tal sistema prover os entes federados com recursos suficientes para a concretização das respectivas competências materiais.

Como bem ressalta FERNANDO REZENDE, as próprias limitações à autonomia financeira dos entes da Federação põem em evidência a necessidade de estreitamento dos laços de cooperação entre tais entes⁴⁵⁴.

A auto-satisfação de créditos mediante a retenção de receitas tributárias transferidas seria de todo incompatível com essa necessidade de cooperação entre os entes que compõem a Federação pátria.

A conduta aventada, assim, significaria um retrocesso inadmissível no processo histórico de federalização no Brasil, processo este que, consoante ressalta TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., é marcado por uma passagem progressiva de uma tônica segregacionista – na qual se insistia na autonomia das unidades parciais – para um federalismo orgânico, com a tônica da cooperação⁴⁵⁵.

Esse federalismo orgânico e cooperativo pode ser nitidamente notado na atual estrutura de discriminação de competências tributárias, que demanda ampla cooperação financeira ao regular as relações recíprocas resultantes do exercício destas competências pelos entes federados⁴⁵⁶.

⁴⁵³ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.). **Direito tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 277-278.

⁴⁵⁴ Cf. REZENDE, Fernando. Globalização, Federalismo e Tributação. In: **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 20, 1999, p. 18.

⁴⁵⁵ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio, op. cit., p. 277.

⁴⁵⁶ Cf. Ibidem, p. 277.

Na excelente síntese do sociólogo jurídico francês LEROY, mais do que uma simples mecânica de divisão das finanças públicas, a problemática do federalismo fiscal envolve a lógica dos atores institucionais no jogo do poder financeiro. Este jogo é estruturado por variáveis econômicas (globais ou adstritas a um dos entes federativos), técnico-jurídicas e políticas, que implicam complexas negociações entre os entes da Federação⁴⁵⁷.

Os vetores de autonomia financeira dos entes da Federação hão de ser concretizados por normas jurídicas, para que possam alcançar o objetivo da justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e a necessária correção de desigualdades⁴⁵⁸.

Nesse passo, os referidos vetores de autonomia financeira precisam estar em consonância com a boa-fé objetiva, princípio que, dentre outras funções, impõe aos entes federativos deveres de atuação, leal, colaborativa e previsível.

Nem se poderia cogitar de conclusão diversa, pois no contexto da deturpação federativa brasileira, como nota REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, bastaria “um dispositivo constitucional que estabeleça poder a União dispor, da forma que quiser, de todos os recursos que arrecada ou da execução das contragarantias dadas, para que estabelecesse sua superioridades federativa”⁴⁵⁹.

Essa busca de superioridade federativa, que prejudicaria a autonomia financeira dos demais entes federativos, não pode ser considerada compatível com os já referidos valores da boa-fé objetiva, motivo pelo qual merece repúdio.

⁴⁵⁷ Cf. LEROY, Marc. **La sociologie de l'impôt** Paris: Presse Universitaires de France, 2002, p. 26.

⁴⁵⁸ Cf. CASALTA NABAIS, José. O Regime das Finanças Locais em Portugal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 569.

⁴⁵⁹ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 284.

3.5 Crédito Público

O crédito público insere-se nos meios de que o Estado dispõe para a arrecadação de recursos, sendo comumente referido por “empréstimo público”⁴⁶⁰ ou “dívida pública”⁴⁶¹. Tendo em vista que a distinção da significação técnica de cada um destes termos não oferece relevância prática para o presente estudo, eles serão tomados como equivalentes.

Ainda que a rigor não se enquadre na noção técnica de receita, o crédito público perdeu nas últimas décadas o caráter de medida extraordinária, passando a constituir uma fonte normal de ingressos para o Estado⁴⁶².

De acordo com o inciso III do artigo 29 da Lei de Responsabilidade Fiscal, as operações de crédito (público, evidentemente) são aquelas que compreendem “compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros”.

A celebração de operações de crédito público dá-se mediante atos de competência de agentes do Poder Executivo, que firmam os respectivos contratos e emitem os títulos necessários. Contudo, somente o Poder Legislativo possui competência constitucional⁴⁶³ para autorizar a prática de tais atos, através da promulgação de uma lei para tanto. Esta dualidade de competências tem suscitado controvérsias acerca do caráter jurídico do instituto ora tratado.

⁴⁶⁰ Cf. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: RT, 1973, p. 5.

⁴⁶¹ De fato, a designação “dívida pública” refere-se ao fato de o Estado, recorrendo ao crédito público, fazer-se devedor. Cf. *Ibidem*, p. 13. Trata-se de noção restrita e previamente delimitada, abrangendo apenas os empréstimos públicos e as respectivas concessões de garantias e avais. Cf. LOBO TORRES (Curso), p. 215. O fenômeno do endividamento, como ressalta SAINZ DE BUJANDA, situa-se em um momento lógico posterior ao crédito. Cf. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 308.

⁴⁶² Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 103; Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. II. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 954; e LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 214. Tecnicamente, o crédito público é simples movimento de caixa ou ingresso, pois não cria valores novos para o patrimônio público, o que o afasta da noção de receita pública. Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 459.

⁴⁶³ Cf. artigo 165, §8º, da CF/88.

De fato, a definição da natureza jurídica do crédito público, questão de ampla relevância para o estudo em tela, é objeto de caloroso debate entre os especialistas do Direito financeiro, como se exporá adiante.

As controvérsias sobre a referida natureza jurídica, segundo RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “sem embargos das pequenas divergências, podem ser sumarizadas entre as que entendem ser o empréstimo *obrigação unilateral autônoma de direito público*, ou *contrato*, seja de *direito privado* ou de *direito público*”⁴⁶⁴.

A primeira corrente, que será explicitada abaixo, entende ser o crédito público dotado de natureza de obrigação unilateral autônoma de direito público, caracterizando tal operação como um ato de soberania.

Como fundamentos mais relevantes dessa corrente podem-se apontar os seguintes: (i) a lei seria o instrumento de previsão e regulação do crédito público; (ii) não haveria pessoa determinada em favor da qual se estabelecem as obrigações; (iii) não existiria acordo de vontades, pois os empréstimos decorreriam de títulos lançados ao mercado⁴⁶⁵.

Nesse contexto, entende FONROUGE, a posição contratualista seria inaceitável, pois a obrigação assumida pelo Estado devedor fundamentar-se-ia, pura e exclusivamente, na confiança que ele inspira nos credores. As garantias eventualmente acordadas pelas partes, além de vexatórias para a dignidade nacional, seriam inoperantes na prática, em virtude da ausência de meios lícitos para torná-las efetivas⁴⁶⁶.

Dentre os autores que defendem a caracterização do crédito público como um ato de soberania do Estado podem ser citados INGROSSO⁴⁶⁷, GRIZZOTTI⁴⁶⁸ e o já citado. FONROUGE⁴⁶⁹.

⁴⁶⁴ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Empréstimos Públicos no Brasil. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 235.

⁴⁶⁵ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 116.

⁴⁶⁶ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. II. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 980-981. O financista argentino afirma que nem em hipótese seria possível cogitar acerca da existência de um tribunal competente para julgar atos de soberania.

⁴⁶⁷ Cf. INGROSSO, Gustavo. **Istituzioni di diritto finanziario**. Vol. III. Napoli: Jovene, 1946, p. 122.

A chamada “doutrina Drago” apoiava-se nessa teoria, ao recusar a possibilidade de invasão pelos países credores do território das nações devedoras. No ano de 1902, uma esquadra mista da Inglaterra, Alemanha e Itália lançou uma operação de bombardeio e bloqueio naval de portos da Venezuela, com o intuito de demonstrar apoio político e militar aos credores estrangeiros insatisfeitos com o não-pagamento de empréstimos internacionais determinado pelo ditador Cipriano Castro. Em meio à comoção internacional causada pela tentativa de coagir o governo venezuelano a quitar seus débitos, o Ministro do Exterior da Argentina, Luís Maria Drago, assinou célebre nota de desaprovação levada ao governo dos EUA, alegando que nenhum débito poderia ser coletado de um Estado soberano das Américas mediante o emprego de força militar⁴⁷⁰.

Não parece adequada a visão de que o crédito público é puro ato de soberania, uma vez que a autorização legislativa para a contratação do empréstimo (esta sim manifestação de ato de soberania) difere do ato de concretização desta operação, que resulta da livre vontade dos contratantes⁴⁷¹.

Outrossim, essa primeira teoria esbarra no problema de que o crédito público, se fosse realmente puro ato de soberania estatal, não poderia admitir execução forçada, tanto no âmbito interno quanto no internacional. Essa conclusão, defendida pelos partidários de tal teoria, certamente não corresponde à práxis jurídica⁴⁷², tampouco à moderna concepção de soberania⁴⁷³.

⁴⁶⁸ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Primi elementi di scienza delle finanze**. 5ª ed., revisada por Giannino Parravicini. Milano: Giuffrè, 1962, p. 231.

⁴⁶⁹ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. II. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 981.

⁴⁷⁰ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 501-503. A doutrina Drago – que foi discutida no Congresso Pan-Americano de 1906 e levada à Conferência de Haia em 1907 – pode ser considerada um desdobramento da tese Calvo, pela qual a Argentina, quase três décadas antes, condenava a intervenção de governos estrangeiros nos negócios argentinos. Como afirma o autor, “qualquer que seja o valor a atribuir-se à tese Drago, certo é que a cobrança de dívidas externas, pela força militar, em apoio dos súditos credores, parece ter desaparecido para sempre da vida internacional”, sendo que “o acordo amigável por entendimentos entre o governo falido e as associações de credores [...] e o arbitramento ou julgamento pela Corte Internacional vem sendo a regra, depois do melancólico episódio da Venezuela”. Para uma análise da doutrina Drago cf. também Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 582; e FONROUGE, Carlos M. Giuliani, op. cit., p. 975-976.

⁴⁷¹ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de, op. cit., p. 583.

⁴⁷² Cf. Ibidem, p. 583. No mesmo sentido, FALCÃO, Amílcar de Araújo. Natureza Contratual dos Empréstimos Públicos. In: **Revista de Direito Público**, nº 13, 1970, p. 12.

⁴⁷³ Hodiernamente se admite que soberania, noção que já chegou a ser considerada pelos tratadistas clássicos como o poder absoluto dos Estados, encontra limites na ordem jurídica internacional. Cf. SCHOUERI, Luís

Um segundo posicionamento encontrado na doutrina especializada considera o crédito público uma modalidade de contrato de direito privado, reconhecendo que ele nasce da vontade das partes (salvo o empréstimo forçado, que seria uma deformação do instituto)⁴⁷⁴ e encontra disciplina nas normas de direito civil que regulam o mútuo⁴⁷⁵.

Essa teoria não admite a diferenciação entre o crédito público e os contratos de empréstimo celebrados entre particulares, defendendo que muitas das diferenças comumente apontadas seriam meras disposições de liberalidade das partes, já que nas convenções privadas elas poderiam também adotar condições especiais análogas àquelas exigidas pelo Poder público⁴⁷⁶.

Ao lado de alguns célebres juristas da segunda metade do século XIX⁴⁷⁷, um dos modernos defensores dessa teoria é o argentino HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS⁴⁷⁸.

Por fim, a terceira corrente entende que o crédito público consiste em espécie de contrato de direito público, corrente de maior prestígio na doutrina, com o apoio de TROTABAS e COTTERET⁴⁷⁹ na França, FERREIRO LAPATZA⁴⁸⁰ e SAINZ DE BUJANDA⁴⁸¹ na Espanha, JARACH na Argentina⁴⁸² e, no Brasil, GERALDO DE ATALIBA NOGUEIRA⁴⁸³,

Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. In: **Direito tributário Atual**, nº 17, 2003, São Paulo: Dialética, p. 21-22.

⁴⁷⁴ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 117.

⁴⁷⁵ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 216.

⁴⁷⁶ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario, op. cit., p. 117.

⁴⁷⁷ De acordo com RICARDO LOBO TORRES, LABAND e GRAZIANI destacaram-se por defender esse posicionamento. Cf. op. cit., p. 216.

⁴⁷⁸ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario, op. cit., p. 117.

⁴⁷⁹ Cf. COTTERET, Jean-Marie; TROTABAS, Louis. **Droit budgétaire et comptabilité publique**. 5ª ed. Paris: Dalloz, 1995, p. 162 e 167.

⁴⁸⁰ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 268-273.

⁴⁸¹ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 329.

⁴⁸² Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 878.

⁴⁸³ Cf. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: RT, 1973, p. 18.

AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁴⁸⁴, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA⁴⁸⁵ e RICARDO LOBO TORRES⁴⁸⁶.

Essa corrente acertadamente adverte que há que se considerar a complexidade do instituto jurídico do empréstimo público, constituído por dois atos jurídicos que, embora relacionados, são autônomos. O primeiro destes atos compreende a autorização legislativa para o empréstimo, manifestação unilateral do Estado, portanto. Já o segundo ato, qual seja, o da contratação do empréstimo em si, resulta de acordo bilateral de vontades do credor e do devedor⁴⁸⁷.

Consoante observam TROTABAS e COTTERET, não obstante o crédito público tenha origem legal, o regime jurídico que se estabelece entre o Estado mutuário e o sujeito mutuante submete-se ao acordo de vontade das partes, o que revela de forma nítida a natureza contratual do instituto⁴⁸⁸.

Como consequência, afirmam os financistas franceses, todas as teorias que buscam caracterizar o crédito público como ato de soberania do Estado, careceriam de fundamentação jurídica⁴⁸⁹.

Assim, parece correto admitir que o empréstimo público não se caracteriza como obrigação unilateral de direito público, porquanto a autorização legislativa para que tal empréstimo seja contraído pelo Estado não se confunde com a contratação da operação em si.

⁴⁸⁴ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Natureza Contratual dos Empréstimos Públicos. In: **Revista de Direito Público**, nº 13, 1970, p. 12.

⁴⁸⁵ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 236.

⁴⁸⁶ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 216.

⁴⁸⁷ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 254 e 259; e OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Empréstimos Públicos no Brasil. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 235.

⁴⁸⁸ Cf. COTTERET, Jean-Marie; TROTABAS, Louis. **Droit budgétaire et comptabilité publique**. 5ª ed. Paris: Dalloz, 1995, p. 167.

⁴⁸⁹ Cf. Ibidem, p. 167.

Logo, a natureza jurídica do crédito público, conforme esclarece GERALDO DE ATALIBA NOGUEIRA, seria contratual, mais especificamente da categoria do mútuo, com a peculiaridade de o mutuário ser pessoa submetida a regime de direito público⁴⁹⁰.

Diversos são os elementos que podem ser apontados como determinantes para o enquadramento do contrato de empréstimo público como contrato de Direito Público⁴⁹¹, podendo-se destacar os seguintes: (i) necessidade de previsão orçamentária⁴⁹²; (ii) exigência de disposição legal específica; (iii) obrigatoriedade de autorização e controle do Senado Federal; (iv) finalidade fundada no interesse público; (v) possibilidade de alteração unilateral de determinadas cláusulas, se houver previsão legal autorizando-a; (vi) sujeição a prestação de contas; (vii) inviabilidade de execução específica; (viii) possibilidade de rescisão unilateral (resgate antecipado); e (ix) submissão a sanção, quando o título não for apresentado no prazo especificado⁴⁹³.

Como revelam esses elementos, a participação da pessoa pública como sujeito passivo da relação jurídica de empréstimo confere contornos particulares ao instituto sob análise, diferenciando-o dos contratos semelhantes celebrados entre particulares⁴⁹⁴.

Uma vez examinadas a polêmica questão da natureza jurídica do crédito público, proceder-se-á – com base na defesa da corrente que defende ser este um contrato de direito público – à análise da extensão do princípio da boa-fé objetiva ao referido instituto.

⁴⁹⁰ Cf. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: RT, 1973, p. 6.

⁴⁹¹ O termo adequado é “contrato de direito público”, afirma Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 586, e não “contrato administrativo”, porquanto este último sempre prevê a rescisão unilateral e possibilidade de alteração unilateral das cláusulas, previsões que não são inerentes aos contratos de crédito público.

⁴⁹² No Estado moderno os empréstimos não são têm o caráter de medida extraordinária, motivo pelo qual devem ingressar no orçamento fiscal, sem que esta inserção prejudique o princípio da exclusividade orçamentária, previsto no art. 165, §8º, da CF/88. Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 214. De fato, este dispositivo, ao determinar que “a lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à previsão de receita e à fixação de despesa”, expressamente dispõe que não se incluem na vedação “a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita”.

⁴⁹³ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Empréstimos Públicos no Brasil**. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 236.

⁴⁹⁴ Cf. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo, op. cit., p. 27.

Essa extensão pode ser justificada por dois argumentos complementares, os quais serão explorados a seguir: (i) a relevância da confiança como pressuposto da contratação de operação financeira de tal natureza; e (ii) a natureza contratual do instituto.

Quanto ao primeiro argumento, cabe notar que um componente importantíssimo do crédito público é a confiança que o ente público deve inspirar, atuando com seriedade e constância e cumprimento de modo escrupuloso e diligente os respectivos compromissos assumidos⁴⁹⁵.

Alude-se, portanto, à possibilidade de um ente público aproveitar a confiança gerada em outros sujeitos de direito – público ou privado – para obter meios de financiamento das necessidades públicas que ele possua, consoante afirmam SAINZ DE BUJANDA⁴⁹⁶ e FERREIRO LAPATZA⁴⁹⁷.

Não por acaso, a própria origem etimológica de “crédito” é encontrada no latim *creditum*, substantivo derivado do verbo *credere*, o qual significa “ter confiança ou fé”⁴⁹⁸, no caso em tela, na solvabilidade do Estado⁴⁹⁹.

A liberdade de contratar somente será exercida se presente tal elemento fundamental para o contrato, a confiança de que o devedor honrará a dívida, usando seus recursos para efetivamente pagar o débito⁵⁰⁰. Logo, o mutuante somente celebrará o contrato quando tiver razoável certeza de que receberá seu crédito⁵⁰¹.

⁴⁹⁵ Cf. COTERRET, Jean-Marie; TROTABAS, Louis. **Droit budgétaire et comptabilité publique**. 5ª ed. Paris: Dalloz, 1995, p. 145; e VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 103.

⁴⁹⁶ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 308.

⁴⁹⁷ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 235. O autor, não obstante, pondera que pode haver operação de crédito sem confiança quando a liberdade de atuação das partes seja reduzida, por exemplo, em virtude de uma norma jurídica.

⁴⁹⁸ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario, op. cit., p. 103.

⁴⁹⁹ Cf. COTERRET, Jean-Marie; TROTABAS, Louis, op. cit., p. 145; e FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. II. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 953. A importância do elemento confiança no crédito público é potencializada pela impenhorabilidade dos bens públicos.

⁵⁰⁰ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 587-588; e FONROUGE, Carlos M. Giuliani, op. cit., p. 953.

⁵⁰¹ Cf. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: RT, 1973, p. 10.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, inclusive, defende a responsabilidade mútua (entre credor e devedor) por empréstimos arriscados, contratados sem as devidas cautelas, como aqueles concedidos a países com notáveis dificuldades de honrar seus compromissos⁵⁰².

O elemento de confiança presente no crédito, sob ponto de vista subjetivo, não repousa somente sobre a pessoa do Estado como um todo, pois muito da confiança que o Estado gera vem dos administradores e da seriedade e lealdade das políticas que exercem⁵⁰³.

A confiança, sob esse ponto de vista subjetivo, corresponde à qualidade que os agentes do Estado têm de inspirar em terceiros a fé e a crença de que usarão os elementos objetivos necessários para saldar o débito⁵⁰⁴.

O elemento subjetivo do contrato sob análise reside na relação de confiança entre as partes, a qual exige a manutenção das legítimas expectativas delas, notadamente no que diz respeito ao cumprimento das obrigações estipuladas⁵⁰⁵.

Outrossim, a caracterização do crédito público como figura contratual traz consigo um segundo argumento para a aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva, a incidir sobre as condutas das partes de forma semelhante à do direito obrigacional.

Com efeito, segundo GERALDO ATALIBA NOGUEIRA, os empréstimos públicos essencialmente submetem-se aos mesmos princípios jurídicos que orientam os empréstimos privados, ainda que cada um destes institutos sujeite-se a tratamento jurídico separado⁵⁰⁶.

⁵⁰² Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 569.

⁵⁰³ Cf. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: RT, 1973, p. 22.

⁵⁰⁴ Cf. Ibidem, p. 16.

⁵⁰⁵ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Empréstimos Públicos no Brasil. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 236.

⁵⁰⁶ Cf. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: RT, 1973, p. 27. O autor ainda também aponta ao “direito financeiro são extensíveis – como regra geral – os princípios que informam as figuras obrigacionais elaboradas e desenvolvidas pela doutrina privatista”, podem ser aproveitadas “a literatura e as sistematizações de direito privado para o estudo do crédito público, com as adaptações que as peculiaridades deste impõem” (p. 11).

Assim, as operações de crédito público devem ser pautadas pelos valores de lealdade, coerência e colaboração que inspiram o princípio da boa-fé objetiva, conforme restou demonstrado acima.

Uma vez estabelecida a aplicabilidade da boa-fé objetiva ao crédito público, passar-se-á a examinar as manifestações concretas mais relevantes deste princípio no tema em tela, bem com as consequências jurídicas destas manifestações.

A obrigatoriedade da convenção, pressuposta pela boa-fé, implica a possibilidade de o particular acionar judicialmente o Estado em não-cumprimento dos compromissos estabelecidos no contrato de crédito público⁵⁰⁷.

Sobre o empréstimo público, contrato fundado na credibilidade e na confiança, repercutem os valores da *seriedade* e da *irretratabilidade* da promessa, conforme observa RICARDO LOBO TORRES⁵⁰⁸, valores estes podem ser facilmente relacionados ao princípio da boa-fé, porquanto configuram condutas objetivas exigidas das partes por este princípio.

Interessante situação, vislumbrada por REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, concerne à possibilidade de celebração de contrato sem autorização legislativa, em que se questiona a vinculação por parte do Estado em relação ao que foi contratado⁵⁰⁹.

Segundo o mencionado autor, a contratação do empréstimo público é baseada no princípio básico que lhe é inerente, qual seja, a confiança de que a operação tem autorização legislativa, que houve regular provimento do agente no cargo público e que o título será resgatado no prazo e nas condições acordadas⁵¹⁰.

⁵⁰⁷ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 587.

⁵⁰⁸ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 215.

⁵⁰⁹ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Empréstimos Públicos no Brasil. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 243.

⁵¹⁰ Cf. Ibidem, p. 243.

Essa solução coaduna-se com a tradicional doutrina da “aparência de legitimidade”, segundo a qual os atos do Poder público devem ser considerados válidos mesmo quando praticados por funcionários despidos de competência para promovê-los⁵¹¹.

Assim, deve prevalecer o princípio da boa-fé, a proteger a legítima expectativa do contratante que acredita estar o agente do Estado deste devidamente autorizado a celebrar o contrato, motivo pelo qual não se pode admitir que o primeiro sofra qualquer prejuízo oriundo da falta de autorização legislativa para o empréstimo público⁵¹².

Examinando questão semelhante, ALIOMAR BALEIRO sugere que a consequência prática para os subscritores de contrato defeituoso de empréstimo, quando tenham agido de boa-fé, deve ser a condenação do Estado à restituição do quanto tenha recebido⁵¹³.

Ressalte-se ser merecedora de proteção pela boa-fé objetiva a confiança gerada na pessoas em virtude da presunção de legitimidade dos atos do Poder público, e não propriamente a “aparência” destes atos⁵¹⁴.

A boa-fé também exerce papel fundamental no que concerne às diversas situações em que a dívida assumida pelo Estado quando da contratação do crédito público deixa de ser paga.

No caso de não-pagamento da dívida por parte de ente público brasileiro, o credor tem o direito de executar o crédito perante os tribunais do País, sendo necessário, para tanto, observar o local de pagamento e a exigência de pagamento segundo o regime dos precatórios no caso de condenação. Não se pode recorrer à execução forçada (modalidade que se inicia com a penhora dos bens do devedor), tampouco à execução comum, tendo em vista que os bens públicos são impenhoráveis, inalienáveis e imprescritíveis⁵¹⁵.

⁵¹¹ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 237, 2004, p. 273.

⁵¹² Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Empréstimos Públicos no Brasil. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 243.

⁵¹³ Cf. BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 490.

⁵¹⁴ Cf. COUTO E SILVA, Almiro, op. cit., p. 273.

⁵¹⁵ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 600.

O inadimplemento, não obstante, pode ter diversos fundamentos, os quais precisam ser compreendidos para que se possa discutir a aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva.

Dentre as modalidades de não-pagamento do crédito público podem ser destacadas o repúdio (rejeição da dívida), a mora (atraso transitório), a moratória (atraso a longo prazo), a bancarrota (suspensão com prazo indefinido dos pagamentos) e o *default* (quando se deixa de pagar mas não declara expressamente a moratória, como ocorreu na Argentina em 2001)⁵¹⁶.

O repúdio à dívida fundada no crédito público é uma forma direta de descumprimento às respectivas obrigações assumidas, em que o Estado declara solenemente (e unilateralmente) que não cumprirá as obrigações do respectivo contrato⁵¹⁷.

Essa declaração, esclarecem VILLEGAS⁵¹⁸ e FONROUGE⁵¹⁹, corresponde a uma atitude deliberada que importa em lesão ao princípio da boa-fé, manchando a confiança de terceiros no crédito do Estado, consoante observa GRIZIOTTI⁵²⁰.

Podem-se apontar três célebres episódios históricos em que o repúdio foi adotado: os E.U.A. repudiaram as dívidas dos Estados Confederados logo após a Guerra de Secessão; a Inglaterra repudiou as dívidas da África do Sul após a guerra travada entre ambos os países; e a Rússia, com o advento da Revolução Bolchevique, repudiou as dívidas contraídas durante o czarismo⁵²¹.

O repúdio difere das demais situações de não-pagamento, nas quais o descumprimento do contrato de crédito público resulta de carência ou insuficiência de

⁵¹⁶ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 123.

⁵¹⁷ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 285; e FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. II. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 999.

⁵¹⁸ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario, op. cit., p. 123.

⁵¹⁹ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani, op. cit., p. 999.

⁵²⁰ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Primi elementi di scienza delle finanze**. 5ª ed., revisada por Giannino Parravicini. Milano: Giuffrè, 1962, p. 330.

⁵²¹ Cf. Ibidem, p. 330; VILLEGAS, Héctor Belisario, op. cit., p. 123; FONROUGE, Carlos M. Giuliani, op. cit., p. 999; e OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 580.

recursos para atender de modo adequado às obrigações assumidas pelo Estado⁵²². Essas situações podem ser causadas por circunstâncias de ordem interna ou internacional, as quais costumam estar especialmente relacionadas a graves desajustes econômico-financeiros (e.g., guerras e crises sistêmicas internacionais)⁵²³.

Como se anteviu, quando a suspensão é transitória, resumindo-se brevemente o pagamento da dívida relacionada ao crédito público, fala-se em simples *mora*; de outra parte, eventual interrupção que se prolongue por lapso considerável de tempo será considerada *moratória*. Nos raros casos em que a moratória persistir por tempo indefinido, sem que possa vislumbrar a retomada do pagamento em um prazo razoavelmente previsto, estar-se-á diante de *bancarrota* (ou falência)⁵²⁴.

Se as bancarrota verdadeiras são raras, constata ALIOMAR BALEEIRO, mais comuns são as situações de falência *sournoise* (“hipócrita”), em que o Estado devedor vale-se de pretextos e expedientes indiretos para escapar do pagamento – total ou parcial – dos compromissos assumidos⁵²⁵.

Essa fuga injustificada de dívidas assumidas, resta claro, viola frontalmente o dever de atuar consoante a boa-fé que dele se espera, porquanto frustra qualquer legítima expectativa depositada pelo credor na conduta leal e honesta do Estado.

A falência *sournoise*, portanto, parece se assemelhar ao repúdio, uma vez que em ambos os casos – reconhecidas as diferenças específicas relativas às alegações sobre o não-pagamento – o Estado deixa de cumprir os compromissos contratados por mera liberalidade, sem que haja carência ou insuficiência de recursos, configurando lesão ao princípio da boa-fé objetiva.

Pelo mesmo fundamento – de lesão à boa-fé – não se pode admitir que, nos contratos de crédito público, o Estado pretenda forçar o credor a aceitar forma diversa de

⁵²² Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, p. 123.

⁵²³ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. II. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 1000.

⁵²⁴ Cf. Ibidem, p. 1000.

⁵²⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 490.

pagamento ou redução dos juros, situações que, para FERREIRO LAPATZA, normalmente correspondem a repúdios parciais da dívida⁵²⁶.

Tais alterações deliberadas e arbitrárias das condições em que se contratou o crédito público dariam ensejo à responsabilização do Estado devedor pelos prejuízos sofridos pelo credor, efeito que até mesmo os defensores da teoria do ato de soberania admitem ser possível⁵²⁷.

Finalmente, nos casos de operações internacionais de crédito público, a aplicabilidade da boa-fé objetiva encontra um segundo fundamento, já que, como se viu anteriormente, tal instituto é “princípio de direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas”.

Os princípios de direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas são fonte do direito internacional, conforme se infere da leitura do art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça⁵²⁸.

Sob uma perspectiva sistemática, pode-se afirmar que a boa-fé enquadra-se entre os mencionados princípios de Direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas, fonte, portanto, de direito internacional⁵²⁹.

Atualmente a boa-fé afirma-se como norma de comportamento dos Estados, seja em sede de formação, interpretação e execução dos tratados, seja em sede de interpretação e aplicação do direito internacional consuetudinário⁵³⁰.

⁵²⁶ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 285.

⁵²⁷ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 1000.

⁵²⁸ Cf. ODENINO, Alberto. **Pacta sunt servanda e buona fede nell'applicazione dei trattati internazionali – Spunti ricostruttivi**. Torino: Giapichelli, 2003, p. 19; e O'CONNOR, J. F. **Good Faith in International Law**. Dartmouth: Oldershot, 1991, p. 75.

⁵²⁹ Cf. VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 3ª ed. The Hague – London – Boston: Kluwer Law, 1997, p. 66.

⁵³⁰ Cf. CONFORTI, Benedeto. Buona fede e diritto internazionale. In: **Il principio de buona fede**. Milano: Giuffrè, 1985, p. 90.

Como bem aponta O'CONNOR, a aplicação do princípio da boa-fé no direito internacional deve ser pautada pelos padrões de honestidade, retidão e razoabilidade, conforme prevalecentes na comunidade internacional à respectiva época⁵³¹.

ÁLVARO VILLAÇA DE AZEVEDO, em estudo sobre os contratos de crédito público celebrados pelos países em desenvolvimento, reconhece a aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva a estes contratos, considerando-a essencial em todas as fases da contratação, de modo a evitar o desequilíbrio entre as partes de tal relação jurídica⁵³².

De fato, ressalta REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, a boa-fé objetiva é princípio que incide sobre os débitos externos, traduzindo a necessária ética na relação contratual do crédito público, o qual pressupõe, como já se afirmou acima, uma relação de mútua confiança entre as partes⁵³³.

⁵³¹ Cf. O'CONNOR, J. F. **Good Faith in International Law**. Dartmouth: Oldershot, 1991, p. 124.

⁵³² Cf. VILLAÇA AZEVEDO, Álvaro. Princípios Gerais de Direito Contratual Aplicáveis à Dívida Externa dos Países em Desenvolvimento. In: **Revista dos Tribunais**, nº 718, 1995. p. 8-9.

⁵³³ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 569.

IV. Aplicação às Relações de Direito Tributário

4.1 Concessão de Incentivos Fiscais

Especificamente no que concerne à concessão de incentivos fiscais, devem ser consideradas as legítimas expectativas criadas nos administrados direta ou indiretamente atingidos por tais incentivos, as quais, quando frustradas, poderão levar à violação do princípio da boa-fé objetiva.

Para que se compreenda a referida aplicação do princípio em tela, faz-se oportuno apresentar algumas considerações propedêuticas acerca da concessão de incentivos fiscais pelo Poder público.

Em estudo lapidar sobre as normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção do Estado por indução sobre o domínio econômico, LUÍS EDUARDO SCHOUERI demonstra que estas normas podem conter estímulos ou desincentivos à atuação dos contribuintes. Enquanto na indução por estímulos o Estado propicia ao particular vantagens adicionais, na modalidade de desincentivos a indução imputa ao destinatário determinados custos específicos⁵³⁴.

No conjunto das medidas de estímulo, destacam-se os chamados incentivos (ou benefícios) fiscais, mecanismos que implicam vantagens de cunho fiscal, operacionalizadas mediante renúncias de receita por parte do Poder público, para induzir os particulares à adoção de determinados comportamentos⁵³⁵.

Dentre as principais espécies de incentivos fiscais podem ser destacadas a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a isenção e a redução de alíquotas e de base de cálculo.

⁵³⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo, 2005, p. 54.

⁵³⁵ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 370. Note-se que os benefícios fiscais também podem atender a desígnios de simplificação do sistema tributário e de definição dos fatos geradores abstratos (isenções técnicas). Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p. 207.

Os incentivos fiscais, caracterizados como autolimitações do poder tributante⁵³⁶, encontram rígida disciplina no direito tributário brasileiro, como se verá abaixo.

Segundo dispõe o artigo 14 da LRF, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, implicando renúncia de receita, deve estar acompanhada de certas medidas de cautela fiscal para que seja considerada legal⁵³⁷.

Ademais, consoante determina o parágrafo 6º do artigo 150 da CF/88, os incentivos fiscais apenas poderão ser concedidos mediante lei específica (federal, estadual ou municipal), que regule exclusivamente tal concessão. Tratando-se de incentivos fiscais relativos ao ICMS, outrossim, a alínea g do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 do mesmo diploma exige que a respectiva concessão seja realizada por convênio interestadual.

No caso da isenção, a exclusividade da lei como instrumento de veiculação é reafirmada pelo artigo 176 do CTN, segundo o qual tal incentivo fiscal “é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

No Brasil, como se vê, a proteção da confiança do contribuinte – pressuposta pela boa-fé objetiva – é reforçada pela exclusividade da lei como instrumento de concessão e delimitação de benefícios fiscais⁵³⁸. A legalidade tributária neste caso, portanto, compreende valores que apontam na mesma direção de proteção do particular prevista por aquele princípio.

⁵³⁶ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 261.

⁵³⁷ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”.

⁵³⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 275.

Outrossim, a aplicação da boa-fé objetiva princípio aos benefícios fiscais, consoante observa ALMIRO DO COUTO E SILVA, assumem particular realce nos casos em que haja assunção recíproca de compromissos pelo indivíduo e pela Administração⁵³⁹.

De fato, por vezes os incentivos fiscais são concedidos apenas para os contribuintes que adotem determinadas condutas, hipótese em que estes benefícios são designados “onerosos” ou “condicionados”.

Ao conceder um incentivo fiscal condicionado (ou oneroso), o Poder público favorece apenas aqueles contribuintes que concretamente ajam de acordo com as condições impostas pela lei que prevê tal incentivo.

Deve-se reconhecer que o contribuinte, em face da promessa de concessão de incentivo fiscal condicionado, pode ser induzido a realizar investimentos contando com o benefício do favor legal ao qual, em tese, tal sujeito faria jus.

Desse modo, o patrimônio dos particulares que pretendam usufruir de tais benefícios condicionados é diretamente afetado, porquanto se exige daqueles sujeitos o dispêndio de recursos para o preenchimento das respectivas condições de concessão destes benefícios.

A título de exemplo, pode-se apontar a situação hipotética de um contribuinte que decida investir na instalação de uma fábrica em determinado Município da Federação cuja legislação, com o intento de ampliar o mercado de trabalho local, tenha previsto a concessão de isenção de IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana), pelo prazo de quinze anos, para as empresas que decidam lá se instalar.

Ainda que se deva admitir que as decisões empresariais de instalação de plantas fabris comumente são tomadas após cuidadosa análise de diversos fatores (e.g., infraestrutura de transportes, clima, capacitação dos trabalhadores da região, localização geográfica estratégica etc.), não se pode afastar o peso da promessa de incentivo fiscal em tal processo decisório.

⁵³⁹ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento. In: **Revista de Direito Público**, nº 63, 1982, p. 33.

Coerentemente, o particular que preenche as condições impostas pelo Poder público para a concessão de benefícios fiscais onerosos deposita confiança no cumprimento das respectivas promessas do Estado, mantendo expectativas legítimas relativas à manutenção de tais benefícios.

Surge, então, a seguinte indagação: tendo em vista os custos incorridos pelos contribuintes para que os incentivos fiscais onerosos possam ser concedidos, pode o Estado revogá-los ou anulá-los livremente, frustrando a confiança e as legítimas expectativas daqueles sujeitos?

A questão em tela assume particular relevo no que diz respeito às isenções, motivo pelo qual se apresentarão abaixo considerações acerca da incidência da boa-fé objetiva sobre esta espécie de incentivo fiscal.

O CTN, no art. 178, dispõe que “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”⁵⁴⁰.

A leitura *a contrario sensu* desse dispositivo revela que o legislador do CTN criou exceção à possibilidade de revogação ou modificação das isenções, garantindo a continuidade destes benefícios, pelo prazo determinado na lei que a estabeleceu, para os contribuintes que tenham atendido às condições específicas inerentes a tal concessão.

Ainda em relação às isenções, o artigo 179 do CTN dispõe que quando elas forem concedidas em caráter individual, a respectiva efetivação, em cada caso, dependerá de despacho da autoridade administrativa, “em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão”. O parágrafo 2º desse dispositivo deixa claro que o mencionado despacho “não gera direito adquirido”.

⁵⁴⁰ Nem mesmo parece seria necessário respeitar a anterioridade (nonagesimal ou do exercício social) quanto à revogação, pois na sistemática do CTN a isenção configura uma dispensa legal ao pagamento do tributo, motivo pelo qual a revogação deste “favor legal” não implicaria a criação de nova obrigação tributária, mas mera extinção da dispensa de pagamento relativa a uma obrigação preexistente. Não obstante, este tema,

Deve-se reconhecer que as isenções fiscais condicionadas a contrapartidas por parte dos beneficiários ingressam no patrimônio jurídico destas pessoas, não podendo ser livremente revogadas pela Administração tributária, em consonância com o princípio da boa-fé objetiva⁵⁴¹.

Esse entendimento, aliás, consta da Súmula nº 544 do STF, segundo a qual “isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas”.

Também no âmbito do STJ já se decidiu que “a lei que revoga a isenção onerosa e condicional deve respeitar as situações isentivas que já se incorporaram ao patrimônio do seu titular e que ficam a salvo da tributação”, motivo pelo qual “ao legislador não é dado surpreender os contribuintes propiciando condutas para, após, atingido o desiderato, retirá-lhes o benefício”, violando a confiança fiscal⁵⁴².

Em decisão análoga, o mesmo tribunal, reconhecendo que a isenção condicionada não pode ser revogada a qualquer tempo, esclarece que “os princípios da confiança fiscal e do direito adquirido impõem respeito às situações jurídicas consolidadas ante o cumprimento dos requisitos que autorizam a fruição do benefício fiscal”⁵⁴³.

Em relação às demais renúncias de receita onerosas, além da isenção condicionada, a mesma solução – relativa à irrevogabilidade – parece aplicável, desde que os respectivos benefícios tenham se consolidado no patrimônio do contribuinte e este tenha agido de boa-fé⁵⁴⁴.

A questão anteriormente proposta, portanto, deve encontrar resposta negativa: os benefícios fiscais que gerem para os particulares expectativas legítimas, relativas à

como adverte SCHOUERI, permanece controverso na doutrina. Cf. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo, 2005, p. 270.

⁵⁴¹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. In: **Revista Fórum de Direito tributário**, nº 6, 2003, p. 16.

⁵⁴² Cf. STJ, 1ª Turma, REsp nº 390.733/DF, julg. em 07/11/2002, Rel. Min. Luiz Fux, publ. No DJ de 17/02/2003, p. 226. Disponível em <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 11 ago. 2007.

⁵⁴³ Cf. STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 266326/SC, julg. em 07/10/2004, Rel. Min. Francisco Falcão, publ. no DJ de 16/11/2004, p. 186. Disponível em <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 11 ago. 2007.

⁵⁴⁴ Cf. LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 16.

manutenção das respectivas vantagens, não podem ser livremente revogados ou anulados pelo Poder público.

Essa vedação, consoante afirma HUMBERTO B. ÁVILA visa à preservação dos fatos motivados por tais benefícios, sempre que estes derem causa a situações jurídicas que já tenham se estabilizado e consolidado com o decurso de tempo⁵⁴⁵.

Desse modo, há que se reconhecer que a tutela da boa-fé do particular em certos casos exigirá a rejeição a providências do Poder público tendentes a anular ou revogar benefícios e vantagens há muito incorporados ao patrimônio dos administrados⁵⁴⁶.

Não obstante, deve-se considerar que, em muitas situações, a manutenção de um benefício fiscal inválido pode contribuir para o atendimento do interesse público, sem causar prejuízos ao Estado. Neste contexto, a anulação ou revogação do benefício fiscal em virtude de mera irregularidade formal não atenderia a qualquer finalidade prática, sendo, portanto, indesejável⁵⁴⁷.

Ademais, destaca MAGÍN PONT MESTRE, o atendimento do interesse público pressupõe o respeito e a consideração aos cidadãos, que precisam ser atendidos com diligência e eficiência e não devem ter suas legítimas expectativas frustradas⁵⁴⁸.

Deve-se buscar um equilíbrio entre o poder de revisão dos benefícios fiscais e a proteção das legítimas expectativas e da confiança do contribuinte. O valor da obediência à forma, exigência da legalidade, precisa ser harmonizado com os interesses conflitantes dos contribuintes, preservando a segurança jurídica⁵⁴⁹ e protegendo a confiança destes⁵⁵⁰.

⁵⁴⁵ Cf. ÁVILA, Humberto B. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. In: **Revista Diálogo Jurídico**, nº 13, 2002, p. 7 e 10. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_13/DIALOGO-JURIDICO-13-ABRIL-MAIO-2002-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em 03 nov. 2004.

⁵⁴⁶ Cf. COUTO E SILVA, Almiro. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: **Revista de Direito Público**, nº 84, 1987, p. 46.

⁵⁴⁷ Cf. ÁVILA, Humberto B, op. cit., p. 7..

⁵⁴⁸ Cf. PONT MESTRE, Magín. Acerca del quebrantamiento del principio de confianza legítima por la administración tributaria. In: **Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia**, nº 23-24, 2004, p. 321.

⁵⁴⁹ Cf. ÁVILA, Humberto B., op. cit., p. 16-17.

⁵⁵⁰ Cf. PONT MESTRE, Magín, op. cit., p. 320.

Soa imprescindível, de fato, esse juízo de ponderação entre as razões contrárias e favoráveis à manutenção de determinado benefício fiscal, pois nenhuma destas razões pode ser tomada genericamente de modo absoluto⁵⁵¹.

A eventual revogação ou anulação de benefícios fiscais pode causar prejuízos indevidos ao contribuinte quando contrária aos valores da boa-fé, o que implica um segundo questionamento, desta feita sobre a possibilidade dele pleitear recomposição patrimonial por perdas e danos⁵⁵².

Com base no que se afirmou acima, acerca da responsabilidade objetiva do Estado de indenizar os prejuízos sofridos pelos particulares quando a administração adote condutas contrárias à boa-fé, tal questionamento deve ser respondido afirmativamente. O contribuinte, portanto, poderá requisitar a recomposição dos danos patrimoniais que tenha sofrido em virtude da revogação ou anulação indevida de benefício fiscal, desde que comprove o nexo de causalidade entre o dano e a conduta do poder público.

Por fim, deve-se observar que os incentivos fiscais, por compreenderem, via de regra, uma redução da receita tributária, podem implicar “cortesia com o chapéu alheio”, situação em que, valendo-se deles, determinado ente da Federação imporia a redução do produto de receitas tributárias transferidas a outros entes⁵⁵³.

A título de exemplo, um incentivo fiscal relativo ao imposto de renda, deliberado pela União, que estaria legislando sobre matéria que é de sua competência, poderia ser suportado pelos demais componentes da Federação (Estados-membros e Municípios), os quais – embora desprovidos de competência para legislar sobre a matéria – passariam a receber menos recursos transferidos oriundos da repartição de tal imposto⁵⁵⁴.

⁵⁵¹ Cf. ÁVILA, Humberto B. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. In: **Revista Diálogo Jurídico**, nº 13, 2002, p. 12. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_13/DIALOGO-JURIDICO-13-ABRIL-MAIO-2002-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em 03 nov. 2004.

⁵⁵² Cf. Ibidem, p. 16..

⁵⁵³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo, 2005, p. 68.

⁵⁵⁴ Cf. Ibidem, p. 68.

Ao examinar essa situação, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, com base nos estudos de RUPE, afirma que poderia ser caracterizada como abusiva a conduta do ente tributante voltada a disfarçar gastos públicos, mediante o uso de incentivos fiscais, por razões exclusivas de repartição de receitas tributárias⁵⁵⁵.

Essa conduta também seria contrária aos valores de lealdade e colaboração que inspiram a boa-fé objetiva, princípio este que, na questão em tela, impõem limites à concessão de incentivos fiscais por parte dos entes federativos, de modo a evitar que elas sejam abusivas.

4.2 Revisão do Lançamento

A proteção da confiança do contribuinte – e, conseqüentemente, da boa-fé – também se faz presente na matéria de revisão do lançamento, ao se exigir a inalterabilidade dos critérios jurídicos com relação aos fatos ocorridos anteriormente à introdução de nova interpretação do Fisco, consoante dispõe o artigo 146 do CTN⁵⁵⁶.

Segundo se infere da leitura desse dispositivo, as autoridades tributárias somente estarão autorizadas a modificar os critérios jurídicos empregados para o lançamento do tributário – já efetuado – em relação aos fatos geradores ocorridos após tal modificação, com o que se busca preservar a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança⁵⁵⁷, valores que guardam estreita relação com a boa-fé objetiva.

⁵⁵⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo, 2005, p. 68.

⁵⁵⁶ “Artigo 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

⁵⁵⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 985.

Esse entendimento já havia sido objeto da Súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos, segundo a qual “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

A hipótese prevista no artigo do 146 do CTN, vale notar, difere daquela constante do parágrafo único do artigo 100, que será examinado adiante, muito embora ambas visem à proteção da boa-fé dos contribuintes. Este último dispositivo diz respeito a mudanças de critérios da legislação tributária que podem ser aplicadas genericamente aos contribuintes, ao passo que o primeiro refere-se à alteração de critérios individualmente empregados no lançamento⁵⁵⁸.

Justifica-se a proteção conferida pelo artigo 146 do CTN, uma vez que, como já se defendeu acima, a faculdade da Administração de rever seus atos em relação a situações individuais e concretas encontra limites configurados no princípio da boa-fé objetiva⁵⁵⁹.

Aliás, interessante notar que na Alemanha norma semelhante visa à proteção da confiança legítima do contribuinte⁵⁶⁰, manifestação concreta do referido princípio, conforme se apontou acima.

De acordo com RICARDO LOBO TORRES⁵⁶¹, o precitado artigo 146 complementa a irreversibilidade do lançamento por erro de direito, prevista no artigos 145⁵⁶² e no inciso VIII do artigo 149⁵⁶³, ambos do CTN, pois enquanto estes proíbem a revisão do

⁵⁵⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. 11ª ed., revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 812; e LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. In: **Revista Fórum de Direito tributário**, nº 6, 2003, p. 16.

⁵⁵⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 985. No mesmo sentido, cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tibutario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 181.

⁵⁶⁰ Conforme relata RICARDO LOBO TORRES, a inspiração para o art. 146 do CTN foi buscada no art. 176 do Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung*), cujo título pode ser traduzido por “proteção da confiança nas hipóteses de anulação a alteração de lançamento” (*Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden*). Cf. op. cit., p. 16.

⁵⁶¹ Ibidem, p. 16.

⁵⁶² “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

⁵⁶³ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos (...) VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; (...)

lançamento com base em erro de direito do Fisco, aquele veda a alteração dos critérios jurídicos gerais da Administração aplicáveis – em relação a um mesmo sujeito passivo – a fatos pretéritos.

Na esfera administrativa, o lançamento definitivamente constituído não pode ser revisto de ofício com fundamento em eventual erro de direito da Administração tributária, consoante revela a interpretação *a contrario sensu* do artigo 149 (que não prevê tal revisão) e do já examinado artigo 146, ambos do CTN⁵⁶⁴.

Assim, uma vez efetuado o lançamento tributário, não se admite que a autoridade fiscal altere-o de ofício, alegando que a interpretação nele adotada não era a mais adequada, ainda que os tribunais firmem orientação jurisprudencial contrária àquela primeira interpretação⁵⁶⁵.

Cumpre, nesse contexto, apresentar uma breve análise da distinção entre *erro de fato* e *erro de direito*. Enquanto o primeiro decorreria da imprecisa identificação dos fatos concretos aos quais a hipótese abstrata prevista na norma deva ser subsumida, o último relacionar-se-ia com a interpretação desta hipótese normativa⁵⁶⁶.

Trata-se, não obstante, de diferenciação inserida em área cinzenta. As questões de fato não podem ser verdadeiramente separadas das questões de direito, tendo em vista que ambas são interdependentes e que os fatos apenas podem ser qualificados sob a perspectiva dos textos das normas⁵⁶⁷.

Feita essa ressalva, pode-se afirmar que a vedação à revisão dos lançamentos tributários por erro de direito decorre da aplicação do princípio da boa-fé objetiva, pois, como explica RICARDO LOBO TORRES, “se o contribuinte acreditou na palavra da

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

⁵⁶⁴ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. In: **Revista Fórum de Direito tributário**, nº 6, 2003, p. 9-10.

⁵⁶⁵ Cf. Ibidem, p. 10.

⁵⁶⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. 11ª ed., revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 810; e LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. In: **Revista Fórum de Direito tributário**, nº 6, 2003, p. 10.

⁵⁶⁷ Cf. LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 13.

Administração, firmada no lançamento notificado, não poderá ficar a mercê de eventuais alterações de critérios jurídicos, a pretexto de erro na interpretação”⁵⁶⁸.

Até porque, ressalta o autor, o lançamento é atividade administrativa vinculada, que não pode se sujeitar a constantes variações de orientação voltadas a atender os interesses do Fisco⁵⁶⁹.

Aqui, a aplicação da boa-fé objetiva suscita, ao menos, dois problemas jurídicos interessantes: (i) a ponderação entre este princípio e o da legalidade; e (ii) a possibilidade de múltiplas interpretações do Direito tributário⁵⁷⁰.

Em relação à primeira dessas questões, como já se havia observado anteriormente⁵⁷¹, a segurança jurídica compreende tanto o valor da boa-fé quanto o da legalidade, o que pode exigir no caso concreto a ponderação de interesses entre ambos os princípios jurídicos⁵⁷².

No que diz respeito à outra questão, como observa EROS ROBERTO GRAU, na interpretação dos textos sucede “algo análogo ao que se passa na interpretação musical”, já que “não há uma única interpretação correta (*exata*)”, não obstante “o intérprete esteja, através dos princípios, vinculado pelo sistema jurídico”⁵⁷³.

Uma interpretação razoável pode se opor a outra que também seja dotada de razoabilidade, considerando que o texto da norma não se prende a um único raciocínio interpretativo, circunstância que exerce considerável peso no tema ora tratado, porquanto a

⁵⁶⁸ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. In: **Revista Fórum de Direito tributário**, nº 6, 2003, p. 10. No mesmo sentido, cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 985.

⁵⁶⁹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 11.

⁵⁷⁰ Cf. Ibidem, p. 10.

⁵⁷¹ Cf. item 2.2.2

⁵⁷² Cf. LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 10.

⁵⁷³ Cf. GRAU, Eros Roberto, **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 36. O autor ilustra essa asserção com o seguinte exemplo: “a *Pastoral* regida por Toscanini, com a Sinfônica de Milão, é diferente da *Pastoral* regida por von Karajan, com a Filarmônica de Berlim; não obstante uma seja mais romântica, mais derramada, a outra mais longilínea, as duas são autênticas – e corretas”.

impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito visa a garantir a boa-fé do contribuinte em face das mudanças de orientação do Fisco⁵⁷⁴.

Na questão sob análise, deve-se reconhecer que a literalidade da lei realmente pode contemplar, dentre as diversas interpretações possíveis, aquelas duas adotadas pelo Fisco: a primeira, mais benéfica ao contribuinte, e a segunda, que as autoridades querem fazer prevalecer⁵⁷⁵.

A norma do artigo 146 do CTN, nesse passo, revela uma prévia ponderação de valores por parte do legislador do código, o qual entendeu que, no caso de lançamentos tributários manchados por erro de direito, a segurança jurídica – que informa a boa-fé objetiva – deve prevalecer sobre a legalidade⁵⁷⁶.

A vedação em tela, deve-se ressaltar, refere-se aos casos em que o Fisco pretenda rever de ofício o lançamento, e não às situações nas quais a revisão decorra de processo tributário administrativo instaurado pelo sujeito passivo da obrigação tributária⁵⁷⁷.

Por fim, note-se que o raciocínio acima defendido também se aplica à modalidade de lançamento “por homologação”, pois se o sujeito passivo praticou os atos necessários à apuração do débito fiscal e procedeu ao pagamento do respectivo valor, com o conhecimento e a anuência das autoridades fiscais, não se pode admitir que a eventual alteração de critérios jurídicos imponha novas exigências a tal sujeito⁵⁷⁸.

No que concerne à revisão do lançamento quando houver erro de fato, o art. 149 do CTN expressamente a permite quando se tratar de “fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”.

Contudo, adverte RICARDO LOBO TORRES, se a autoridade tinha conhecimento completo dos fatos quando do lançamento, estar-se-á diante de erro de direito (de

⁵⁷⁴ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. In: **Revista Fórum de Direito tributário**, nº 6, 2003, p. 10.

⁵⁷⁵ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. In: **Revista Dialética de Direito tributário**, nº 145, 2007, p. 103.

⁵⁷⁶ Cf. Ibidem, p. 103

⁵⁷⁷ Cf. LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 10.

⁵⁷⁸ Cf. Ibidem, p. 12.

valoração jurídica do fato), e não propriamente de erro de fato, o que impedirá a revisão do lançamento. Protege-se neste caso, por conseguinte, a confiança do contribuinte que prestou de forma correta e diligente as declarações necessárias ao lançamento⁵⁷⁹.

Uma vez mais, devem ser consideradas as circunstâncias casuísticas para avaliar se o exercício das faculdades de revisão por parte do Fisco ajusta-se ao princípio da boa-fé objetiva, fazendo-se mister verificar em que medida a atuação administrativa precedente (a qual as autoridades pretendem revisar) gerou confiança legítima no contribuinte e afetou concretamente as decisões que este tomou nos respectivos procedimentos tributários⁵⁸⁰.

Os efeitos da alternância de orientações e interpretações do Fisco relacionam-se ao tema dos lançamentos tributários, examinado acima, mas nele não se esgotam, motivo pelo qual merecerão análise mais aprofundada em tópico próprio logo abaixo.

4.3 Alternância de Orientações e de Interpretações da Administração Tributária

As informações jurídicas fornecidas ao contribuinte pela Administração não pressupõem a obrigação de manutenção da mesma interpretação da legislação tributária indefinidamente. Não obstante, tais informações podem gerar expectativas individuais, fundadas no princípio da boa-fé, que vinculam o Poder público à orientação que tenha provocado comportamentos por parte dos contribuintes⁵⁸¹.

Se a Administração tributária tem a obrigação de levar ao conhecimento do contribuinte – de modo transparente e tempestivo – todos os atos normativos emanados, não se pode deixar de criar o convencimento geral de que esta mesma Administração

⁵⁷⁹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. In: **Revista Fórum de Direito tributário**, nº 6, 2003, p. 12.

⁵⁸⁰ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 181.

⁵⁸¹ Cf. DE MITA, Enrico. **Interesse fiscale e tutela del contribuente – Le garanzie costituzionali**. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 191.

comportar-se-á de forma coerente com as informações e as interpretações conferidas e explicitadas por tais atos⁵⁸².

A alternância de orientações da Administração veiculadas em seus atos destinados – direta ou indiretamente – aos cidadãos é um dos riscos mais claros à observância do princípio da boa-fé objetiva⁵⁸³.

Por óbvio, somente merece proteção contra a alternância de orientações do Fisco o contribuinte que tenha agido de boa-fé e que se encontre em uma situação fática correspondente àquela prevista em tais orientações⁵⁸⁴.

Esse contribuinte faz jus à proteção contra modificações de critérios por parte das autoridades tributárias na interpretação e na aplicação da legislação tributária, não podendo ser prejudicado – muito menos punido – pelos fatos e atos anteriores à nova orientação⁵⁸⁵.

No direito tributário brasileiro, o contribuinte que concordar com as interpretações e orientações do Fisco adquire um direito, assegurado pelo parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional⁵⁸⁶, de não ser punido por atuar conforme prescreve a Administração em suas normas complementares.

⁵⁸² Cf. MARONGIU, Giovanni. Statuto del contribuente, affidamento e buona fede. In: **Rassegna Tributaria**, nº 5, 2001, p. 1280.

⁵⁸³ Cf. ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 47.

⁵⁸⁴ Cf. PLAGNET, Bernard. L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'amministrazione fiscale e dei contribuenti. In: **Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze**, nº 1, 1994, p. 143.

⁵⁸⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. 11ª ed., revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 649.

⁵⁸⁶ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Assim, ao corrigir uma interpretação errônea ou inadequada que tenha sido anteriormente adotada, o Fisco apenas poderá cobrar do contribuinte o valor do próprio tributo devido, sem a adição de qualquer penalidade ou correção⁵⁸⁷.

As normas complementares, descritas nos quatro incisos do artigo em comento, integram – ao lado das leis, dos decretos e das convenções internacionais – a legislação tributária brasileira, conforme disposição expressa constante do artigo 96 do mesmo diploma⁵⁸⁸.

Importa, antes de dar continuidade ao exame da proteção conferida pelo artigo 100 do CTN ao contribuinte, apresentar considerações simplificadas acerca de duas das espécies de normas complementares referidas neste dispositivo.

Os “atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”, referidos no inciso I do artigo 100, são editados para viabilizar a exata e fiel execução das leis e, ainda que não sejam formalmente atos legislativos, revestem-se de caráter normativo.

Esses atos podem assumir diversas roupagens, merecendo destaque a instrução normativa, a portaria, o ato declaratório normativo, o ato declaratório interpretativo e o parecer normativo, bem como as consultas, as quais serão examinadas em tópico próprio adiante.

Deve-se considerar que o Fisco, ao editar atos administrativos, além de instruir seus funcionários, simultaneamente oferece ao contribuinte a interpretação da lei a ser adotada pelo órgão.

Já as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, de acordo com PUGLIESE, revelam uma atuação indireta dos costumes como fonte da

⁵⁸⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 985.

⁵⁸⁸ “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

legislação tributária, embasando uma interpretação consuetudinária desta legislação e gerando efeitos sobre as orientações da doutrina e da jurisprudência⁵⁸⁹.

De acordo com ALIOMAR BALEEIRO, “considera-se boa interpretação da legislação tributária aquela que resulta de antiga, iterativa e pacífica aplicação da lei sob determinada diretriz por parte do próprio Fisco”. Isto porque, continua o autor, “se as autoridades deram sentido uniforme a uma disposição, entende-se tal inteligência como a mais compatível com o texto”⁵⁹⁰.

Tendo em vista que no anteprojeto de CTN, apresentado ao Congresso Nacional por RUBENS GOMES DE SOUZA, os “usos e costumes de observância reiterada por parte das autoridades administrativas” eram também considerados complementos da legislação tributária, o precitado autor aconselha a interpretação ampla do inciso III do artigo 100 do código⁵⁹¹.

Feito esse breve aparte, cumpre notar que a eficácia prática de todas as espécies de normas complementares da legislação tributária pátria implica a proteção ao contribuinte que tenha agido em conformidade com elas, resguardando-o das vicissitudes de mudanças de orientação posteriores por parte do Fisco⁵⁹².

A garantia positivada no parágrafo único do artigo 100 do CTN significa que os interesses do contribuinte que agiu em conformidade com a legislação tributária então vigente não podem ser prejudicados pela Administração⁵⁹³.

O legislador do CTN, como resta claro da leitura do artigo 100, não exige que o contribuinte demonstre que sua atuação deu-se em conformidade com a boa-fé. Solução diversa, para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, poderia comprometer a garantia assegurada por

⁵⁸⁹ Cf. PUGLIESE, Mario. **Istituzioni di diritto finanziario**. Padova: CEDAM, 1937, p. 111.

⁵⁹⁰ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. 11ª ed., revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 648-649.

⁵⁹¹ Cf. Ibidem, p. 649.

⁵⁹² Cf. Ibidem, p. 649.

⁵⁹³ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 115.

este dispositivo, já que em muitos casos restaria difícil a comprovação de condições subjetivas⁵⁹⁴.

Como afirma o mesmo autor, “a regra do parágrafo único do artigo 100 do CTN pode ser considerada uma exceção aos princípios da legalidade e igualdade, justificada enquanto garantia do princípio da segurança jurídica⁵⁹⁵”.

Justifica-se a proteção conferida ao contribuinte pelo parágrafo único do artigo 100 do CTN, pois a exigência de retidão nas condutas da Administração tributária, segundo DE MITA, traduz-se em um dever de boa-fé objetiva, pois quando ela assume uma dada orientação, não se podem requerer do contribuinte comportamentos diversos daqueles determinados por tal orientação⁵⁹⁶.

O Fisco não pode, nesse diapasão, atuar em contradição com um ato normativo, editado por ele próprio, que forneça ao contribuinte indicações claras, pontuais, exaustivas e inequívocas, sobre como proceder⁵⁹⁷. Se o fizer, o dispositivo acima referido determina que não sejam impostas penalidades, tampouco cobrados juros de mora ou atualizado o valor monetário da base de cálculo do tributo.

Afinal, caso o Fisco imponha a seus órgãos um determinado comportamento – vinculante pelo poder hierárquico – que seja externado de modo claro e divulgado aos contribuintes, restará demonstrada a inequívoca intenção de proceder de acordo com tal orientação, sob pena de, não o fazendo em determinado caso concreto, incorrer-se em ilegitimidade⁵⁹⁸.

⁵⁹⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 21.

⁵⁹⁵ Cf. Ibidem, p. 27.

⁵⁹⁶ Cf. DE MITA, Enrico. **Interesse fiscale e tutela del contribuente – Le garanzie costituzionali**. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 193.

⁵⁹⁷ Cf. MARONGIU, Giovanni. Statuto del contribuente, affidamento e buona fede. In: **Rassegna Tributaria**, nº 5, 2001, p. 1281.

⁵⁹⁸ Cf. Ibidem, p. 1278.

Trata-se de expressa proteção da boa-fé objetiva do contribuinte⁵⁹⁹, coibindo a já examinada atuação contraditória da Administração, conhecida como *venire contra factum proprium*⁶⁰⁰, atendendo-se a razões de justiça material⁶⁰¹ e segurança jurídica.

Outrossim, a Administração fiscal não apenas é obrigada a informar o contribuinte acerca das interpretações da legislação tributária que ela adota (externadas em atos normativos ou respostas a consultas), como deve fazê-lo de modo diligente e logicamente consistente.⁶⁰²

Não se pode admitir, portanto, que as informações ou assistências propiciadas pelos órgãos administrativos tributários sejam incompletas, incorretas, equivocadas ou indutoras de erros, em clara violação da boa-fé objetiva⁶⁰³.

Desse modo, a motivação dos atos normativos tributários é um pressuposto amplamente relevante do princípio em tela, devendo constar – de forma clara, leal e explícita – em qualquer atuação do Fisco que seja relevante para a relação jurídico-tributária⁶⁰⁴.

Eventual motivação insuficiente ou tendenciosa configuraria, assim, um comportamento, por parte das autoridades fiscais, incompatível com a boa-fé objetiva, cerceando e quiçá até tornando inócuos os direitos do sujeito passivo da obrigação tributária⁶⁰⁵.

⁵⁹⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 985.

⁶⁰⁰ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 467.

⁶⁰¹ Cf. DE MITA, Enrico. **Interesse fiscale e tutela del contribuente – Le garanzie costituzionali**. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 191.

⁶⁰² Cf. DELLA VALLE, Eugenio, op. cit., p. 470-471.

⁶⁰³ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 172.

⁶⁰⁴ Cf. Ibidem, p. 172.

⁶⁰⁵ Cf. Ibidem, p. 173.

Esse *revirement* interpretativo, ao alcançar situações que já estejam em curso, violando a boa-fé objetiva⁶⁰⁶, demonstra que a questão sob análise vincula-se ao tema da irretroatividade da legislação tributária.

Com efeito, a sucessão de dois atos normativos tributários no tempo, que difiram substancialmente quanta à orientação dada aos contribuintes, consiste em hipótese de aplicação prática do princípio da boa-fé objetiva⁶⁰⁷.

Parece interessante observar que no Direito Alemão, conforme relata LUÍS EDUARDO SCHOUERI, não há mandamento positivado versando sobre a irretroatividade da lei tributária, a qual decorre de construção jurisprudencial com fundamento na proteção jurídica da confiança do contribuinte, garantida pelo princípio do Estado de Direito⁶⁰⁸.

Resta claro, também, que o tema da irretroatividade da legislação tributária mantém estreita relação com o princípio da segurança jurídica, pois diz respeito à proteção da confiança que o contribuinte tenha depositado na situação jurídica existente⁶⁰⁹.

Afinal, o princípio da boa-fé objetiva pressupõe que os “sinais externos” gerados pela Administração, os quais orientam os cidadãos em relação a determinadas condutas, sejam vinculantes⁶¹⁰.

Caso o contribuinte tenha legitimamente confiado em determinada prática do Estado, conforme afirma MISABEL ABREU MACHADO DERZI, a Administração não pode deixar de considerá-la em suas respectivas atuações subseqüentes⁶¹¹.

⁶⁰⁶ Cf. MARONGIU, Giovanni. Statuto del contribuente, affidamento e buona fede. In: **Rassegna Tributaria**, nº 5, 2001, p. 1281.

⁶⁰⁷ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 462.

⁶⁰⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo, 2005, p. 271. Aliás, esclarece MISABEL ABREU MACHADO DERZI, as Constituições européias, via de regra, “não consagram a irretroatividade para o Direito em geral, mas expressamente apenas para o Direito Penal ou Sancionatório”. Cf. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 275.

⁶⁰⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p. 271.

⁶¹⁰ Cf. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 71.

⁶¹¹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado, op. cit., p. 277.

Para DELLA VALLE, nem mesmo com base na jurisprudência a Administração tributária pode impor interpretações prejudiciais aos contribuintes que seguiram orientações anteriores constantes de atos normativos⁶¹².

Cumpra, nesse ponto, fazer uma breve ressalva. Não se está aqui alegando que as normas jurídicas admitam uma única interpretação, já que diversas são as interpretações corretas que podem ser conferidas ao texto de uma mesma norma, como já se explicou acima. O que se afirma é a vedação, exigida pela boa-fé objetiva, de imposição de nova interpretação, prejudicial, ao contribuinte que tenha pautado suas condutas em conformidade com orientações anteriores das mesmas autoridades fiscais.

A eventual modificação arbitrária das interpretações e orientações do Fisco, contrária, portanto, à boa-fé, pode dar causa a pedido de indenização pelos contribuintes que tenham sido lesados pela alteração de critérios interpretativos⁶¹³, em consonância com o que se expôs no item acerca da responsabilidade objetiva do Estado⁶¹⁴.

Ocorre que em diversas situações a previsibilidade da atuação das autoridades fiscais é dificultada pela incerteza e complexidade que marcam a interpretação da maior parte das normas da legislação tributária⁶¹⁵.

Essa dificuldade coloca obstáculos à efetiva imputação ao Fisco dos danos causados aos contribuintes por uma eventual alternância de orientações e interpretações da legislação tributária⁶¹⁶.

De qualquer modo, como se pode inferir das considerações apresentadas acima, as circulares, resoluções e outros atos administrativos em geral podem gerar nos destinatários uma confiança legítima em relação à conduta do Poder público suficiente para impedir que

⁶¹² Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 463.

⁶¹³ Cf. Ibidem, p. 470-471.

⁶¹⁴ Cf. item 2.4

⁶¹⁵ Cf. ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. **Régimen jurídico de las consultas tributarias em derecho español y comparado**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, 44p. Disponível em <http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_21_01.pdf>. Acesso em 10 out. 2007, p. 27, nota 59; e DELLA VALLE, Eugenio, op. cit., p. 471.

⁶¹⁶ Cf. DELLA VALLE, Eugenio, op. cit., p. 471.

sejam revistas, configurando, assim, auto-limitações vinculantes à atuação da Administração⁶¹⁷.

Caso o Fisco pretenda mudar de orientação ou interpretação, a boa-fé pressupõe que ele o faça de modo leal, resguardando a confiança dos contribuintes que tenham adotado condutas influenciadas pela orientação anterior.

4.4 Consulta Fiscal

A consulta administrativa fiscal é um mecanismo que pode ser utilizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária para esclarecer dúvida sobre a interpretação de dispositivo legal aplicado a fato determinado. A consulta também pode ser formulada, como esclarece o parágrafo único do Decreto nº 70.235/72⁶¹⁸, por órgãos da administração pública e entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.

Trata-se de instrumento que permite ao contribuinte ter conhecimento prévio do entendimento da Administração sobre determinada questão tributária concreta, possibilitando o planejamento seguro e coerente da vida fiscal de tal sujeito.

Além de prestar-se ao esclarecimento das dúvidas do consulente (efeito informativo), a consulta traz-lhe proteção contra a ação da fiscalização. Esta proteção decorre do efeito preventivo da consulta, que consiste na vedação à instauração de qualquer procedimento fiscal contra o consulente, em relação à matéria consultada, durante determinado período⁶¹⁹.

Esse período, no âmbito federal, estende-se até o trigésimo dia subsequente à ciência (i) de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso ou (ii)

⁶¹⁷ Cf. MARONGIU, Giovanni. Statuto del contribuente, affidamento e buona fede. In: **Rassegna Tributaria**, nº 5, 2001, p. 1278.

⁶¹⁸ Esse decreto regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal.

⁶¹⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 11. O efeito preventivo, conforme dispõe o artigo 49 do decreto supra mencionado, não se aplica aos prazos para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, ou para apresentação de declaração de rendimentos.

de decisão de segunda instância, conforme dispõe o artigo 48 do mesmo Decreto nº 70.235/72.

Na hipótese de a autoridade tributária efetuar procedimento de fiscalização perante o consultante durante o referido período, havendo questionamento quanto à matéria consultada, eventual lançamento tributário resultante desta fiscalização será inválido.

Um segunda proteção relevante gerada pela formulação de consulta, consoante determina o parágrafo 2º do artigo 161 do CTN, é a dispensa do acréscimo de juros de mora, em relação a crédito não pago de forma integral no vencimento. Para tanto, é necessário que consulta esteja pendente e que ainda não tenha vencido o prazo legal para pagamento do crédito.

À parte dos efeitos acima referidos, de interesse particular para o presente estudo é a possibilidade de a formulação de consulta tributária gerar o chamado “efeito normativo”, cuja disciplina não se encontra no Decreto nº 70.235/72⁶²⁰. Esse exame, que intenta determinar se o conteúdo da resposta a consulta em matéria tributária vincula a atuação posterior da Administração, pressupõe uma análise da natureza jurídica de tal resposta.

A correta definição da natureza jurídica da mencionada resposta, por seu turno, dependerá da identificação do exato momento em que a consulta foi formulada pelo contribuinte: antes ou depois da ocorrência do fato gerador.

Na hipótese de consulta formulada após a ocorrência do fato gerador, LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma que a resposta da Administração equivale a um “lançamento parcial”, porquanto o próprio contribuinte tê-lo-ia antecipado, atuando em fiscalização própria. Esta resposta a consulta, portanto, teria a natureza jurídica de lançamento tributário, submetendo-se às mesmas normas que o regulam⁶²¹.

⁶²⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 11.

⁶²¹ Cf. Ibidem, p. 3.

Sendo dotada da natureza jurídica de lançamento, essa espécie de resposta a consulta submete-se às disposições dos artigos 145 e 146 do CTN⁶²², que tratam da revisão do lançamento tributário.

Assim, será definitiva a orientação veiculada pela Administração na resposta a consulta formulada após a ocorrência do fato gerador, exceto nos casos previstos nos dispositivos acima citados, os quais já foram objeto de análise específica.

De outra parte, a resposta a consulta formulada antes da ocorrência do fato gerador parece se revestir da natureza jurídica de ato administrativo, eis que compreende uma declaração unilateral de vontade por parte do Fisco⁶²³.

Como tal, a referida resposta poderia ser caracterizada como “norma complementar” em matéria tributária, submetendo-se ao disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN, o que implica a vedação de aplicação, ao contribuinte que tenha observado a orientação da Administração, de penalidades, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo⁶²⁴.

Em relação aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, deve-se ressaltar que as autoridades tributárias entendem ser aplicável tal norma a toda e qualquer “consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo”, de acordo com o disposto no caput do artigo 14 da Instrução Normativa nº 740, editada por tal órgão em 2 de maio de 2007. Assim, não se faz referência à não-ocorrência ao fato gerador como elemento determinante para se afastar a aplicação de multa e juros de mora, mas ao *prazo legal para que o tributo seja recolhido*.

⁶²² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 13.

⁶²³ Cf. Ibidem, p. 4. O autor ressalta que no caso de consulta formulada antes da ocorrência do fato gerador mas cuja resposta advier após este momento, estar-se-á de situação análoga à da consulta prévia ao fato gerador, cuja natureza, como se viu, é a de lançamento parcial.

⁶²⁴ Cf. Ibidem, p. 4. Sob o contexto da legislação espanhola, entendimento análogo é defendido por ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. **Régimen jurídico de las consultas tributarias em derecho español y comparado**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, 44p. Disponível em <http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_21_01.pdf>. Acesso em 10 out. 2007, p. 26.

É evidente, como ressalta MISABEL ABREU MACHADO DERZI, que o parágrafo único do artigo 100 do CTN veicula aplicação da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, visando à preservação da estabilidade das relações jurídicas, da certeza e da segurança⁶²⁵.

No que concerne aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, a já referida Instrução Normativa nº 740/07 reforça essa proteção, ao dispor, no parágrafo 6º de seu artigo 14, que “na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente”⁶²⁶.

Esse dispositivo, parece assentado admitir, protege a legítima confiança do contribuinte que tenha se pautado na orientação inicial do fisco, estabelecendo que as novas interpretações dos agentes tributários só podem alcançar fatos geradores futuros, para os quais aquele sujeito terá, em tese, tempo e oportunidade de se preparar e adotar a conduta que considerar mais adequada.

Segundo o mesmo parágrafo 6º, caso a nova orientação seja mais favorável ao contribuinte, ela atingirá, também, o período abrangido pela solução de consulta anteriormente proferida.

Caso o contribuinte fosse punido por ter seguido a orientação do Fisco, fomentar-se-ia a desconfiança e a deslealdade tributária, como bem observa ADAME MARTÍNEZ, citando lição de BERENGENA⁶²⁷.

Já em 1934, lembra LUÍS EDUARDO SCHOUERI, o então Ministro do STF COSTA MANSO, em relatório de agravo de petição, afirmava que a resposta à consulta seria “um ato oficial e não meramente oficioso”, obrigando a Administração de modo a evitar que o

⁶²⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 278. No mesmo sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 20.

⁶²⁶ O parágrafo 2º do artigo 15 de tal instrução normativa ressalta que “cessam os efeitos produzidos pela consulta a partir da data de publicação na Imprensa Oficial, posteriormente à formulação da consulta e antes de sua solução, de ato normativo que discipline o fato consultado”.

⁶²⁷ Cf. ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. **Régimen jurídico de las consultas tributarias em derecho español y comparado**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, 44p. Disponível em <http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_21_01.pdf>. Acesso em 10 out. 2007, p. 26, nota 58.

contribuinte ficasse sujeito “a verdadeiras ciladas, para gáudio dos fiscais, interessados nas multas”⁶²⁸.

Conforme se observou acima, o artigo 100 do CTN objetivamente dispensa o contribuinte de comprovar que atuou de boa-fé ao seguir a orientação da Administração, o que lhe assegura proteção efetiva.

A vedação à aplicação de penalidades e encargos seria, para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, o único efeito normativo das respostas a consultas formuladas antes de ocorrido o fato gerador, considerando-se que o mencionado dispositivo não cogita da criação de outros direitos subjetivos. A orientação presente em tais respostas seria passível de revisão pelo Fisco, não se podendo admitir a exclusão de exigência do tributo como efeito desta eventual alteração⁶²⁹.

Não obstante, parece correto admitir que na eventualidade de a resposta do Fisco a determinada consulta indicar ao contribuinte a desnecessidade de recolhimento do tributo, o princípio da boa-fé objetiva pode exigir solução diversa.

Difícilmente se pode cogitar de maior diligência e retidão do que a daquele sujeito que formula uma consulta para aclarar uma dúvida tributária e, diante da resposta da Administração, atem-se ao cumprimento das suas obrigações tributárias em conformidade com a orientação veiculada nesta resposta⁶³⁰.

Conhecidas as dificuldades para que um contribuinte médio domine o conhecimento e a interpretação da legislação tributária, a averiguação do posicionamento das autoridades tributárias – quem, afinal, aplica-a no curso dos procedimentos tributários

⁶²⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 1. O Agravo de Petição examinado pelo autor é o de nº 6.108, de 13/06/1934.

⁶²⁹ Cf. Ibidem, p. 14 e 23. Para esse autor, “a respostas a consulta vincula os órgãos subordinados hierarquicamente à autoridade que respondeu a consulta, mas não impedem que a própria autoridade mude de orientação”

⁶³⁰ Cf. ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. **Régimen jurídico de las consultas tributarias em derecho español y comparado**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, 44p. Disponível em <http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_21_01.pdf>. Acesso em 10 out. 2007, p. 26.

– é fundamental para que aquele sujeito possa cumprir a obrigação tributária da forma mais simples e segura possível⁶³¹.

A lealdade que se exige do Fisco impõe-lhe o dever de facilitar tal objetivo, respondendo de forma completa, clara e fidedigna as consultas em matéria tributária, em consonância com o princípio da boa-fé objetiva⁶³².

Nesse cenário, LUÍS EDUARDO SCHOUERI reconhece que em certos casos o princípio da boa-fé objetiva protegeria o contribuinte contra os efeitos da modificação de entendimento do Fisco, o qual induziria propositadamente o contribuinte em erro, para posteriormente exigir tributo que já sabia devido. Como exemplo, cita o caso de emissão de respostas variadas para situações semelhantes, conforme a conveniência do Fisco⁶³³.

GONZÁLEZ. MENDÉZ vai além, afirmando que, por força do princípio da boa-fé objetiva, as respostas conferidas pelo Fisco às consultas formuladas pelos contribuintes devem ser sempre dotadas de caráter vinculante⁶³⁴.

Isso porque a atuação administrativa de responder tais consultas gera confiança legítima no contribuinte, confiança esta que, como pressupõe tal princípio, deve ser seguida pela auto-vinculação da Administração às respectivas manifestações que incidam sobre a conduta tributária daquele sujeito⁶³⁵.

⁶³¹ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 173. Como observa a autora, “naturalmente a Administração tem em seu poder toda a informação tributária relevante e dispõe dos meios necessários para difundir-la e proporcioná-la ao contribuinte interessado”.

⁶³² Cf. Ibidem, p. 173.

⁶³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 14. Note-se que, em relação aos tributos federais, a mencionada Instrução Normativa nº 740/07, no parágrafo 8º de seu artigo 14, dispõe que “havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, proferida pela mesma autoridade administrativa, poderá a decisão ser revista pela autoridade que a proferiu aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 6º”. Este parágrafo 6º, que será examinado adiante, determina que a nova orientação, quando mais favorável ao contribuinte, aplica-se retroativamente.

⁶³⁴ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 173.

⁶³⁵ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. In: **Revista Dialética de Direito tributário**, nº 145, 2007, p. 103; e GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 173.

Caso o contribuinte tenha adotado determinada interpretação jurídica fixada pela Administração, ressalta RICARDO LOBO TORRES, a situação jurídica não poderá ser ulteriormente modificada⁶³⁶.

Assim, em que pese que não haver previsão expressa no CTN, parece assistir razão a MISABEL ABREU MACHADO DERZI ao afirmar que, em determinados casos, as informações prestadas oficialmente pelo Fisco em resposta a consulta do contribuinte, ainda que equivocadas, teriam o condão de afastar a cobrança do tributo devido em um caso concreto, conforme pressupõe a boa-fé objetiva⁶³⁷.

Outrossim, não se pode deixar de considerar que a manutenção de uma orientação veiculada em resposta a consulta formulada por um dado contribuinte, mas que já não seja mais adotada correntemente pelo Fisco, pode colocar tal contribuinte em situação de vantagem em relação aos demais, submetidos à nova orientação.

Analogamente ao que se disse acima em relação à norma do parágrafo único do artigo 100 do CTN, essa diferenciação entre contribuintes pode encontrar justificação enquanto garantia do princípio da segurança jurídica, o qual, em tal situação, prevaleceria na ponderação de valores frente ao princípio da igualdade⁶³⁸.

Um outro questionamento pertinente diz respeito ao alcance da proteção conferida ao contribuinte que segue a orientação do fisco veiculada em resposta a consulta, procurando determinar se tal proteção abrange possibilidade de pleitar-se indenização na eventualidade de o fisco mudar, em prejuízo do contribuinte, a orientação veiculada na resposta a determinada consulta.

⁶³⁶ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *In: Revista Fórum de Direito tributário*, nº 6, 2003, p. 16.

⁶³⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Consequências. *In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 985.

⁶³⁸ Em sentido dissonante, LUÍS EDUARDO SCHOUERI entende que não o princípio da segurança jurídica não seria violado pela modificação da orientação do Fisco, desde que esta mudança fosse devidamente informada ao contribuinte. Cf. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *In: Direito tributário Atual*, nº 14, 1995, p. 27.

Consoante ressalta G. MARONGIU, as “informações jurídicas” fornecidas pelo Fisco ao contribuinte determinam, em relação às condutas adotadas pelo último com base em tais informações, uma expectativa de não ver estas condutas valoradas de modo diverso⁶³⁹.

Havendo posteriormente essa valoração dissonante, deve-se admitir que o contribuinte possa pleitear que o Fisco recomponha os danos patrimoniais que lhe tenha provocado, desde, é claro, que se faça presente a boa-fé objetiva do primeiro sujeito.

Caso seja verificado um nexos causal entre o descumprimento desse dever da Administração e a falta de execução (ou a execução inadequada) da obrigação tributária, portanto, poder-se-á cogitar da ausência de boa-fé no comportamento do sujeito ativo desta obrigação, o qual, então, responderá pelos danos causados ao contribuinte⁶⁴⁰.

Em relação à referida recomposição de danos patrimoniais, o STF chegou a reconhecer que “ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque”⁶⁴¹.

Também no âmbito do STJ pode ser encontrado entendimento semelhante, em decisão que explicitamente cita “precedente de ambas Turmas de Direito Público”, afirmando que a resposta a consulta fiscal reveste-se de “força vinculante e imperatividade” perante a Administração⁶⁴².

A coerência da atuação do Fisco com as informações veiculadas em respostas a consultas seria uma exigência do princípio da boa-fé, que implicaria a vinculação das autoridades tributárias às orientações emitidas aos contribuintes⁶⁴³.

⁶³⁹ Cf. MARONGIU, Giovanni. Statuto del contribuente, affidamento e buona fede. In: **Rassegna Tributaria**, nº 5, 2001, p. 1279.

⁶⁴⁰ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 174-175.

⁶⁴¹ Cf. STF, 2ª Turma, RE nº 131.741/SP, julg. em 09/04/1996, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 24/05/1996, p. 17415. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 5 set. 2007.

⁶⁴² Cf. STJ, 2ª Turma, REsp nº 786.473/MG, julg. em 19/10/2006, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 31/10/2006, p. 265. Disponível em <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 5 set. 2007.

⁶⁴³ Cf. MARONGIU, Giovanni, op. cit., p. 1279.

Evidentemente, o efeito de vinculação ao conteúdo da resposta a consulta, consoante afirma LUÍS EDUARDO SCHOUERI com fundamento na lição de RUY BARBOSA NOGUEIRA, “somente se dá com relação à Administração, uma vez que a resposta à consulta não obriga, de modo algum, o contribuinte, que poderá sempre invocar o Poder Judiciário”⁶⁴⁴.

Tendo em vista a reciprocidade inerente à boa-fé objetiva, a constatação de que o contribuinte não fica vinculado pela resposta da consulta não significa a ausência de limites impostos pela boa-fé objetiva ao direito de formulá-la.

De fato, pode-se também cogitar de aplicação desse princípio enquanto limitador do direito subjetivo de formulação de consultas em matéria tributária, direito este que deve ser exercido de forma leal e coerente.

O contribuinte que já tenha tomado medidas com efeito econômico *antes* de saber o conteúdo da resposta da consulta, não poderá, de boa-fé, alegar que sua conduta foi inspirada pela confiança na orientação – ainda não revelada – da Administração⁶⁴⁵.

A utilização abusiva e irracional do direito de formulação de consultas em matéria tributária também parece contrariar a boa-fé, porquanto pode causar transtornos e prejuízos à Administração, criando obstáculos à atuação adequada desta⁶⁴⁶.

Ainda, o contribuinte que tem plena consciência de que a resposta fornecida pela Administração está errada, e mesmo assim a segue, estará agindo de modo desleal, contrário, portanto, à boa-fé⁶⁴⁷.

Por fim, a proteção desse princípio encontra mais um fundamento, considerando-se que a consulta em matéria tributária apresenta ampla relevância sob o ponto de vista da psicologia financeira. A lealdade e a coerência das informações administrativas, nesse passo, permitem que esta seja um dos instrumentos mais idôneos para impulsionar a

⁶⁴⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. In: **Direito tributário Atual**, nº 14, 1995, p. 13.

⁶⁴⁵ Cf. Ibidem, p. 13.

⁶⁴⁶ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 186.

⁶⁴⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p. 19-20.

educação fiscal e, desse modo, contribuir para o cumprimento diligente dos deveres tributários e o combate à arbitrariedade do Fisco⁶⁴⁸.

4.5 Códigos de Defesa do Contribuinte

A instabilidade e a complexidade do Direito tributário, evidenciadas acima, tornam necessária a proteção da confiança nas relações entre a Administração tributária e os contribuintes⁶⁴⁹.

Nesse contexto, nos últimos anos tem sido observada uma tendência mundial de edição de normas de tutela dos administrados, notadamente no que concerne às relações jurídicas de financiamento do Estado.

De fato, como se demonstrará adiante, em diversos países editaram-se estatutos⁶⁵⁰ contendo definições e aclarações dos direitos e obrigações dos cidadãos enquanto sujeitos passivos de relações jurídico-tributárias, estatutos estes genericamente conhecidos como “códigos de defesa dos contribuintes”.

Cabe, nesse ponto, apresentar uma breve ressalva. O emprego do termo “contribuinte” por esses estatutos pode causar no intérprete dúvidas a respeito da extensão da proteção conferida aos cidadãos, já que não fica claro se outros sujeitos passivos da relação tributária estariam abrangidos pelas respectivas disposições legais⁶⁵¹.

No caso brasileiro, tal questão assume feições particularmente problemáticas, porquanto no nosso ordenamento tributário consta definição expressa do termo

⁶⁴⁸ Cf. ZORZONA PEREZ, Juan José. Consulta y administracion tributaria en España. In: *Revista de Direito tributário*, nº 29-30, 1984, p. 14.

⁶⁴⁹ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. *Affidamento e certezza del diritto tributario*. Milano: Giuffrè. 2001, p. 34.

⁶⁵⁰ Na acepção em tela, o termo “estatuto” designa um conjunto de normas singulares que regulam a situação de terminadas pessoas unidas ao Estado por uma relação específica; no caso específico, a relação jurídico-tributária. Para uma discussão da conveniência da adoção desse termo, cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Derecho Financiero*. Vol. I. 27ª ed. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 234-237.

⁶⁵¹ Cf. Idem. Estatuto del contribuyente o estatuto de la administración tributaria? In: *Quincena Fiscal*, nº 10, 1997, p. 11.

“contribuinte”. De fato, segundo dispõe o 121 do CTN, apenas se considera contribuinte aquele sujeito que mantém relação direta e pessoal com o fato gerador. Não se incluem na acepção técnica de contribuinte, portanto, os demais sujeitos passivos que não mantêm relação desta natureza, nomeadamente o substituto e o responsável *stricto sensu*.

Feita essa breve advertência, mas tendo em vista os referidos estatutos costumam adotar a palavra “contribuinte” em sentido amplo, como sinônima de “sujeito passivo”, empregar-se-ão indistintamente neste estudo ambos os termos. Os dispositivos dos estatutos, parece correto admitir, aplicar-se-iam a todos os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Com o intuito de prover subsídios para a análise da questão no direito pátrio, a qual ainda se encontra em estágio embrionário, proceder-se-á a um breve exame das experiências de adoção de estatutos de defesa dos sujeitos passivos de relações tributárias no direito estrangeiro.

Na Itália, promulgou-se em 27 de julho de 2000 a Lei nº 212, de 27 de julho de 2000, designada Estatuto dos Direitos do Contribuinte, que traz “disposições em matéria de estatuto de direitos do contribuinte”⁶⁵².

Cite-se também que na Espanha a Lei nº 1/1998 (*Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*)⁶⁵³ trouxe disposições semelhantes.

Nos E.U.A. as duas versões da Declaração de Direitos do Contribuinte (*Taxpayer Bill of Rights I*, de 1988, e *Taxpayer Bill of Rights II*, de 1996) modificam diversas seções do regulamento norte-americano de rendas (*Internal Revenue Code*) com o intuito de ampliar a proteção do contribuinte⁶⁵⁴.

⁶⁵² O texto completo da lei italiana em comento pode ser obtido em <http://www.giustizia.it/cassazione/leggi/1212_00.html>. Acesso em 14/10/2007.

⁶⁵³ O conteúdo da lei mencionada pode ser visualizado em <http://documentacion.meh.es/doc/C11/Derecho%20tributario%20General/Ley_1-1998.pdf>. Acesso em 13 out. 2007.

⁶⁵⁴ Diversos autores norte-americanos, conforme esclarece SAWYER, colocam em dúvida a real extensão da proteção dos contribuintes conferida pelo *Taxpayer Bill of Rights*. Cf. A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries: Have New Zealand Taxpayers Been 'Short-Changed'? In: **Vanderbilt Journal of Transnational Law**, vol. 32, 1999, p. 1366.

Outros países de *common law* proclamam ter adotado estatutos de direitos dos contribuintes, mas, em verdade, contam tão-somente com atos administrativos – editados pelas autoridades tributárias – voltados a declarar tais direitos. Dentre esses países podem ser destacados o Reino Unido (*Taxpayer's Charter*, de 1986)⁶⁵⁵, o Canadá (*Charte des Droits du Contribuable*, de 1985)⁶⁵⁶ e a Austrália (*Taxpayer's Chart of Rights*, de 1997)⁶⁵⁷.

É evidente, com base no que se discutiu nos capítulos anteriores, que o princípio da boa-fé também pressupõe a vinculação dos respectivos Fiscos a tais estatutos de natureza administrativa, porquanto estes podem gerar legítimas expectativas na coletividade. Não obstante, parece que tais documentos, tendo sido elaborados pelos próprios agentes da Administração tributária, tendem a oferecer garantias mais restritas e pontuais aos contribuintes.

Em uma primeira análise, a necessidade de adoção de códigos de defesa dos contribuintes poderia produzir uma certa perplexidade, já que os referidos direitos e obrigações deveriam estar perfeitamente definidos e delimitados pelas leis tributárias vigentes⁶⁵⁸.

Contudo, a realidade concreta de ineficácia prática e a complexidade da maior parte dessas leis, segundo FERREIRO LAPATZA⁶⁵⁹, justifica a conveniência de promulgação de códigos de defesa dos contribuintes.

Com efeito, o conjunto de normas dispersas e freqüentemente incoerentes com os fins que perseguem ou com outras normas (tributárias ou não), na maior parte dos casos ininteligíveis para o cidadão médio, parece contrário ao que deveria ser uma sistemática ordenação da vida social⁶⁶⁰.

⁶⁵⁵ Cf. <<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/psimanual/part02/psi2appendix1.htm>>. Acesso em 15 out. 2007.

⁶⁵⁶ Cf. <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/ts/rc4417/rc4417-f.pdf>>. Acesso em 15 out. 2007.

⁶⁵⁷ Cf. <<http://www.ato.gov.au/content/downloads/N2547charterweb.pdf>>. Acesso em 14 out. 2007.

⁶⁵⁸ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 86.

⁶⁵⁹ Cf. Ibidem, p. 86. No mesmo sentido, Cf. DELLA VALLE, Eugenio. **Affidamento e certezza del diritto tributario**. Milano: Giuffrè. 2001, p. 7.

⁶⁶⁰ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan, op. cit., p. 86; e LEROY, Marc. **La sociologie de l'impôt**. Paris: Presses Universitaires de France, 2002, p. 66-67.

Uma série de fatores, com destaque para o excessivo número de normas (e de tributos), as atitudes muitas vezes arbitrárias dos agentes do Fisco e a ausência de coordenação entre estas normas, contribuem para a instabilidade, a incerteza e a complexidade do ordenamento tributário⁶⁶¹.

Esse verdadeiro caos normativo tributário tende a dificultar, e muitas vezes impedir, a clara percepção da carga tributária suportada pelos cidadãos e a compreensão dos fins que devem ser alcançados pela tributação⁶⁶².

Ademais, as Administrações tributárias tendem a ser condicionadas por uma necessidade permanente e imperiosa de aumentar a arrecadação, o que explica a resistência do Fisco a concessões que possam significar maiores garantias aos contribuintes e, conseqüentemente, uma redução na arrecadação⁶⁶³.

Não sem razão, a deterioração das relações entre Fisco e contribuintes costuma levar à “judicialização” das querelas entre ambos, as quais dificilmente são conciliáveis no âmbito administrativo⁶⁶⁴.

FERREIRO LAPATZA pondera que, muito embora as considerações acima tenham sido formuladas sob o contexto espanhol, elas provavelmente seriam úteis para outros ordenamentos jurídicos⁶⁶⁵.

Uma breve análise da situação contemporânea da tributação no Brasil, com carga tributária elevada e gastos públicos ineficazes, demonstra o quão correto estava o professor espanhol de Direito financeiro ao vislumbrar a extensão dos seus comentários a outros ordenamentos jurídicos.

⁶⁶¹ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. *Affidamento e certezza del diritto tributario*. Milano: Giuffrè. 2001, p. 7; PALAO TABOADA, Carlos. La posición del contribuyente frente a la administración tributaria. In: *Cronica Tributaria*, nº 69, 1994, p. 48-49; e GÓMEZ GONZÁLVO, Juan Francisco. Presunción de inocencia y buena fe del contribuyente. In: *Revista Técnica Tributaria*, nº 42, 1998, p. 66.

⁶⁶² Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 86. Trata-se de fato estudado e empiricamente comprovado pela sociologia, de acordo com LEROY, Marc. *La sociologie de l'impôt*. Paris: Presses Universitaires de France, 2002, p. 66.

⁶⁶³ Cf. GÓMEZ GONZÁLVO, Juan Francisco, op. cit., p. 67.

⁶⁶⁴ Cf. Ibidem, p. 67.

⁶⁶⁵ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan, op. cit., p. 86.

Em que pese o fato de a legislação tributária brasileira recente denotar uma maior preocupação com a proteção do contribuinte, ainda não se chegou à adoção de um documento legislativo único apto a declarar de modo claro inequívoco os direitos daquele sujeito⁶⁶⁶.

O Projeto de Lei do Senado nº 646/99, de iniciativa do Senador Jorge Bornhausen (PFL/SC), presentemente em tramitação⁶⁶⁷, intenta preencher esse vazio e disciplinar de modo consistente os direitos e garantias dos contribuintes.

Ademais, nos últimos anos, tem sido verificada a promulgação de diversos estatutos estaduais de contribuintes, quais sejam, de São Paulo (Lei Complementar Estadual nº 939, de 3 de abril de 2003), do Paraná (Lei Complementar Estadual nº 107, de 11 de janeiro de 2005), de Minas Gerais (Lei Estadual nº 13.515, de 7 de abril de 2000) e de Santa Catarina (Lei Complementar nº 313, de 22 de dezembro de 2005).

Certamente, a eventual adoção de um código de defesa dos contribuintes não pode ser considerada uma panacéia apta a solucionar as falhas do sistema tributário brasileiro. Ademais, como pondera FERREIRO LAPATZA, caso a concessão de um *status* de proteção aos contribuintes não venha acompanhada de garantias efetivas, ela pode, paradoxalmente, robustecer o Fisco e colocá-lo em uma situação de supremacia e prepotência frente ao contribuinte⁶⁶⁸.

Não obstante, parece inegável que o esforço de tornar as obrigações e os direitos dos contribuintes mais claros e sistematizados certamente contribuiria para uma melhor compreensão e delimitação do ônus de financiamento do Estado individualmente suportado.

⁶⁶⁶ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Transparência no Direito financeiro. *In: Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, nº 8, 2001, p. 143. Dentre outras medidas recentes de proteção ao contribuinte, o autor cita os dispositivos de natureza processual da Lei nº 9.532/97 e a coibição da desigualdade de respostas nas consultas fiscais, prevista no art. 48 da Lei nº 9.430/96.

⁶⁶⁷ A etapas atualizadas de tramitação desse projeto podem ser acompanhadas no seguinte link: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/Materia/Detalhes.asp?p_cod_mate=42572&p_sort_tr=Desc>. Acesso em 10 dez. 2007.

⁶⁶⁸ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Estatuto del contribuyente o estatuto de la administración tributaria? *In: Quincena Fiscal*, nº 10, 1997, p. 10.

Afinal, os sujeitos passivos de obrigações tributárias, ao contribuírem para o financiamento das atividades estatais, fazem-no, em última análise, no interesse da coletividade, e não da Administração. Esta, ao exercer a atividade vinculada de cobrança dos tributos, não tem legitimidade para atuar de modo arbitrário⁶⁶⁹.

A compreensão desse ônus, por seu turno, parece inerente à integração da população nos debates políticos atuais voltados à reestruturação do sistema tributário pátrio.

Em sua maioria, códigos sob análise trazem disposições expressas concernentes à necessidade de observância ao princípio da boa-fé objetiva nas relações entre contribuintes e Fisco.

Na Itália, o artigo 10 do supracitado Estatuto dos Direitos do Contribuinte prevê que as relações entre contribuintes e fisco devem ser pautadas pelos princípios da colaboração e da boa-fé.

Trata-se, como esclarecem AIROLDI⁶⁷⁰ e DELLA VALLE⁶⁷¹, de nítida referência ao princípio da boa-fé objetiva, conquanto expressa por dois modos diversos (“boa-fé” e “colaboração”), incidente tanto sobre as condutas dos contribuintes quanto sobre as da Administração.

Essa incidência da boa-fé objetiva sobre as relações tributárias não é, propriamente, uma novidade no ordenamento da Itália, já que mesmo antes da promulgação do Estatuto dos Direitos do Contribuinte a aplicação do princípio da boa-fé objetiva a todas as relações tributárias poderia ser fundamentada no “dever de solidariedade” previsto na Constituição deste país⁶⁷².

⁶⁶⁹ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 237.

⁶⁷⁰ Cf. AIROLDI, Mario. La “lunga marcia” della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario. In: **Diritto e Pratica Tributaria**, nº 5, 2003, p. 857-858.

⁶⁷¹ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 460-461. De fato, como se verá adiante, o dever de colaboração pode ser considerado corolário do princípio da boa-fé aplicado ao direito público.

⁶⁷² Cf. Ibidem, p. 460-461.

Com efeito, o dever de colaboração entre Fisco e contribuinte (por vezes referido como “lealdade institucional”) pode ser considerado corolário do princípio da boa-fé objetiva aplicado ao direito público⁶⁷³.

De qualquer modo, a virtude da previsão desse princípio na legislação infra-constitucional italiana reside na clara colaboração para a definitiva superação da lógica inquisitiva do Fisco, e conseqüentemente, para a negação da tradicional presunção de má-fé do contribuinte⁶⁷⁴.

Parcialmente desenvolvendo o conteúdo da obrigação de boa-fé, o parágrafo 2º do artigo 10 do precitado estatuto italiano dispõe que a confiança legítima do contribuinte – nas indicações contidas em atos normativos ou no próprio comportamento do Fisco – afasta a possibilidade de aplicação de multas e juros de mora⁶⁷⁵, solução semelhante à verificada no parágrafo único do artigo 100 do CTN.

A imposição de penalidades e multas às condutas dos contribuintes que dependam de objetivas condições de incerteza acerca do alcance e do âmbito da legislação tributária também é vedada, de acordo com o dispõe o parágrafo 3º do mesmo dispositivo.

No caso da Espanha, o já referido estatuto de direitos e garantias dos contribuintes também prevê expressamente o princípio ora estudado, ao dispor, no artigo 33.1, que “a atuação dos contribuintes se presume realizada de boa-fé”.

GONZÁLEZ MÉNDEZ identifica nesse dispositivo apenas a faceta *subjetiva* da boa-fé, a qual seria causa de exclusão ou mitigação do juízo de imputabilidade da infração, por haver a concorrência de alguma causa impeditiva deste juízo. Como resultado, exonerar-se-ia o sujeito passivo da sanção tributária ou, ao menos, atenuar-se-ia esta sanção⁶⁷⁶.

⁶⁷³ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 57.

⁶⁷⁴ Cf. AIROLDI, Mario. La “lunga marcia” della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario. In: **Diritto e Pratica Tributaria**, nº 5, 2003, p. 858.

⁶⁷⁵ Cf. MARONGIU, Giovanni. Statuto del contribuente, affidamento e buona fede. In: **Rassegna Tributaria**, nº 5, 2001, p. 1283 e DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 461.

⁶⁷⁶ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia, op. cit., p. 160 e 162.

A autora espanhola reconhece, contudo, que a boa-fé objetiva informa diversos deveres previstos pelo estatuto em comento, ainda que eles não mencionem expressamente tal princípio. Apontam-se, dentre outros, os deveres de informação (artigos 5.1, 6, 7 e 26), de assistência (artigos 8, 20, 25 e 27) e de colaboração (artigos 9 e 28)⁶⁷⁷.

GÓMEZ GONZALVO, de outra parte, afirma que o princípio da boa-fé, explicitamente reconhecido pelo estatuto espanhol, encontra aplicação direta a todas as complexas e diversas questões atinentes à relação entre Fisco e contribuinte, devendo inspirar todos os procedimentos resultantes desta relação⁶⁷⁸.

No caso do projeto de lei complementar brasileiro, já referido acima, a boa-fé é mencionada em três dispositivos, quais sejam: (i) no artigo 17, segundo o qual “presume-se a boa-fé do contribuinte até que a Administração Fazendária comprove o contrário”; (ii) no inciso II do artigo 37, que dispõe ser vedado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilidade funcional de seu agente, “induzir, por qualquer meio, a auto-denúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevalecimento da boa-fé, temor ou ignorância”; e (iii) no artigo 38, que exige nos processos administrativos perante a Administração Fazendária a observância, dentre outros critérios, de “atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”.

Outrossim, consoante exposto no item 26 da justificação do projeto, diversos outros dispositivos “disciplinam as atividades do Fisco no intuito de resguardar a boa-fé do contribuinte e zelar pela moralidade administrativa”⁶⁷⁹.

⁶⁷⁷ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 171.

⁶⁷⁸ Cf. GÓMEZ GONZÁLVO, Juan Francisco. Presunción de inocência y buena fe del contribuyente. In: **Revista Técnica Tributaria**, nº 42, 1998, p. 67.

⁶⁷⁹ Dentre os deveres decorrentes da boa-fé previstos no projeto, podem-se citar os seguintes, expressamente apontados na referida justificação: obriga-se a inscrição na dívida ativa em 30 dias; proíbe-se que presunções e ficções legais desvinculem a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador; declara-se que o parcelamento do débito implica novação; restringe-se o direito de examinar mercadorias, livros e arquivos aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização; proíbe-se à Administração Fazendária a divulgação, em órgãos de comunicação social, do nome dos contribuintes em débito; prevê-se que o termo de início de fiscalização obrigatoriamente circunscreva seu objeto, vinculando a Administração Fazendária; vedam-se, dentre outras práticas administrativas, o cerceamento de direitos dos devedores, de abuso da boa-fé ou ignorância do contribuinte, de constrangimento na cobrança de tributos e de demora no exercício das atividades previstas em lei; e proíbe-se o agente da Administração de deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias.

Já o Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais estabelece, em seu artigo 21, que se considera abusiva, dentre outros casos, “a exigência que estabeleça obrigações incompatíveis com a boa-fé, a equidade e os bons costumes”.

Em relação aos demais estatutos estaduais pátrios, ainda que eles não prevejam expressamente a boa-fé objetiva, trazem diversas normas que parecem decorrer de aplicações concretas deste princípio, tais como a prestação de informações adequadas e tempestivas, a atuação leal dos agentes do Fisco, o respeito a prazos procedimentais e reafirmação da necessidade de motivação de todos os atos administrativos tributários.

A boa-fé objetiva pode ser considerada um instrumento idôneo para ajudar a restaurar a confiança e a lealdade dos cidadãos em relação ao Fisco, bem como a quase inexistente compreensão do papel individual no financiamento das necessidades públicas⁶⁸⁰.

A aprovação de normas que veiculem declarações de direitos dos contribuintes justifica-se na necessidade de conferir transparência às relações entre as autoridades fiscais e os cidadãos, com o intuito de coibir os abusos cometidos por estas autoridades e proteger os direitos constitucionalmente assegurados aos sujeitos passivos das obrigações tributárias⁶⁸¹.

A transparência e a clareza das relações entre contribuinte e Fisco fundamenta-se no princípio da segurança jurídica, um dos pilares de sustentação da configuração do Estado Democrático de Direito⁶⁸².

Para que um código de defesa do contribuinte exerça tal papel, parece necessário que ele preveja um equilíbrio entre os direitos e deveres do Estado, que exige os tributos, e dos contribuintes, os quais, como cidadãos, suportam o ônus tributário⁶⁸³.

⁶⁸⁰ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 193.

⁶⁸¹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Transparência no Direito financeiro. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, nº 8, 2001, p. 143.

⁶⁸² Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 87.

Esse equilíbrio pode ser freqüentemente quebrado pelo uso arbitrário e desproporcional – abuso, portanto – do poder tributário do Estado, restando ao contribuinte mecanismos complexos e pouco eficazes de proteção⁶⁸⁴.

De outra parte, parece conveniente que o texto de um código dessa natureza não seja orientado de maneira absolutamente unilateral à finalidade de garantir os direitos e prerrogativas dos contribuintes, devendo aspirar a um justo equilíbrio entre estas garantias e o interesse coletivo representado pelo fisco⁶⁸⁵.

Os códigos de defesa do contribuinte, em síntese, oferecem um círculo de garantias que protegem os cidadãos-contribuintes frente aos abusos das autoridades fiscais⁶⁸⁶, mas também imputam deveres aos primeiros, buscando uma relação equilibrada entre ambas as partes, de acordo com os valores que informam a boa-fé objetiva, tais como lealdade, cooperação e coerência.

4.7 Planejamento Tributário

Como se anteviu, não apenas as condutas do fisco devem considerar o espírito de atuação leal, consistente e honesta. Também as condutas dos contribuintes precisam estar pautadas por estes valores, integrantes do princípio da boa-fé objetiva.

A aplicação desse princípio às condutas dos contribuintes, entretanto, encontra um campo mais restrito⁶⁸⁷, considerando-se que é a Administração Pública, investida de

⁶⁸³ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madri: Marcial Pons, 2004, p. p. 234 e GÓMEZ GONZÁLVO, Juan Francisco. Presunción de inocência y buena fe del contribuyente. In: **Revista Técnica Tributaria**, nº 42, 1998, p. 67.

⁶⁸⁴ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan, op. cit., p. 235.

⁶⁸⁵ Cf. PALAO TABOADA, Carlos. La posición del contribuyente frente a la administración tributaria. In: **Cronica Tributaria**, nº 69, 1994, p. 54; e FERREIRO LAPATZA, José Juan. Estatuto del contribuyente o estatuto de la administración tributaria? In: **Quincena Fiscal**, nº 10, 1997, p. 10. O primeiro autor chega a criticar a opção pela adoção da designação “estatuto do contribuinte”, pois ela denotaria uma tábua abstrata, genérica e desarmonica de direitos e garantias dos contribuintes.

⁶⁸⁶ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 235.

⁶⁸⁷ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 464.

amplas faculdades e poderes, quem, na relação entre ambos, tende a adotar com maior frequência condutas desproporcionais e desleais⁶⁸⁸.

De qualquer modo, como impõe o critério de reciprocidade derivado da própria boa-fé, os contribuintes devem manter uma postura leal ao longo de toda a relação tributária, convertendo-se em sujeitos de determinados deveres de informação, assistência e colaboração⁶⁸⁹.

Seriam contrárias à exigência de boa-fé imputada aos contribuintes, portanto, eventuais condutas maliciosas que deliberadamente frustrassem os interesses coletivos fiscais e extrafiscais presentes na tributação.

Nesse contexto, uma hipótese clara de concreção da boa-fé objetiva a comportamentos dos contribuintes diria respeito às práticas de elisão e evasão tributárias⁶⁹⁰.

Essa exigência de boa-fé, ao restringir a prática da elisão e da evasão de tributos, pode contribuir para a garantia de certeza, previsibilidade e estabilidade da arrecadação de receitas tributárias.

Nesse sentido, as normas voltadas ao combate das práticas elisivas e evasivas são instrumentos de prevenção e mitigação dos riscos fiscais provocados pelo contribuinte, os quais prejudicam a clareza e a segurança das relações tributárias⁶⁹¹, motivo pelo qual tais normas reforçam a aproximação entre Direito e Ética⁶⁹², em consonância com os valores que inspiram a boa-fé objetiva.

A compreensão dos limites da faculdade de desconsideração de atos e negócios jurídicos por parte do Fisco encontrou relevância acentuada nos últimos anos, em face da reestruturação do Direito privado pátrio – decorrente das implicações, ainda incipientes, do

⁶⁸⁸ Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 185.

⁶⁸⁹ Cf. Ibidem, p. 185.

⁶⁹⁰ Cf. DELLA VALLE, Eugenio. La tutela dell'affidamento del contribuente. In: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 464.

⁶⁹¹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 224.

início da vigência do CC 2002 – e da edição do parágrafo único do art. 116 do CTN, a chamada “norma anti-elisão”, por força da Lei Complementar nº 104/01.

Para que se compreenda essa temática, faz-se necessário observar que a autonomia da vontade, princípio tradicional que confere aos sujeitos a liberdade de atuação da forma que melhor lhes convier, encontra uma nova sistemática de interpretação em face do princípio da boa-fé objetiva.

De fato, a boa-fé objetiva e a autonomia privada constituem princípios que devem ser harmonizados em bases mutuamente incluídas e em consonância com os demais valores presentes no texto constitucional⁶⁹³.

Assim, os distintos vetores axiológicos identificados quando do confronto entre a autonomia privada e os demais princípios constitucionais, parece assentado admitir, devem ser sopesados em um raciocínio de ponderação e razoabilidade.

Tendo em vista as considerações aqui esposadas acerca do princípio da autonomia privada, parece correto afirmar que os negócios jurídicos celebrados em desrespeito à boa-fé objetiva extrapolam os limites de tal autonomia.

Destarte, como se viu acima, a boa-fé objetiva limita o exercício dos direitos subjetivos, tolhendo condutas marcadas por um liberalismo exacerbado.

A previsão da boa-fé objetiva, ao lado de outros princípios jurídicos (tais como o consensualismo e a exigência de causa) demonstra a preocupação do ordenamento jurídico pátrio em limitar o espaço da noção de força obrigatória⁶⁹⁴.

⁶⁹² Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 271.

⁶⁹³ Cf. RODRIGUES, Ivan Taulil. O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário – O Pilar Hemenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. In: **Revista Dialética de Direito tributário**, nº 93, 2003, p. 37; e SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. **Contornos Dogmáticos e Eficácia da Boa-fé Objetiva: O Princípio da Boa-fé no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 93-96.

⁶⁹⁴ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 124. No mesmo sentido, cf. SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. **Contornos Dogmáticos e Eficácia da Boa-fé Objetiva: O Princípio da Boa-fé no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 93-96.

Em síntese, no Direito moderno a autonomia privada é temperada por diversas restrições legais, que visam a resguardar relevantes princípios jurídicos que não podem ser abafados por condutas indiscriminadas dos particulares, com destaque para a boa-fé objetiva.

No campo tributário, a aplicação da autonomia privada implica a possibilidade de todo cidadão, na eleição e realização de atos e negócios jurídicos, *licitamente* buscar a economia de tributos, fenômeno que FERREIRO LAPATZA chama de “economia de opção”⁶⁹⁵.

No contexto da garantia e tutela constitucionais à autonomia privada, o Direito pátrio concede aos contribuintes a faculdade de adotar atitudes lícitas na estruturação ou reorganização de negócios, visando à economia de tributos (evitando a incidência tributária ou mitigando os efeitos do impacto fiscal respectivo). Estas condutas, porquanto amparadas pelo ordenamento jurídico brasileiro, são perfeitamente válidas, não configurando descumprimento frontal ou indireto de normas legais⁶⁹⁶.

Trata-se de uma legítima economia de tributos, fenômeno que diz respeito a uma solução jurídica que comporta uma economia lícita de tributos fundada na capacidade do contribuinte de organizar-se de modo a evitar, retardar ou reduzir a incidência tributária⁶⁹⁷.

Para TIPKE, a conduta do contribuinte, voltada à economia de tributos, apenas pode ser passível de sanção quando for ilegal. Considerando-se que para este tributarista germânico “o cumprimento das leis é também um dever moral”, em princípio, tal conduta poderia ser considerada imoral, além de contrária aos deveres previstos na legislação⁶⁹⁸.

⁶⁹⁵ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho Financiero**. Vol. I. 27ª ed. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 138. No mesmo sentido, cf. TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 110.

⁶⁹⁶ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 174.

⁶⁹⁷ Cf. FERRARA, Franco Batistoni; e BELLÉ, Brunella. **Corso di diritto finanziario**. Padova: CEDAM, 2005, p. 244.

⁶⁹⁸ Cf. TIPKE, Klaus., op. cit., p. 109.

A economia de tributos consciente e planificada, continua o autor germânico, seria uma modalidade legal de resistência fiscal, compatível com os valores morais e admitida provavelmente em todos os Estados de Direito que respeitam a liberdade⁶⁹⁹.

Para esse efeito, torna-se irrelevante se o contribuinte não realiza o fato gerador da obrigação tributária mediante uma conduta fática (e.g., não trabalhar, para não obter renda, ou não fumar) ou se emprega uma estrutura jurídica planejada para afastar ou reduzir o tributo⁷⁰⁰.

Em que pese o direito do contribuinte de planejar seus negócios e condutas de forma que lhe parecer mais adequada e conveniente, inclusive visando à redução do ônus fiscal, não se pode admitir o uso abusivo do formalismo jurídico e a criação de figuras negociais cujo único propósito seja o de pagar menos tributos⁷⁰¹.

O sujeito passivo de obrigação tributária que não declara o tributo legalmente devido atua de modo ilegal e, em princípio, imoral⁷⁰², violando, portanto, o dever de boa-fé objetiva.

Desse modo, a legítima economia de tributos coloca-se ao lado das práticas ilícitas de economia tributária na composição da chamada “erosão fiscal”, que corresponde à diferença entre a arrecadação tributária efetiva e a potencial⁷⁰³.

No Brasil, se houve época em que se proclamava que a elisão fiscal, pelo fato de produzir instrumentos legais, era sempre lícita, porquanto estaria fundamentada no princípio da autonomia da vontade, hoje a questão da elisão fiscal é vista por prisma distinto⁷⁰⁴.

⁶⁹⁹ Cf. TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 110.

⁷⁰⁰ Cf. TIPKE, Klaus, op. cit., p. 110.

⁷⁰¹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Transparência no Direito financeiro. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, nº 8, 2001, p. 149.

⁷⁰² Cf. TIPKE, Klaus, op. cit., p. 111.

⁷⁰³ Cf. FERRARA, Franco Batistoni; BELLÉ, Brunella. **Corso di diritto finanziario**. Padova: CEDAM, 2005, p. 244.

⁷⁰⁴ Cf. LOBO TORRES, Ricardo, op. cit., p. 148.

Na tentativa de combater as práticas ilícitas de economia tributária, como se anteviu, o legislador brasileiro editou a Lei Complementar nº 104/01, acrescentando o seguinte parágrafo único ao art. 116 do CTN: “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Trata-se de norma submetida a amplos questionamentos por parte da doutrina, notadamente em relação à compatibilidade com o texto constitucional e às possíveis modalidades de atos ou negócios jurídicos que podem ser desconsiderados pelo Fisco⁷⁰⁵. Transbordariam o escopo do presente trabalho, contudo, eventuais tentativas de examinar estas questões.

Para os fins aqui perseguidos, basta notar que o parágrafo único do artigo 116 do CTN confere à autoridade da administração fazendária incumbida do lançamento tributário o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, requalificando-os⁷⁰⁶.

O termo *dissimular* empregado nesse dispositivo, segundo RICARDO LOBO TORRES, deve ser compreendido como “cláusula geral que compreende o abuso de forma jurídica, a fraude à lei e os outros mecanismos conhecidos de elisão fiscal combatidos há muito tempo no direito comparado, até porque foi copiado da legislação francesa antielisiva”⁷⁰⁷.

A conduta dissimulada visa a encobrir, disfarçar ou atenuar os efeitos do fato gerador da obrigação tributária, e não deve se confundir com a prática de simulação, na qual o agente procura fingir ou fazer parecer real uma situação que não o é, prática esta que encontra disciplina específica no artigo 120 do CC 2002 e no artigo 149, VII, do CTN⁷⁰⁸.

⁷⁰⁵ Para uma análise detida desses temas, cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 243 et. seq.

⁷⁰⁶ Cf. Ibidem, p. 247. Como ressalta o autor, trata-se de “qualificação”, e não de “interpretação”, pelo fato de a norma sob análise versar acerca de atos ou negócios praticados, dizendo respeito, então, a fatos geradores concretos.

⁷⁰⁷ Cf. Idem. O Princípio da Transparência no Direito financeiro. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, nº 8, 2001, p. 149.

⁷⁰⁸ Cf. Ibidem, p. 149.

O dispositivo sob análise, outrossim, constitui uma dimensão ético-jurídica para o acionamento da desconsideração de atos e negócios jurídicos realizados com o intuito de reduzir ou evitar a carga tributária⁷⁰⁹.

De fato, a dissimulação do fato gerador compreende uma conduta opaca e camuflada do contribuinte, a qual pode provocar riscos consideráveis às finanças públicas, riscos estes que devem ser controlados pela adoção de normas antielisivas⁷¹⁰.

A prática de atos ou negócios jurídicos voltados à economia de tributos, cumpre ressaltar, por si só não configura hipótese de desconsideração, razão pela qual o legislador atribui a *faculdade*, e não o *dever* de o agente administrativo fazê-lo.

Essa faculdade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, deve-se apontar, não implica discricionariedade da Administração, mas positivação de sua atividade, que continua vinculada, tendo em vista que é mister, para que se proceda a tal desconsideração, haver ilicitude na conduta do contribuinte.

Para que se determine a legitimidade da estruturação dos negócios jurídicos do contribuinte voltada à economia de tributos, é mister que se investigue se tais negócios foram constituídos de forma legítima e válida, dentro dos limites da autonomia privada.

Apenas com base nesse exame é que o Fisco poderá controlar a operação para determinar se a economia de tributos deve ser considerada lícita ou ilícita, sempre mediante a adequada produção de provas, cujo ônus incumbe ao Poder público.

Com efeito, explica PAULO DE BARROS CARVALHO, a Administração tem o ônus de provar as ocorrências que afirma terem existido, sendo que tal prova deve ser feita de forma direta e em toda a sua extensão, porquanto “supor que um fato tenha acontecido ou

⁷⁰⁹ Cf. RODRIGUES, Ivan Taui. O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário – O Pilar Hemenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. In: **Revista Dialética de Direito tributário**, nº 93, 2003, p. 41.

⁷¹⁰ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. O Princípio da Transparência no Direito financeiro. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, nº 8, 2001, p. 148.

que sua materialidade tenha sido efetiva não é o mesmo que exhibir a concretude de sua existência, [...] conferindo-lhe segurança e certeza”⁷¹¹.

No Direito tributário pátrio, a constituição do crédito tributário dá-se mediante a atividade de lançamento, definido pelo art. 142 do CTN como “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”.

O lançamento, como bem aponta RICARDO LOBO TORRES, resulta de um procedimento complexo, durante o qual são praticados inúmeros atos e averiguações. A autoridade administrativa investiga a ocorrência de fato, procede às avaliações necessárias e realiza o exame dos documentos pertinentes para que possa apurar o tributo devido⁷¹².

Portanto, o Fisco tem liberdade para colher as provas que julgar necessárias para demonstrar a ocorrência ou não do fato jurídico tributário que enseje o lançamento.

Em suma, pode-se afirmar que a autoridade tributária, ao aplicar a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN, deve ter conhecimento da real conduta praticada pelo contribuinte, apreendendo a realidade geradora da obrigação tributária por meio da produção de provas.

Assim, não há autorização legal conferida à Administração para requalificar qualquer negócio jurídico que lhe pareça suspeito, restringindo a autonomia privada. A Administração não tem interesse direto algum na desconstituição dos negócios jurídicos, salvo quando estiver diante de ilicitude.

Outrossim, cabe notar que a autorização de despesas públicas e a previsão de arrecadação das receitas tributárias, nos Estados democráticos, encontram-se veiculadas na lei orçamentária.

⁷¹¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a Prova no Processo Administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 859 e 861.

⁷¹² Cf. LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 273.

Consoante ensina ALIOMAR BALEEIRO, as receitas tributárias são estabelecidas em leis próprias, e tornam-se efetivas pelos atos jurídicos dos funcionários fiscais, que operam os lançamentos e demais formalidades regulamentares. O orçamento apenas prevê as receitas tributárias que serão arrecadadas no exercício, com o intuito de fixar os montantes de despesas autorizados⁷¹³.

De fato, a previsão de receitas tributárias no orçamento não cria direito subjetivo em favor das pessoas jurídicas de Direito Público às quais tais receitas visam beneficiar, descabendo, portanto, falar-se em pretensão de arrecadação tributária por parte do Estado.

Nesse diapasão, a previsão de receitas tributárias no orçamento não cria direito subjetivo em favor das pessoas jurídicas de Direito Público às quais tais receitas visam beneficiar, motivo pelo qual não há que se falar em pretensão de arrecadação tributária por parte do Estado.

A previsão de receita tributária no orçamento refere-se apenas à criação de uma expectativa de direito, o qual apenas será materializado mediante o preenchimento de determinadas condições exigidas pela ordenamento jurídico, consubstanciadas, como já visto acima, na verificação de determinadas circunstâncias empíricas e na atuação do agente público competente.

O surgimento da obrigação tributária, na sistemática do CTN, ocorre a partir do momento em que o contribuinte pratica certo fato, previsto em lei como situação necessária e suficiente para que a referida obrigação concretize-se.

Em relação a essa questão, encontra-se clara disposição no art. 114 do CTN, o qual define o fato gerador da obrigação tributária como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Nesse passo, seria inadmissível, dentro da estrutura constitucional vigente, desprezar por completo o princípio da autonomia privada, declarando-se a ilicitude de todo

⁷¹³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 439-443

e qualquer negócio jurídico estruturado pelo contribuinte com a finalidade de redução da carga tributária⁷¹⁴.

Como visto, a autoridade tributária apenas pode intervir na composição dos negócios jurídicos adotados pelos indivíduos, restringindo o campo da autonomia privada, quando estiver visando a proteger princípios jurídicos de resguarda dos interesses da coletividade.

É precisamente nesse escopo, de preservação dos interesses da coletividade, que se insere, dentre outras tantas normas jurídicas, o princípio da boa-fé objetiva, o qual ocupa papel de notável relevância, tutelando as expectativas geradas por atos e negócios jurídicos, as quais não devem ser frustradas.

A boa-fé objetiva, com efeito, faz referência a uma exigência genérica de conduta de retidão pelas partes nas relações jurídicas, a qual toma por parâmetros os usos e costumes da sociedade contemporânea brasileira.

É relevante, nesse ponto, examinar os limites e implicações da desconsideração de negócios jurídicos praticados pelo contribuinte por serem estes, em tese, desconformes à boa-fé objetiva.

Consoante já se anteviu, a dimensão principiológica da boa-fé objetiva do Direito brasileiro confere-lhe a característica de representar verdadeira medida da regulação dos negócios jurídicos, assumindo o papel de relevante cânone hermenêutico.

Com efeito, a interpretação dos negócios jurídicos deve ser conduzida com presunção de boa-fé, porquanto este princípio configura um cânone hermenêutico importante, inserido em uma proposta objetivista de compreensão das declarações de vontade emitidas pelas partes⁷¹⁵.

⁷¹⁴ Cf. REIS, Elcio Fonseca. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: por uma Interpretação Adequada ao Instituto do Planejamento Tributário. In: **Revista Dialética de Direito tributário**, nº 99, 2004, p. 50.

⁷¹⁵ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 144.

Ainda em função da dimensão principiológica de que se reveste a boa-fé objetiva no Direito pátrio, deve-se rememorar que tal norma prescreve aplicações genéricas e dependentes da ponderação de valores e interesses.

Assim, quando colocada em uma hipotética situação de antinomia com outro princípio jurídico do sistema do Direito brasileiro, o conflito há de ser resolvido por um jogo de ponderação dos valores veiculados por ambos os princípios, de modo a determinar qual deles deve prevalecer no caso concreto.

A referida função hermenêutica da boa-fé objetiva, que deve ser resguardada em todos os momentos e fases do vínculo obrigacional, possibilita que as peculiaridades do caso concreto sejam identificadas e consideradas.

Tal consideração visa à flexibilização da declaração de vontade das partes, levando a uma prevalência da realidade fática do negócio jurídico celebrado sobre o sentido literal da referida declaração.

O exame da conformação do negócio jurídico praticado pelo contribuinte à boa-fé objetiva, nesse passo, pode ser visto como um critério de aferição de eventual ilicitude de tal negócio, hipótese na qual haverá campo para o início de procedimento de desconconsideração da estrutura negocial apresentada pelo contribuinte.

Esse exame de conformação do negócio jurídico à boa-fé objetiva, mister que esclareça, deve ser individualizado para caso concreto, para que seja fixado o conteúdo preciso da conduta esperada do *bonus paterfamilias*.

Acima se afirmou que tal fixação, no campo do Direito privado, deve ser realizada pelo magistrado. Na seara do procedimento administrativo de desconconsideração do negócio jurídico praticado, parece correto afirmar, a fixação do conteúdo da conduta de boa-fé pode ser realizada pelo administrador.

Nesse passo, o agente da Administração, ao examinar o caso concreto, deverá estabelecer a conduta que seria adotada pelo homem médio brasileiro contemporâneo, considerando as circunstâncias e nuances presentes no caso. Com base na criação do

modelo de conduta, será possível confrontá-lo com o comportamento efetivamente apresentado pelo contribuinte.

Na hipótese de haver desconformidade entre a atuação do contribuinte e comportamento de boa-fé previsto no modelo criado para o caso concreto, estar-se-á diante de uma conduta ilícita.

Não obstante, a ilicitude da conduta não é suficiente para que haja a desconsideração do respectivo ato ou negócio jurídico, porquanto é imprescindível que tal conduta implique economia indevida de tributos, por meio do afastamento ou da redução da carga tributária incidente sobre a operação.

A desconsideração, fundada em demonstração de desrespeito à boa-fé objetiva, de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, visaria à reaproximação da qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência.

Todavia, qualquer que seja a fundamentação usada pela Administração para desconsiderar um negócio jurídico hipoteticamente caracterizado como de má-fé, parece claro que demonstração cabal de tal caracterização, por meio de produção de provas, é condição inafastável, como já se disse acima⁷¹⁶.

Apenas poderá ser considerada ilegítima a economia de tributos verificada no negócio jurídico contrário à boa-fé objetiva quando a autoridade administrativa demonstrar de forma cabal, ao final do mencionado procedimento, a ilicitude do negócio.

De qualquer forma, relevante destacar, ao contribuinte sempre deverá ser assegurado o direito de produzir contraprova para demonstrar que a operação analisada pelo Fisco apresenta-se em perfeita consonância com os ditames da boa-fé objetiva.

⁷¹⁶ Apenas após a demonstração da má-fé é que será possível a desconsideração de ato ou negócio jurídico e a identificação do tributo omitido, com a conseqüente efetuação do correspondente ato de lançamento tributário.

Nesse contexto, pode-se afirmar que a boa-fé objetiva caracteriza-se como chave hermenêutica para a problemática da desconsideração de negócios jurídicos, requerendo, contudo, que se conheçam todas as particularidades da estruturação desses negócios, de modo a possibilitar o efetivo enquadramento – por meio de produção de provas – da conduta do contribuinte como sendo de “ma-fé”⁷¹⁷.

Após constatada a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, para fins tributários, com fundamento em uma comprovada violação ao princípio da boa-fé objetiva, apresentar-se-á breves considerações acerca de situações exemplificativas nas quais tal procedimento pode vir a ser observado.

Primeiramente, é necessário apontar que, em toda e qualquer situação na qual restar demonstrado o desrespeito ao princípio da boa-fé objetiva, ter-se-á como resultado imediato e necessário a ilicitude do respectivo ato ou negócio jurídico.

De fato, consoante já se examinou acima, o comportamento efetivamente apresentado pelas partes no caso concreto, se efetivamente valorado pelo agente da administração como contrário à boa-fé objetiva, implicará a caracterização da conduta como ilícita.

Uma primeira situação a ser apontada diz respeito à intervenção do Estado sobre a personalidade jurídica. Para que se examine tal questão, cabe observar que a Constituição Federal, notadamente nos arts. 1º, IV e 170, caput, garante aos indivíduos liberdade de iniciativa, inclusive de escolha do tipo societário, a ser exercida dentro dos limites que o próprio texto constitucional impõe.

Nesse passo, poderá haver espaço para intervenção estatal caso a sociedade provoque lesão a interesse coletivo relevante ou à ordem social. Pode-se cogitar, assim, da constituição ou execução de contrato societário que adote regime societário impróprio, implicando economia tributária indevida.

⁷¹⁷ Cf. RODRIGUES, Ivan Taulil. O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário – O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. In: **Revista Dialética de Direito tributário**, nº 93, 2003, p. 41.

O uso de estruturas negociais impróprias para fins de economia tributária, pode-se afirmar, consubstanciará violação ao princípio da boa-fé objetiva, configurando negócio jurídico ilícito e, portanto, passível de desconsideração pela autoridade administrativa.

Também no âmbito do tema da causa dos negócios jurídicos pode ser apontada uma clara relação com a boa-fé objetiva. A causa, elemento essencial do negócio jurídico, pode ser compreendida como a função (finalidade) que as partes pretendem alcançar com o ato ou negócio que põem em execução⁷¹⁸.

O contribuinte, adotando causa imprópria para o negócio celebrado, estará agindo em desconformidade com a boa-fé objetiva, eis que sua conduta não apresentará a retidão exigida.

Outra situação interessante concerne à verificação de pacto simulatório no negócio jurídico, o qual apresenta flagrante incompatibilidade com a causa do referido negócio. Parece claro que a comprovação de tal pacto revela a presença de uma causa desconforme com a boa-fé objetiva, acarretando a ilicitude de operação praticada pelo contribuinte e, conseqüentemente, da economia de tributos que dela advenha⁷¹⁹.

Por fim, cabe apontar que a jurisprudência administrativa pátria ainda é bastante tímida no que diz respeito à análise da conformidade das condutas dos contribuintes com o princípio da boa-fé objetiva.

Especificamente no que diz respeito ao tema da desconsideração de atos e negócios, inexistem até o momento decisões que adotam por fundamento a violação ao mencionado princípio.

Essa situação pode ser explicada pelo fato de que, na parcela majoritária das situações em que se pode verificar desconformidade entre o negócio jurídico e a boa-fé objetiva há uma clara inadequação da forma ou da causa do negócio, ou mesmo a presença

⁷¹⁸ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 142-143.

⁷¹⁹ Cf. Ibidem, p. 309.

de fraude ou simulação, conceitos com os quais os tribunais administrativos apresentam maior familiaridade.

Infere-se do exposto que os negócios jurídicos celebrados por particulares apenas podem ser desconstituídos pelas autoridades fiscais se estiverem em desconformidade com os preceitos do ordenamento jurídico pátrio. Dentro dos limites legais, conforme já se afirmou, os sujeitos de direito têm liberdade para regular seus interesses particulares como lhes parecer mais adequado.

A Administração apenas pode desconsiderar um negócio jurídico se houver demonstração cabal, por meio de produção de provas, de que tal instrumento viola os limites da autonomia privada, situação na qual haveria desrespeito à exigência de boa-fé objetiva na conduta do contribuinte.

V. Síntese Conclusiva

Como se procurou demonstrar, a *bona fides* romana caracteriza-se como *fons et origo* da boa-fé objetiva do Direito brasileiro. Aquele instituto trazia em seu bojo uma expectativa de conduta objetiva, previsível e adequada aos parâmetros da sociedade romana, expectativa esta que se reportava aos ideais da *fides*, noção ética e moral.

A dimensão principiológica da boa-fé objetiva do direito brasileiro ressalta a singularidade do que deve ser compreendido como adequado à conduta de retidão da boa-fé objetiva em cada sociedade e momento histórico, compreensão esta que se completa por meio da atuação judicial.

De modo geral, está-se diante de um conjunto de prestações, direitos e deveres que incumbe às partes de qualquer relação jurídica, com base na exigência genérica de comportamento segundo critérios de retidão e lealdade. O conteúdo deste conjunto de prestações corresponderia ao modelo de comportamento do homem honesto e correto, pautado pela lealdade, honestidade, previsibilidade, confiança e cumprimento das promessas, considerando-se as supracitadas peculiaridades de cada momento histórico. Tais valores, como se viu, não são gerais, atemporais e universais, mas práticos, dependendo das circunstâncias de cada comunidade em uma dada época.

A referida dimensão principiológica ressalta, também, a necessidade de proceder a uma ponderação de valores entre o princípio da boa-fé objetiva e os demais princípios incidentes em cada caso concreto.

O instituto examinado nesse trabalho apresenta tanto a função de limitação de direitos subjetivos e criação de deveres quanto a de auxílio à interpretação e integração do sistema jurídico.

Analisando-se a normatização da boa-fé objetiva no direito pátrio, pôde-se constatar a existência de diversas normas que a incorporam, com destaque para aquelas constantes do CC 2002 e do CDC.

Em que pese a longa tradição jurídica do princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro, a construção dogmática e a sistematização da aplicação prática deste princípio aos casos concretos foram realizadas predominantemente no campo das relações de direito privado, a exemplo do que sucedia no direito estrangeiro há algumas décadas.

De fato, enquanto as implicações dessa norma no direito privado têm encontrado inúmeras análises doutrinárias, assim como extensa aplicação jurisprudencial, o referido princípio vem sendo tratado de forma mais tímida no que concerne ao direito público.

As peculiaridades desse domínio e das relações que este governa revelam uma pretensa dificuldade de adoção do princípio da boa-fé como critério de valoração das condutas sujeitas à disciplina publicística, marcada pelo signo da legalidade estrita.

Todavia, conforme se defendeu a aplicação do princípio da boa-fé objetiva ao direito público pode ser considerada plenamente compatível com a própria legalidade e, conseqüentemente, com o Estado de Direito, cabendo ao intérprete fazer uma ponderação entre os valores compreendidos pelos princípios em jogo no caso concreto.

Essa aplicabilidade, cabe apontar, encontra-se em plena consonância com a constatação de que tal princípio originou-se e desenvolveu-se no direito romano, no qual teve como dimensão marcante a aplicação às relações públicas romanas.

A confiança e as expectativas quanto ao cumprimento dos atos jurídicos por parte da Administração recebem, consoante se afirmou, proteção por meio da aplicação do princípio da boa-fé objetiva. Também nas relações concretas estabelecidas entre o poder público e o particular este último também deve atuar em conformidade com a boa-fé objetiva.

No Brasil ainda é tímida a aplicação jurisprudencial da boa-fé objetiva ao direito financeiro e ao direito tributário, bem como a exploração do tema pela doutrina. De qualquer modo, parece correto admitir que a boa-fé objetiva alcança diversas matérias de tais searas do Direito, sendo possível verificar uma crescente tendência de consolidação e ampliação de tal alcance.

Afirmou-se que o orçamento pátrio configura verdadeiro plano de governo impositivo, implicando claras alterações na realidade jurídica ao fazer nascer para a Administração a obrigação de perseguir as finalidades que nele estão expressas. Como norma vinculativa da ação do Estado, representativa do compromisso político de cumprimento de promessas públicas, não se pode admitir que sejam frustradas as expectativas da coletividade e os objetivos do planejamento, em consonância com os valores da boa-fé objetiva.

Na temática dos subsídios chegou-se a conclusão análoga, sustentando-se a vinculação do poder público às promessas firmes de concessão de tais auxílios aos particulares.

Se de todos os agentes do Estado é exigida a atuação em conformidade com a boa-fé objetiva, defendeu-se que ainda mais relevante ao interesse público será a observância dos valores de tal princípio por parte dos agentes responsáveis pela aplicação do dinheiro público, motivo pelo qual tal instituto exerce relevante papel nos processos de julgamentos de contas do TCU.

Viu-se, também, que eventuais tentativas, por parte de um ente maior da Federação, de utilizar em seu próprio interesse recursos de receitas tributárias alheias retidos, pertencentes que são aos entes federativos menores, deve ser considerada como uma violação ao princípio da boa-fé objetiva, por se caracterizar como conduta contrária aos deveres de atuação, leal, colaborativa e previsível que este princípio impõe a tais entes.

Quanto às operações de crédito público, elas devem ser pautadas pelos valores de lealdade, coerência e colaboração que inspiram o princípio da boa-fé objetiva, conforme restou demonstrado acima.

No que concerne à concessão de incentivos fiscais, deve-se reconhecer que a tutela da boa-fé do contribuinte, em determinadas situações, exigirá a manutenção daqueles incentivos há muito incorporados ao patrimônio de tal sujeito, notadamente quando se caracterizarem como onerosos.

Outrossim, a confiança do contribuinte nas orientações veiculadas nos atos normativos expedidos pelo Fisco, a qual emana da boa-fé, implica a proteção do primeiro sujeito quanto à atuação em conformidade com tais orientações, atuação esta que não pode se punida pelas autoridades caso elas decidam rever o posicionamento inicial.

A boa-fé objetiva também impõe limites severos à faculdade de revisão dos lançamentos tributários, bem como vincula as autoridades tributárias às respostas a consultas formuladas pelos contribuintes.

Ademais, constatou-se que nos últimos anos tem sido observada uma tendência mundial de edição de estatutos de defesa dos contribuintes, as quais implícita ou explicitamente trazem disposições fundadas nos valores da boa-fé objetiva.

Por fim, reconheceu-se que não apenas as condutas do fisco devem considerar o espírito de atuação leal, consistente e honesta. Também as condutas dos contribuintes precisam estar pautadas por estes valores, integrantes do princípio da boa-fé objetiva, o qual exerce papel de destaque na limitação das práticas de planejamento tributário.

Em todas as situações acima apontadas, havendo violação do princípio em tela por parte do Estado, este poderá responder objetivamente pelos danos causados, desde que seja possível estabelecer um nexo de causalidade entre tais danos e a respectiva conduta estatal.

Bibliografia Consultada

ABBAMONTE, Giuseppe; AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola; PLAZAS VEGA, Mauricio A. **Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia**: El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Bogotá: Temis, 2004, 238p.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. **Régimen jurídico de las consultas tributarias em derecho español y comparado**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, 44p. Disponível em <http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_21_01.pdf>. Acesso em 10 out. 2007.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Érika Amorim. Contribuições Sociais, mas Antieconômicas. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 271 et seq. Os autores narram o interessante embate entre as comissões da Assembléia Constituinte que deliberaram acerca do sistema tributário e da ordem social.

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado. **Extinção dos Contratos por Incumprimento do Devedor – Resolução**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Aide, 2003, 326p.

AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**. Vol. III. Buenos Aires: Assandri, 1948.

AIROLDI, Mario. La “lunga marcia” della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario. *In*: **Diritto e Pratica Tributaria**, nº 5, 2003, p. 799-864.

ALPA, Guido. La buena fé integrativa: Notas acerca de la dirección parabólica de las cláusulas generales. *In*: CORDOBA, Marcos M. (org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 175-188.

ALTAMIRANO, Alejandro C. As Garantias Constitucionais no Processo Penal Tributário. *In*: FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e Limites à Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 121-220.

_____. La discrecionalidad administrativa en el procedimiento tributario y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 246-283.

AMARAL, Francisco. A Boa-Fé no Processo Romano. *In: Revista de Direito Civil*, nº 78, 1996, p. 195-203.

AMATUCCI, Andrea. **L'ordinamento giuridico finanziario**. 6ª ed. Napoli: Jovene, 1999, 527 p.

ANÍBARRO PÉREZ, Susana. El principio de protección de la confianza legítima como limite al poder legislativo em materia tributaria. *In: Revista Española de Derecho Financiero*, nº 119, 2003, p. 395-419.

ANTONIAZZI, Sandra. **La tutela del legittimo affidamento del privato nei confronti della pubblica amministrazione**. Torino: Giappichelli, 2005, 346p.

ARRAYÁS, José Antonio Ramírez, Interpretación constitucional y principio de la buena fe. *In: Cordoba, Marcos M. (org.). Tratado de la buena fe en el derecho*. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 47-62.

ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: RT, 1973, 268p.

ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo; BARRETO, Aires F. ICM – Utilização de Crédito Transferido; Boa-fé do Favorecido; Exigência de Imposto Descabida. *In: Revista de Direito tributário*, nº 43, 1988, p.114-131.

ÁVILA, Humberto B. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. *In: Revista Diálogo Jurídico*, nº 13, 2002, 17p. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_13/DIALOGO-JURIDICO-13-ABRIL-MAIO-2002-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em 03 nov. 2004.

_____. **Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003, 127p.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. 11ª ed., revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, 1063p.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed., revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006, 548p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Declaração Falsa – Responsabilidade – Deveres Acessórios – Multa – Suspeita e Prova – Boa-fé e Relação Jurídica. *In: Revista de Direito tributário*, nº 7-8, 1979, p. 60-70.

_____. Leis Originariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente. *In: Revista Trimestral de Direito Público*, nº 23, p.12 et seq.

BAPTISTA, Luís Olavo. A Boa-fé nos Contratos Internacionais. *In: Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*, nº 20, 2003, p. 24-46.

BEREJO, Álvaro Rodrigues. Orçamento – I. *In: Revista de Direito Público*, nº 94, 1990, p. 18-43.

_____. Orçamento – II. *In: Revista de Direito Público*, nº 95, 1990, p. 5-18.

BIRD, Richard M. **Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment** (Working Paper of the International Monetary Fund n. 99/165), Washington, IMF, 1999, 54 p.

BNDES. Tributação – Carga Tributária Global – Estimativa para 2002. *In: Informe-se*, nº 54, abril de 2003, 8 p.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2001, 192 p.

BONFANTE, Pietro, Essenza della ‘bona fides’ e suo rapporto colla teoria dell’errore. *In: Scritti Giuridici Varii*. Vol. II. Torino: Unione Tipografica, 1916, p. 708-733.

BORGES, Alice Gonzalez. Valores a serem considerados no Controle Jurisdicional da Administração Pública: Segurança Jurídica; Boa-fé; Conceitos Indeterminados; Interesse Público. *In: Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo*, nº 8, 2002, p. 35-48.

BOSI, Paolo. **Corso di scienza delle finanze**. 3ª ed. Bologna: Il Mulino, 2003, 442 p.

BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances Publiques**. 7ª ed. Paris: LGDJ, 2004, 871p.

BRITO, Edvaldo. Fazenda Pública – Dívida Passiva: Decadência, Prescrição e Boa-fé. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 49, 2003, p. 244-252.

BUISSON, Jacques; DERUEL, François. **Finances publiques: budget et pouvoir financier**. 13ª ed. Paris: Dalloz, 2001, 284p.

BUSNELLI, Francesco Donato. Note in tema de buona fede ed equità. *In: GAROFALO, Luigi (Org.). Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporanea*. Vol. I. Padova: CEDAM, 2003, p. 225-256.

CALDANI, Miguel Angel Ciuro. Aspectos filosóficos de la buena fe. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.) Tratado de la buena fe en el derecho*. Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 3-24.

CALMES, Silvia. **Du principe de protection de la confiance legitime en droit allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001. 711p.

CAMPOS, Francisco. Natureza Jurídica do Orçamento. *In: Revista de Direito Administrativo*, nº 71, 1963, p. 321-340.

CAMPOS, Germán J. Bidart. Una mirada constitucional al principio de la buena fe. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.) Tratado de la buena fe en el derecho*. Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 43-54.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000. 1504p.

CARDILLI, Riccardo, **“Bona fides” tra storia e sistema**. Torino: Giapichelli, 2004. 202p.

CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, 416p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a Prova no Processo Administrativo Tributário. *In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Direito tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 855-866.

CASALTA NABAIS, José. O Regime das Finanças Locais em Portugal. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 559-595.

CASSETTA, Elio. Buona fede e diritto amministrativo. *In*: GAROFALO, Luigi (Org.). **Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporanea**. Vol. I. Padova: CEDAM, 2003, p. 371-388.

CASTILLO BLANCO, Federico. **La protección de confianza en el derecho administrativo**. Madrid: Marcial Pons, 1998, 381p.

CAVALCANTI, Augusto Sherman. A Cláusula Geral da Boa-fé como Condição do Saneamento de Contas no Âmbito do Tribunal de Contas da União. *In*: **Revista do Tribunal de Contas da União**, nº 88, 2001, p. 29-41.

CAZORLA PIETRO, Luis María. **Derecho financiero y tributário: Parte general**. 6ª ed. Madrid: Thomson – Aranzadi, 2005, 628p.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. La citoyenneté fiscale. *In*: TERRÉ, F. (Org.). **L'impôt**. Paris: Dalloz, 2002, 412p.

CICERO. **De officiis** (Cicero on Duties). Tradução de Walter Miller. Cambridge: Harvard University, 1913, 424p.

CLARICH, Marcello. Qualità dell'Amministrazione e giustizia amministrativa. *In*: **Rivista di diritto pubblico**, nº 1, 2001, p. 271-290.

COHEN, Benjamin J. HARRINGTON, Catherine A. Is the Internal Revenue Service Bound by its Own Regulations and Principles?. *In*: **Tax Law Review**, vol. 51, nº 4, 1997-1998, p. 675-715.

CONFORTI, Benedeto. Buona fede e diritto internazionale. *In*: **Il principio de buona fede**. Milano: Giuffrè, 1985, p. 88-93.

CONTI, José Maurício. **Direito financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1998, 156p.

_____. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, 140p.

CORTI, Horacio Guillermo. **Derecho Financiero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997, 587p.

COTERRET, Jean-Marie; TROTABAS, Louis. **Droit budgétaire et comptabilité publique**. 5^a ed. Paris: Dalloz, 1995, 420p.

COUTO E SILVA, Almiro. O Problema da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *In: Revista de Direito Administrativo*, nº 237, 2004, p. 271-315.

_____. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. *In: Revista de Direito Público*, nº 84, 1987, p. 46-63.

_____. Problemas Jurídicos do Planejamento. *In: Revista de Direito Administrativo*, nº 170, 1987, p. 1-17.

_____. Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento. *In: Revista de Direito Público*, nº 63, 1982, p. 28-36.

COUTO E SILVA, Clóvis. O Princípio da Boa-fé no Direito Brasileiro e Português. *In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.). O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 33-58.

COVIELLO, Pedro José Jorge. La confianza legítima. *In: CASÁS, José Osvaldo (Org.). Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Ábaco, 2004, p. 383-428.

_____. **La protección de la confianza del administrado**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot – Lexis Nexis, 2004, 494p.

D'AYALA VALVA, Francesco. Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente: Il ruolo dello Statuto. *In: Rivista di Diritto Tributario*, nº 10, 2001, p. 916-1005.

DALLA VIA, Alberto Ricardo. La buena fé y los abusos en el derecho público. *In*: CORDOBA, Marcos M. (Org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 913-924.

DE LOS MOZOS, Jose Luis. **El principio de la buena fe – Sus aplicaciones prácticas em el derecho civil español**. Barcelona: Bosch, 1965, 305p.

DE MITA, Enrico. **Interesse fiscale e tutela del contribuente – Le garanzie costituzionali**. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1995, 448 p.

DELLA VALLE, Eugenio. **Affidamento e certezza del diritto tributario**. Milano: Giuffrè. 2001, 184 p.

_____. La tutela dell'affidamento del contribuente. *In*: **Rassegna Tributaria**, nº 2, 2002, p. 459-472.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Conseqüências. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 961-992.

_____. A Irretroatividade do Direito no Direito tributário. *In*: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 179-217.

_____. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 245-284.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. A Competência Tributária e seu Exercício: A Racionalidade como Limitação ao Poder de Tributar. *In*: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites à Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 258-275.

DIEZ-PICASO, Luiz. Prólogo a Franz Wieacker. *In*: **Principio General De La Buena Fe**. Tradução de José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 9-23.

DOTAN, Yoav. Why Administrators should be bound by their policies. *In*: **Oxford Journal of Legal Studies**, vol. 17, 1997, p. 23-41.

DUGUIT, Leon. **Traité de droit constitutionnel**. Vol. IV. 2^a ed. Paris: Bocard, 1924, 937p.

ESPOSITO, Mario. **Profili costituzionali dell'autonomia privata**. Padova: CEDAM, 2003, 260p.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito tributário**. 6^a ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, 140p.

_____. Natureza Contratual dos Empréstimos Públicos. *In: Revista de Direito Público*, nº 13, 1970, p. 9-21.

FALSITTA, Gaspare, Rilevanza delle circolare “intepretative” e tutela giurisdizionale del contribuente. *In: Rassegna Tributaria*, nº 1, 1988, p. 1-37.

FELD, Lars P.; FREY, Bruno S. **Trust breeds trust: How taxpayers are treated**. Working Paper nº 98. Zurich: University of Zurich – Institute for Empirical Research in Economics, 2002, 18p, disponível em <<http://www.iew.unizh.ch/wp/>>. Acesso em 15/11/2006.

FERRARA, Franco Batistoni; BELLÉ, Brunella. **Corso di diritto finanziario**. Padova: CEDAM, 2005, 316p.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. *In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.). Direito tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-284.

_____. **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1994, 368p.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. Vol VI. São Paulo, Saraiva, 1994.

FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. Buena fé y ética pública. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). Tratado de la buena fe en el derecho*. Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 61-78.

_____. **La buena fe – El principio general en el derecho civil.** Madrid: Montecorvo, 1984, 356p.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario.** Madrid: Marcial Pons, 1998, 318p.

_____. Estatuto del contribuyente o estatuto de la administración tributaria? *In: Quincena Fiscal*, nº 10, 1997, p. 9-15.

_____. **Derecho Financiero.** Vol. I. 27ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2004, 338p.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero.** Vols. I e II. 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, 526p e 1048p.

FREITAS, Juarez. A Anulação dos Atos Administrativos em Face do Princípio da Boa-fé. *In: Boletim de Direito Administrativo*, nº 2, 1995, p.95-99.

GARCÍA VIÑA, Jordi. Buena fe presente en todo el ordenamiento jurídico – Especial referencia al derecho del trabajo y de la seguridad social. *In: Revista de Derecho Privado*, jul/ago 2001, p. 581-633.

GIACOMUZZI, José Guilherme. **A Moralidade Administrativa e a Boa-fé da Administração Pública.** São Paulo: Malheiros, 2002, 328p.

GIANNINI, Achile Donato. **Elementi di diritto finanziario.** Milano: Giuffrè, 1945, 346p.

GOLDENBERG, Isidoro H. La buena fe como principio tutelar del tráfico jurídico. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). Tratado de la buena fe en el derecho.* Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 503-510.

GÓMEZ GONZÁLVO, Juan Francisco. Presunción de inocencia y buena fe del contribuyente. *In: Revista Técnica Tributaria*, nº 42, 1998, p. 65-90.

GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario.** Madrid: Marcial Pons, 2001, 208p.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, 305p.

GRANDA, Fernando de Trazegnies. Desacralizando la buena fe en el derecho. *In*: CORDOBA, Marcos M. (Org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 19-46.

GRAU, Eros Roberto, **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, 240p.

_____. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, 279p.

GRECO, Guido. Sovvenzioni e tutela dell'affidamento. *In*: **Rivista trimestrale di diritto pubblico**, nº 2, 2000, p. 375-387.

GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o Princípio da Moralidade. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 376-392.

GRECO, Marco Aurélio. Em Busca do Controle sobre as CIDES. *In*: **Revista do Advogado**, nº 94, 2007, p. 101-118

GRAZIANI, Augusto. **Istituzioni di scienza delle finanze**. Torino: Fratelli Bocca, 1897, 715p.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Primi elementi di scienza delle finanze**. 5ª ed., revisada por Giannino Parravicini. Milano: Giuffrè, 1962, 412p.

GUARINO, Antonio. **Diritto privato romano**. 12ª ed. Napoli: Jovene, 2001, 1107pp.

HERNÁNDEZ, Tanya Katerí. La buena fe legislativa y la herencia angloamericana. *In*: CORDOBA, Marcos M. (Org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 327-336.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Metodología del derecho financiero y tributario**. Ciudad de Mexico: Porrúa, 2004, 273p.

HERVOUET, François. Il potere discrezionale dell'amministrazione nell'attività di controllo e di accertamento. *In: Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n° 1, 1994, p. 83-99.

HOLANDA BARBOSA, Fernando de; HOLANDA BARBOSA, Ana Luiza Neves de. O Sistema Tributário no Brasil: reformas e mudanças. *In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 290-318.

HORVATH, Estevão. Orçamento Público e Planejamento. *In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 119-134.

HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Manual de Direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: RT, 2003, 256p.

HUBER, Peter M. Aiuti ex art. 87 e 88 del trattato CE 1999 e tutela dell'affidamento nel diritto comunitario e nel diritto amministrativo nazionale. *In: Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, n° 2, 2000, p. 321-341.

INGROSSO, Gustavo. **Istituzioni di diritto finanziario**. Vol. I. Napoli: Jovene, 1935, 384p.

_____. **Istituzioni di diritto finanziario**. Vol. III. Napoli: Jovene, 1946, 312p.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, 968p.

JÈZE, Gaston Paul Amédée. **Cours de science des finances et de legislation financiere française**. Tomo I. Vol. II (Dépenses publiques: Theorie general du budget). Paris: Giard, 1922, 507p.

JUNQUEIRA DE AZEVEDO, Antonio. A Boa Fé na Formação dos Contratos. *In: Revista de Direito do Consumidor*, n° 3, 1992, p. 78-87.

_____. Insuficiências, Deficiências e Desatualização do Projeto de Código Civil na Questão da Boa-fé Objetiva nos Contratos. *In: Revista Trimestral de Direito Civil*, n° 1, 2000, p. 3-12.

_____. Nulidade Parcial de Ato Normativo. Certeza e Segurança Jurídica diante de Alteração de Jurisprudência Consolidada. Aplicação da Boa-fé Objetiva ao Poder público. *In: Revista Trimestral de Direito Civil*, nº 24, 2006, p. 157-171.

KASER, Max. **Direito Privado Romano**. Tradução de Samuel Rodrigues e Ferdinand Hämmerle Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, 522p.

KLUGER, Viviana. La buena fe y su invocación en el orden internacional. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). Tratado de la buena fe en el derecho*. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 675-689.

_____. Una mirada hacia atrás: de Roma a la codificación – el recorrido histórico de la buena Fe. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). Tratado de la buena fe en el derecho*. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 87-104.

KOLB, Robert. La bonne foi en droit international public. *In: Revue Belge de Droit International*, nº 2, 1998, p. 661-732.

KORNROBST, Emmanuel. **Notion de bonne foi – application au droit fiscal français**. Paris: LGDJ, 1980, 397p.

KUNZ, Ana. Ciudadanía y buena Fe. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). Tratado de la buena fe en el derecho*. Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 55-60.

LABAND, Paul. **Il diritto del bilancio**. Tradução e organização de Clemente Forte. Milano: Giuffrè, 2007, 287p.

LANG, Joachim. La reazione dell'amministrazione finanziaria tedesca a decisioni sfavorevoli della Corte Federale Delle Finanze. *In: Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, nº 3, 1993, p. 368-395.

LECCISOTTI, Mario. **Istituzioni di scienza delle finanze**. 2ª ed. Torino: Giapichelli, 2004, 238p.

LEROY, Marc. **La sociologie de l'impôt**. Paris: Presses Universitaires de France, 2002, 125p.

LITVINOFF, Saul. Good Faith. *In: Tulane Law Review*, vol. 71, jun. 1997, nº 6, p. 1645-1673.

LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, 450p.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, 470p.

_____. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *In: Revista Fórum de Direito tributário*, nº 6, 2003, p. 9-20.

_____. O Princípio da Transparência no Direito financeiro. *In: Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, nº 8, 2001, p. 153-158.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. V (O Orçamento na Constituição). 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, 503p.

LORELLO, Laura. **La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario**. Torino: G. Giappichelli, 1998, 278p.

LOUSSOUARN, M. Ivon. La buena fe. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). Tratado de la buena fe en el derecho*. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 3-18.

MACEDO, Sílvio de. Boa-fé –II. *In: Enciclopédia Saraiva de Direito*, vol. 11, 1977, p. 495-498.

MANGANARO, Francesco. **Principio di buona fede e attività delle amministrazione pubbliche**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1995, 238p.

MARAFON, Plínio J. Planejamento Tributário – Norma Antielisiva. *In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 809-824.

MARCHI, Eduardo César Silveira Vita. **Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)**. Lecce: Grifo, 2002, 320p.

MARINS, James. A Instituição e Regulamentação da Norma Geral Antielisão (a MP nº 66 de 29.08. 2002). *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 770-808.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Reflexos do Novo Código Civil no Direito tributário. *In*: BORGES, Eduardo de Carvalho (Org.). **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 175-207.

MARONGIU, Giovanni. Statuto del contribuente, affidamento e buona fede. *In*: **Rassegna Tributaria**, nº 5, 2001, p. 1275-1283.

MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A Boa-fé no Direito Privado: Sistema e Tópica no Processo Obrigacional** São Paulo: RT, 1999. 544p.

_____. A Proteção da Legítima Confiança nas Relações Obrigacionais entre a Administração e os Particulares. *In*: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul**, nº 22, 2002, p. 228-257.

MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. (Orgs.) **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 421-460.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Coimbra:Almedina, 2001. 1406p.

MERUSI, Fabio. **Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: dagli anni “trenta” all’alternanza”**. Milano: Giuffrè, 2001. 292p.

_____. Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: Il caso della alternanza. *In*: **Rivista di Diritto Civile**, nº 5, 2001. p. 561-571.

_____. Buona fede e diritto pubblico. *In*: **Principio de buona fede**. Milano:Giuffrè, 1985. p. 77-82.

MIJANGOS BORJA, Maria de La Luz. La Naturaleza jurídica del presupuesto. *In*: **Boletín mexicano de derecho comparado**, nº 82, 1995, p. 205-228.

MONTEL, Alberto. Buona fede. *In*: **Novissimo Digesto Italiano**, vol. II, 1998, p. 599-611.

MOREIRA ALVES, José Carlos. A Boa-fé Objetiva no Sistema Contratual Brasileiro. *In: Roma e America: Diritto Romano Comune*, nº 7, 1999, p. 187-204.

MOREIRA GUIMARÃES, Otávio. **A Boa Fé no Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: RT, 1938, 155p.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Orçamento e Finanças Públicas Responsáveis: um Breve Ensaio sobre Legitimidade Fiscal. *In: Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, nº 8, 2001, p. 1-9.

NEGREIROS, Teresa Paiva de Abreu Trigo de. **Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-Fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, 305p.

NERY JUNIOR, Nelson. Os Princípios Gerais do Código Brasileiro de Defesa do Consumidor. *In: Revista de Direito do Consumidor*, nº 3, 1992, p. 44-77.

_____. Responsabilidade Civil da Administração Pública. *In: Revista de Direito Privado*, nº 1, 2000, p. 29-42.

NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. **O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito Administrativo Brasileiro**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 2002, 334p.

NÖRR, Dieter, **La fides en el derecho internacional romano**. Tradução de R. Domingo. Madrid: Fundacion Seminario de Derecho Romano Ursicino Alvarez, 1996, 75 p.

O'CONNOR, J. F. **Good Faith in International Law**. Dartmouth: Oldershot, 1991, 148 p.

ODENINO, Alberto. **Pacta sunt servanda e buona defe nell'applicazione dei trattati internazionali – Spunti ricostruttivi**. Torino: Giapichelli, 2003, 175p.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006, 608p.

_____. Empréstimos Públicos no Brasil. *In: BANDEIRA DE MELLO, Celso (Org.). Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário.* São Paulo: Malheiros, 1997, p. 234-252.

_____. Proteção da Boa-fé no Direito Administrativo. *In: Revista dos Tribunais*, nº 688, 1993, p.267-269.

_____. Regis Fernandes de. **Receitas Não Tributárias.** 2ª ed. São Paulo: RT, 2003, 176p.

PALAO TABOADA, Carlos. La posicion del contribuyente frente a la administracion tributaria. *In: Cronica Tributaria*, nº 69, 1994, p. 47-56.

PARICIO, Javier. **Historia y fuentes del derecho romano.** Madrid: Centro de Estudios Ramon Areces, 1988, 249p.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Boa-fé – I. *In: Enciclopédia Saraiva de Direito*, vol. 11, 1977, p. 485-495.

PETRILLO, Giovanna. Il doppio limite posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria. *In: Diritto e Pratica Tributaria*, nº 2, 2005, p. 287-308.

PIAGGI, Ana, Reflexiones sobre dos principios basilares del derecho: La buena fe y los actos propios. *In: CORDOBA, Marcos M. (Org.). Tratado de la buena fe en el derecho.* Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 105-130.

PLAGNET, Bernard. L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'amministrazione fiscale e dei contribuenti. *In: Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, nº 1, 1994, p. 130-144.

PONT MESTRE, Magín. Acerca del quebrantamiento del principio de confianza legítima por la administración tributaria. *In: Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 23-24, 2004, p. 305-324.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**, tomo III. São Paulo: RT, 1969.

_____. **Tratado de Direito Privado**, vol. III, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954.

PUGLIESE, Mario. **Istituzioni di diritto finanziario**. Padova: CEDAM, 1937, 413p.

RÁO, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos**. 6ª ed., atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: RT, 2005, 1040p.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. 2ª ed. Cambridge: Harvard University, 1999, 538p.

REALE, Miguel. A Boa-fé no Código Civil. *In: Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*, nº 21, 2003, p. 11-13.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA **Carga Tributária no Brasil 2005**. Estudo Tributário nº 15, 2006, 20 p. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/EstTributarios/default.htm>>. Acesso em: 13 de fev. 2007.

REIS, Elcio Fonseca. **O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito tributário Brasileiro**. Tese (doutorado). Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2006, 260p.

_____. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: por uma Interpretação Adequada ao Instituto do Planejamento Tributário. *In: Revista Dialética de Direito tributário*, nº 99, 2004, p. 39-51.

RESCIGNO, Pietro. Notazioni generali sul principio di buona fede. *In: Il principio de buona fede*. Milano, Giuffrè, 1985, p. 34-39.

_____. Rimeditazioni sulla buona fede: Omaggio ad Alberto Burdese. *In: GAROFALO, Luigi (Org.). Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporânea*. Vol. IV. Padova: CEDAM, 2003, p. 565-578.

REZENDE, Fernando. Globalização, Federalismo e Tributação. *In: Planejamento e Políticas Públicas*, n. 20, 1999, p. 3-18.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *In: Revista Dialética de Direito tributário*, nº 145, 2007, p. 99-115.

RODRIGUES, Ivan Taul. O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário – O Pilar Hemenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. *In: Revista Dialética de Direito tributário*, nº 93, 2003, p. 34-44.

ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, 412p.

RUBINSTEIN, Flavio. A ‘Bona Fides’ como origem da Boa-fé Objetiva do Direito Brasileiro. *In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, nº 99, 2004, p. 573-658.

_____. Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o Papel da Boa-fé Objetiva. *In: Revista de Direito Tributário Internacional*, nº 3, 2006, p. 49-90

SACCHETTO, Claudio. Ética e Tributação. Tradução de Flávio Rubinstein. *In: Revista Direito tributário Atual*, vol. 20, 2006, p. 7-14.

SACCO, Rodolfo. Cos'è La buona fede oggettiva?. *In: Il principio de buona fede*. Milano: Giuffrè, 1985. p. 34-39.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. El desarrollo actual del Derecho financiero en España. *In: Fernando Sainz de Bujanda: Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, 2004, p. 75-86.

_____. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, 530p.

_____. **Sistema de derecho financiero: Introduccion**. Vol. II. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, 840p.

SAWYER, Adrian J. A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries: Have New Zealand Taxpayers Been 'Short-Changed'? *In: Vanderbilt Journal of Transnational Law*, vol. 32, 1999. p. 1345-1400.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *In: Direito tributário Atual*, nº 14, 1995, p. 1-34.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo, 2005, 400p.

_____. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. *In: Direito tributário Atual*, nº 17, 2003, São Paulo: Dialética, p. 20-49.

SCHULZ, Fritz. **I principii del diritto romano**. Tradução de Vincenzo Arangio-Ruiz. Firenze: Sansoni, 1946, 241p.

SEEN, Pierre Daniel. Buona fede nel diritto romano. *In: Digesto delle Discipline Privativistiche – Sezione Civile*, vol. II, 1998, p. 129-133.

SHALEV, Gabriela. Good Faith in Public Law: A Critical Note on the Supreme Court Judgement in *Lugasi v. Minister of Communication*. *In: Israeli Law Review*, vol. 18, 1983, p. 127-134.

SIMÕES, Luis Felipe Bezerra Almeida. A Caracterização da Boa-fé nos Processos de Contas. *In: Revista do Tribunal de Contas da União*, nº 88, 2001, p.71-74.

SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. **Contornos Dogmáticos e Eficácia da Boa-fé Objetiva: O Princípio da Boa-fé no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, 220p.

TALAMANCA, Mario. La ‘bona fides’ nei giuristi romani: «Leerformel» e valori dell’ordenamento. *In: GAROFALO, Luigi (Org.). Il ruolo della buona fede oggettiva nell’esperienza giuridica storica e contemporânea*. Padova: CEDAM, 2003, p. 1-312.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, 146p.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003, 510 p.

TUCCI, Cibele Pinheiro Marçal Cruz e. Teoria Geral da Boa-fé Objetiva. *In: Revista do Advogado*, nº 68, 2002, p. 100-110.

VACCA, Letizia. Buona fede e sinallagma contrattuale. *In*: GAROFALO, Luigi (Org.). **Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporânea**. Padova: CEDAM, 2003, p. 331-352.

VAN DER BRUGGEN, Edwin. "Good Faith" in the Application and Interpretation of Double Taxation Conventions. *In*: **British Tax Review**, nº 1, 2003, p. 25-68.

VECCHI, Paolo Maria, Buona fede e relazioni successive all'esecuzione del rapporto obbligatorio. *In*: GAROFALO, Luigi (Org.). **Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporânea**. Padova: CEDAM, 2003, p. 353-403.

VERNENGO, Roberto J., Los principios de de la buena fe. *In*: CORDOBA, Marcos M. (Org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol I. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 25-32.

VILLAÇA AZEVEDO, Álvaro. El nuevo Código Civil brasileño: Tramitación; función social del contrato; buena fé objetiva; teoría de la imprevisión y, em especial, onerosidad excesiva (laesio enormis). *In*: CORDOBA, Marcos M. (Org.). **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 155-174;

_____. Princípios Gerais de Direito Contratual Aplicáveis à Dívida Externa dos Países em Desenvolvimento. *In*: **Revista dos Tribunais**, nº 718, 1995, p.7-12.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2005, 940p.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 3ª ed. The Hague – London – Boston: Kluwer Law, 1997, 1520 p.

_____. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 961-974.

WIEACKER, Franz. **Principio general de la buena fe**. Tradução de José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, 98p.

ZOLLER, Elisabeth. **La bonne foi en droit international public**. Paris: Pédone, 1977, 392p.

ZORZONA PEREZ, Juan José. Consulta y administracion tributaria en España. *In:*
Revista de Direito tributário, nº 29-30, 1984, p. 11-27.