



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
DOUTORADO EM DIREITO PÚBLICO

LARISSA PEIXOTO VALENTE

BOA-FÉ NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

Salvador
2022

LARISSA PEIXOTO VALENTE

BOA-FÉ NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para a obtenção do grau de mestre em Direito.

Área de concentração: Doutorado – Direito Público.

Linha de Pesquisa: Constituição, Estados e Direitos Fundamentais.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Salvador
2022

Dados internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

V154 Valente, Larissa Peixoto
Boa-fé nas relações jurídicas tributárias / Larissa Peixoto Valente.
– 2022.
719 f.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.
Tese (Doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de
Direito, Salvador, 2022.

1. Direito Tributário. 2. Boa-fé (Direito). 3. Equidade (Direito).
4. Moralidade (Direito). I. Brito, Edvaldo Pereira de. II. Universidade
Federal da Bahia - Faculdade de Direito. III. Título.

CDD – 343.04

TERMO DE APROVAÇÃO

LARISSA PEIXOTO VALENTE

BOA-FÉ NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

Tese aprovada no curso Doutorado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito Público, pela banca examinadora:

Prof. Edvaldo Pereira de Brito (orientador) — _____
Doutor pela Universidade de São Paulo (USP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Dirley da Cunha Júnior — _____
Pós-Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Lisboa/Portugal; Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Ricardo Mauricio Freire Soares — _____
Pós Doutor em Direito pela Università degli Studi di Roma Tor Vergata e pela Università del Salento. Doutor pela Universidade Federal da Bahia (UFBA); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Denise Lucena Cavalcante — _____
Pós-Doutora em Direito pela Universidade de Lisboa/Portugal; Doutora pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar — _____
Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Salvador/BA, 14 de outubro de 2022.

AGRADECIMENTOS

A Deus, inspirador.

À família, símbolo do aconchego.

Aos amigos presentes e ausentes, os irmãos da vida.

Aos integrantes da equipe do escritório Larissa Vallent Assessoria Jurídica, companheiros de solitude e de reflexões.

Ao meu orientador Edvaldo Brito, Hermes do Olimpo acadêmico.

Aos mestres da vida, fonte plena de sabedoria.

*Não importa quão estreito o portão
Nem quão pesado os ensinamentos.
Eu sou o mestre do meu destino
Eu sou o comandante da minha alma
(William Ernest Henley, 1875).*

VALENTE, Larissa Peixoto. **Boa-fé nas relações jurídicas tributárias**. 719 f. il. 2022. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022.

RESUMO

A tese apresentada neste trabalho é a incidência, nas relações jurídicas tributárias, dos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva. Para se ratificar a hipótese de resposta afirmativa ao problema, faz-se uma análise do arcabouço histórico da evolução das teorias filosóficas sobre ética e moral e sua correlação com o desenvolvimento da concepção de Estado e instituição dos ordenamentos jurídicos, demonstrando a importância entre os valores da sociedade para a formação dos sistemas jurídicos. Em seguida, são observadas as características da boa-fé como categoria e instituição, sendo analisada a sua origem romana, influência nos territórios europeus e na codificação das leis vigentes à época, bem como a sua recepção no Direito brasileiro, sua distinção em objetiva e subjetiva e seus regimes jurídicos específicos. Considerando a boa-fé como uma categoria com força para instituir comportamentos que confere alicerce ao ordenamento jurídico para promover a dignidade da pessoa humana através do objetivo da República pautado na solidariedade, verifica-se a sua incidência no Direito Público, impondo à Administração Pública a obediência à legalidade, moralidade, impessoalidade, transparência e realização da boa administração, bem como a observância da razoabilidade e proporcionalidade, respeito à lealdade, cooperação e colaboração pelas partes integrantes de uma relação jurídica material ou processual, sob pena de sanções pecuniárias e processuais, além de repercutir nas relações internacionais entre Estados soberanos. O objetivo da análise da inserção da categoria da boa-fé no sistema jurídico e sua importância para o alicerce deste é verificar a sua presença no Direito Tributário, fundamentando e delimitando o plexo da relação jurídica tributária que abarca contribuintes, agentes públicos, Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, órgãos administrativos. Assim, a boa-fé se consagra como categoria enquanto as suas distinções se apresentam como boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, consideradas como institutos jurídicos provenientes dos fatores reais de poder vigentes atualmente pautados na solidariedade, na cidadania tributária e na moral tributária, estabelecendo as bases teóricas e filosóficas para se consagrar como limitação ao poder de tributar e fundamento dos princípios tributários, além de orientar a interpretação e integração da legislação tributária e irradiar seus efeitos quanto à função corretora em diversos aspectos da relação jurídica tributária. Para o desenvolvimento desta tese, foram utilizados os métodos histórico, descritivo, indutivo e dedutivo, pautando-se a pesquisa na qualidade de qualitativa, mediante a obtenção de dados secundários verificados em livros disponíveis em acervos públicos e privados, doutrina e legislação nacionais e estrangeiras, revogada ou vigente, e jurisprudência dos pretórios, quais sejam Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Deveres Anexos; Direito Tributário; Equidade; Moralidade; Normas Jurídicas; Princípios Tributários.

VALENTE, Larissa Peixoto. **Boa-fé nas relações jurídicas tributárias**. 719 f. il. 2022. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022.

ABSTRACT

The thesis presented in this work is the incidence, in tax legal relations, of the legal institutes of objective good faith and subjective good faith. In order to confirm the hypothesis of an affirmative answer to the problem, an analysis is made of the historical framework of the evolution of philosophical theories on ethics and morals and their correlation with the development of the conception of the State and the institution of legal orders, demonstrating the importance between the values of society for the formation of legal systems. Then, the characteristics of good faith as a category and institution are observed, analyzing its Roman origin, influence in European territories and in the codification of the laws in force at the time, as well as its reception in Brazilian Law, its distinction in objective and subjectivity and its specific legal regimes. Considering good faith as a category with the power to institute behaviors that provide the foundation for the legal system to promote the dignity of the human person through the objective of the Republic based on solidarity, its incidence in Public Law is verified, imposing on the Public Administration obedience to legality, morality, impersonality, transparency and carrying out good administration, as well as the observance of reasonableness and proportionality, respect for loyalty, cooperation and collaboration by the parties that are part of a material or procedural legal relationship, under penalty of pecuniary and procedural sanctions, in addition to repercussions on international relations between sovereign States. The objective of the analysis of the insertion of the category of good faith in the legal system and its importance for its foundation is to verify its presence in Tax Law, supporting and delimiting the plexus of the tax legal relationship that includes taxpayers, public agents, Legislative Powers, Judiciary and Executive, administrative bodies. Thus, good faith is enshrined as a category while its distinctions are presented as objective good faith and subjective good faith, considered as legal institutes arising from the real factors of power currently in force based on solidarity, tax citizenship and tax morality, establishing the theoretical and philosophical bases to consecrate itself as a limitation to the power to tax and foundation of tax principles, in addition to guiding the interpretation and integration of tax legislation and radiating its effects regarding the corrective function in various aspects of the tax legal relationship. For the development of this thesis, historical, descriptive, inductive and deductive methods were used, basing the research on a qualitative basis, by obtaining secondary data verified in books available in public and private collections, national and foreign doctrine and legislation, revoked or in force, and jurisprudence of the praetories, namely the Superior Court of Justice and the Federal Supreme Court.

Keywords: Attached Duties; Equity; Legal Norms; Morality; Tax law ; Tax Principles.

VALENTE, Larissa Peixoto. **Boa-fé nas relações jurídicas tributárias**. 720 f. il. 2021. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022.

ABSTRAIT

La thèse présentée dans cet ouvrage est l'incidence, dans les relations juridiques fiscales, des instituts juridiques de la bonne foi objective et de la bonne foi subjective. Afin de confirmer l'hypothèse d'une réponse affirmative au problème, une analyse est faite du cadre historique de l'évolution des théories philosophiques sur l'éthique et la morale et leur corrélation avec le développement de la conception de l'État et l'institution des ordres juridiques, démontrant l'importance entre les valeurs de la société pour la formation des systèmes juridiques. Ensuite, les caractéristiques de la bonne foi en tant que catégorie et institution sont observées, en analysant son origine romaine, son influence sur les territoires européens et dans la codification des lois en vigueur à l'époque, ainsi que sa réception dans le droit brésilien, sa distinction en objectifs et la subjectivité et ses régimes juridiques spécifiques. Considérant la bonne foi comme une catégorie ayant le pouvoir d'instituer des comportements qui fondent le système juridique de promotion de la dignité de la personne humaine à travers l'objectif de la République fondée sur la solidarité, il est vérifié son incidence dans le droit public, imposant au Administration publique l'obéissance à la légalité, la moralité, l'impersonnalité, la transparence et la bonne administration, ainsi que le respect du caractère raisonnable et de la proportionnalité, le respect de la loyauté, la coopération et la collaboration des parties à une relation juridique matérielle ou procédurale, sous peine de dommages-intérêts pécuniaires et procéduraux sanctions, en plus d'avoir des répercussions sur les relations internationales entre États souverains. L'objectif de l'analyse de l'insertion de la catégorie de bonne foi dans le système juridique et de son importance pour sa fondation est de vérifier sa présence dans le droit fiscal, en étayant et en délimitant le plexus de la relation juridique fiscale qui comprend les contribuables, les agents publics, Pouvoirs Législatif, Judiciaire et Exécutif, organes administratifs. Ainsi, la bonne foi est consacrée comme une catégorie tandis que ses distinctions sont présentées comme bonne foi objective et bonne foi subjective, considérées comme des instituts juridiques découlant des facteurs réels de pouvoir actuellement en vigueur fondés sur la solidarité, la citoyenneté fiscale et la moralité fiscale, établissant le cadre théorique et philosophiques pour se consacrer comme limitation du pouvoir d'imposition et fondement des principes fiscaux, en plus de guider l'interprétation et l'intégration de la législation fiscale et de rayonner ses effets concernant la fonction correctrice dans divers aspects de la relation juridique fiscale. Pour l'élaboration de cette thèse, des méthodes historiques, descriptives, inductives et déductives ont été utilisées, fondant la recherche sur une base qualitative, en obtenant des données secondaires vérifiées dans des livres disponibles dans des collections publiques et privées, la doctrine et la législation nationales et étrangères, abrogées ou en vigueur et la jurisprudence des prétoires, soit la Cour supérieure de justice et la Cour suprême fédérale.

Mots clés: Droit fiscal; Équité; Moralité; Normes Juridiques; Principes fiscaux; Tâches Attachés.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	EVOLUÇÃO HISTÓRICA: ENTRELACAMENTO DO INSTITUTO DA BOA-FÉ AOS FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO	20
2.1	DIVINDADE E MORAL NO DIREITO E TRIBUTAÇÃO NA ANTIGUIDADE ..	28
2.2	LEGADO ROMANO JURÍDICO E A TRIBUTAÇÃO	47
2.3	PÚBLICO, PRIVADO, DIREITO CANÔNICO E O DÍZIMO	60
2.4	CRISES, RAZÃO E TRIBUTAÇÃO NO PROCESSO DE ESTATIZAÇÃO.....	78
2.5	MUNDO MODERNO, CODIFICAÇÃO E TRIBUTAÇÃO NO SÉCULO XVIII..	97
2.6	CONSEQUÊNCIAS DO SÉCULO DAS LUZES, UNIFICAÇÃO, FEDERALIZAÇÃO SISTÊMICA E EVOLUÇÃO DA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO.....	111
2.7	EM BUSCA DA JUSTIÇA SOCIAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO	128
3	BOA-FÉ NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO	142
3.1	“BONA FIDES” NO DIREITO ROMANO: ORIGENS FILOSÓFICAS E CONSOLIDAÇÃO NOS CÓDIGOS.....	145
3.2	AS FÓRMULAS GUTEN BLAUBEN E TREUE UND GLAUBEN.....	163
3.3	BOA-FÉ: LIMITES CONCEITUAIS E PRODUÇÃO DE EFEITOS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO	172
3.3.1	Natureza jurídica.....	192
3.3.2	Boa-fé subjetiva	211
3.3.3	Boa-fé objetiva	216
3.3.3.1	<i>Funções da boa-fé objetiva</i>	220
3.3.3.2	<i>Reflexos da função corretorada boa-fé objetiva</i>	233
3.4	VIOLAÇÃO DA BOA-FÉ: MÁ-FÉ, ERRO, CULPA, DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO	245
3.5	BOA-FÉ COMO DIREITO FUNDAMENTAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	256
4	INSERÇÃO DA BOA-FÉ NO DIREITO PÚBLICO	279
4.1	PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E A COERÊNCIA NO SISTEMA JURÍDICO.....	297
4.2	MORALIDADE E BOA-FÉ NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: LIMITES À ATUAÇÃO DO AGENTE PÚBLICO	341
4.3	LEALDADE E BOA-FÉ NO PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO E A RESPONSABILIDADE COMPARTILHADA	363
4.4	PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E RACIONALIDADE COMO INSTRUMENTOS OTIMIZADORES DA BOA-FÉ.....	388
4.5	PARADIGMA ATUAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIALÓGICA: COOPERAÇÃO E CONSENSUALISMO	400
4.6	BOA-FÉ NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS E SEUS EFEITOS	414
5	BOA-FÉ NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS	423
5.1	DIMENSÕES DO CONCEITO DE RELAÇÃO JURÍDICA.....	423
5.2	PANORAMA SISTÊMICO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	442

5.3	NOVAS FORÇAS REAIS DE PODER: SOLIDARIEDADE, CIDADANIA FISCAL E MORAL NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	460
5.4.	(IN)EXISTÊNCIA DE ENTRAVES NORMATIVOS PARA A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	477
5.5	BOA-FÉ COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E FUNDAMENTOS DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	487
5.6	BOA-FÉ COMO VETOR INTERPRETATIVO E INTEGRATIVO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS.....	547
5.7	REFLEXOS PONTUAIS DA PRESENÇA OU VIOLAÇÃO DA BOA-FÉ NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	572
5.7.1	Solidariedade, Dignidade da pessoa humana, boa-fé e imunidade tributária	573
5.7.2	Deveres laterais e anexos na relação jurídica tributária	575
5.7.3	Adimplemento substancial e a relativização do bem público consubstanciado no crédito tributário	580
5.7.4	Incentivos fiscais e extrafiscalidade	587
5.7.5	Sanções administrativas e penais na relação jurídica tributária	592
5.7.6	Planejamento tributário: exigência da boa-fé do contribuinte	602
5.7.7	Lealdade, colaboração, cooperação, cooperação e função corretiva da boa-fé objetiva no processo tributário.....	604
5.7.8	Costumes e interpretações da Administração Pública.....	610
5.7.9	Consultas	616
5.7.10	Boa-fé e a jurisprudencia em matéria tributária	622
6	CONCLUSÃO	637
	REFERÊNCIAS	669

1. INTRODUÇÃO

A seara temática deste trabalho é delimitada pela verificação da boa-fé, tanto no seu viés objetivo e como no subjetivo, como categoria presente na relação jurídica tributária que delimita o poder de tributar, fundamenta princípios tributários, orienta a elaboração, interpretação e integração da legislação tributária e impõe efeitos jurídicos em razão de sua inobservância pelos integrantes da relação jurídica tributária.

Considerando que não se trata de uma norma positivada, a boa-fé se apresenta como uma categoria que integra o conteúdo do sistema jurídico, orientando a instituição de novas normas pelo legislador, atividade interpretativa realizada pelo intérprete julgador, atuação dos agentes públicos e dos cidadãos e relação entre os Estados soberanos sobre as matérias tributárias definidas em tratados e convenções internacionais. Dessa forma, diante da concepção de relação jurídica tributária que abarca todos os partícipes do fenômeno tributário, incluindo a fase pré-legislativa pautada no estabelecimento dos valores e fatores reais de poder até o momento da disponibilização da receita arrecadada para a promoção dos direitos e garantias fundamentais e sociais previstas no texto constitucional, a boa-fé deve ser observada tanto no seu viés objetivo como no subjetivo.

Os valores morais e a ética sempre estiveram lado a lado no desenvolvimento do sistema jurídicos das sociedades, servindo de alicerce para que os responsáveis pela manutenção da ordem e paz social estabelecessem normas e sanções para tanto, sem deixar de observar a esfera de direitos do indivíduo. Com o surgimento de novas concepções filosóficas sobre o elo que vincula(va) o cidadão ao Estado, houve a necessidade de se realizar adaptações no sistema jurídico, mas sem perder de vista os valores, a moral, o bom costume e a ética que regiam a sociedade. Não poderia o ordenamento jurídico destoar da realidade social a que se destinava submeter, mas também não poderia deixar de estabelecer normas que visassem aprimorar a relação jurídica com o fim de promover a dignidade da pessoa humana. Assim, todos os elementos do sistema jurídico deveriam e devem estar de acordo aos fatores reais de poder, valores morais e éticos de uma sociedade, tendo como objetivo a promoção da dignidade da pessoa humana no âmbito das relações jurídicas.

Diante da concepção de que a boa-fé se consagra como um tecido conjuntivo do ordenamento jurídico, permitindo que todas as normas (regras e princípios) sejam criadas, interpretadas e aplicadas com o fim de promover a dignidade da pessoa humana, apresenta-se ela como uma categoria a ser utilizada pelos aplicadores do Direito, irradiando seus efeitos em todos os ramos do Direito. A sua formatação como categoria permite que os aspectos e

experiências sociais sejam considerados e incluídos na atividade do legislador, agente público e magistrado na instituição, interpretação e concretização das normas jurídicas, pois há a avaliação dos elementos e circunstâncias fáticas, históricas e sociais da sociedade na atividade do operador do Direito. Em palavras outras, a boa-fé permite que sejam integrados ao ordenamento jurídico o que a sociedade compreende como comportamento leal, probo, honesto, colaborativo, cooperativo, sendo as normas jurídicas postas com o fim de promover tais características para a manutenção da paz social e realização do fim maior: a justiça. Por tais motivos, apresenta-se a boa-fé como um dos alicerces do sistema jurídico, devendo ser observada e exigida das partes das relações jurídicas, independentemente de sua previsão expressa em instrumento legislativo ou na constituição.

A relevância e a importância de verificar a incidência da boa-fé como fundamento das relações jurídicas tributárias se encontram na releitura dos institutos de Direito Tributário que permeiam a relação jurídica tributária, considerando não apenas o Estado e o contribuinte, mas também todos que integram o fenômeno tributário: legisladores, agentes públicos, intérpretes julgadores e Estados no âmbito das relações internacionais. A boa-fé delimita o âmbito dos direitos e deveres dos participantes da relação jurídica tributária, os melindres do poder de tributar e fundamentação de suas limitações, as perspectivas das decisões judiciais sobre a vida cotidiana dos contribuintes, bem como a consideração do comportamento dos contribuintes. A relevância atual e as repercussões na área jurídica ainda ficam mais patentes ao se verificar que assunção da tese defendida traz repercussões quanto aos diversos princípios da Administração Pública e do subsistema tributário ao impor o respeito a solidariedade como fim para se promover a dignidade da pessoa humana no âmbito do Direito Tributário.

Justifica-se a pesquisa da incidência da boa-fé nas relações jurídicas tributárias, haja vista a ausência de previsão expressa legislativa, pois não há previsão da boa-fé como princípio ou direito individual ou social no texto constitucional, nem no subsistema jurídico tributário e nos instrumentos normativos da seara tributária. Ademais, verifica-se o vazio nas construções e discussões doutrinárias a respeito da inserção da boa-fé no Direito Tributário, limitando-se a averiguar a sua incidência na atividade de interpretação das normas tributárias e análise do comportamento dos contribuintes para aplicação de sanções em razão de infração tributária. Embora haja estudos pontuais sobre a boa-fé no Direito Tributário, o presente estudo visa identificar a boa-fé como instrumento que delimita as relações jurídicas tributárias, impondo limites à atuação do ente público, considerando as perspectivas de todos os Poderes, do contribuinte e do Estado soberano nas relações internacionais. Busca-se elaborar, pois, uma análise aprofundada da referida categoria e suas influências sob os dois pólos da relação jurídica

tributária, observando-se os efeitos no comportamento, direitos e deveres, bem como seu alcance sobre as perspectivas e atividades dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Para consagrar a incidência da boa-fé, tanto na perspectiva objetiva e subjetiva, no âmbito das relações jurídicas tributárias, o texto que se apresenta se pautou na seguinte situação problema: constitui a boa-fé, no seu viés objetivo e no subjetivo, no campo do subsistema tributário brasileiro, categoria que irradia efeitos quanto à instituição e delimitação dos direitos e deveres das partes das relações jurídicas tributárias?

A hipótese básica a ser tratada nesta tese consiste na demonstração de que a boa-fé se constitui como categoria posta no sistema jurídico e absorvida pelo legislador, que destinou dispositivos normativos para instituir a boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, impondo-se, assim, a sua observância pelas normas constitucionais implícitas e explícitas e infraconstitucionais, repercutindo seus efeitos nas relações jurídicas tributárias. Dessa forma, a boa-fé, oriunda da conexão entre os fatores reais de poder da solidariedade, moralidade e cidadania tributária, deve ser consagrada e utilizada pelos integrantes da relação jurídica numa perspectiva avaliadora do comportamento das partes, dos direitos e dos deveres dos seus integrantes, bem como servir como baliza para os legisladores, apresentar-se como vetor interpretativo dos julgadores, como pauta de atuação dos agentes públicos e como elemento essencial das relações internacionais com outros Estados soberanos.

A boa-fé se apresenta como veículo para a promoção da dignidade da pessoa humana, com base na solidariedade, posicionando-se como fundamento dos princípios que orientam o comportamento do contribuinte e a atuação dos agentes públicos, bem como dá esboço às demais normas infraconstitucionais que versam sobre a relação jurídica tributária, estipulando direitos e deveres das partes e seus efeitos na seara jurídica, temporal e patrimonial.

Destarte a lacuna doutrinária a respeito do tema sobre o qual se debruçou presente tese, identifica-se a originalidade da pesquisa e suas conclusões, que ultrapassam as posições quanto à relação da boa-fé com a moralidade e impessoalidade no âmbito da Administração Pública. Ressalta-se que há estudos pontuais sobre a boa-fé no Direito Tributário relacionando o tema com a segurança jurídica e posicionamento dos Tribunais Superiores, assim como sobre a boa-fé do contribuinte no planejamento tributário. Porém, o presente texto versa sobre uma perspectiva mais ampla sobre boa-fé no Direito Tributário, considerando desde a elaboração da lei tributária até o momento posterior à cobrança e pagamento do tributo.

A viabilidade deste trabalho se fez plausível diante da inserção da temática na linha de pesquisa do Programa de Pós-graduação da UFBA “Estado Democrático e Acesso à Justiça”, sob o tema “Boa-fé nas relações jurídicas tributárias”. Com efeito, o estudo calcou-se, como

ponto de partida, na análise do desenvolvimento dos sistemas jurídicos em diversas sociedades e sua relação com os valores morais e éticos de cada uma, diante dos posicionamentos e teorias filosóficas desenvolvidas à época, passando pela verificação da conceituação e natureza jurídica da boa-fé, sua inserção no ordenamento jurídico e incidência além das linhas do Direito Privado. Observando a consagração da boa-fé no âmbito do Direito Público e sua relevância para compreensão de princípios desta seara como a moralidade, publicidade, impessoalidade e a transparência, bem como a sua importância para derivação do princípio da proteção da confiança e a garantia da segurança jurídica, a sua inserção de forma expressa em diversos diplomas infraconstitucionais sobre a temática das relações entre Administração Pública e administrado, viabilizou-se a inserção da boa-fé no âmbito do Direito Tributário. Bastaria encontrar o ponto de toque da boa-fé e os institutos do Direito Tributário, com foi realizado ao longo do texto. A viabilidade também se verificou quanto à pesquisa, que se pautou não apenas no acesso à bibliografia especializada, mas também em legislação e análise de casos concretos alvos das cortes supremas brasileiras que fundamentaram seu posicionamento com base na boa-fé. Além dessas importantes circunstâncias, a pesquisadora é advogada militante na consultoria e no contencioso judicial tributário, bem assim docente da disciplina de Direito Tributário em instituições de ensino superior. Aliados a isso, o contato e a orientação dos docentes desse Curso de Doutorado (que, inclusive, já cuidaram do assunto e de outros imbricados com o tema ora proposto, em excelentes trabalhos publicados) auxiliaram sobremaneira na confecção da tese.

Destarte, a pesquisa justificou a hipótese, ratificando-a, possuindo como objetivo geral demonstrar que, diante da compreensão do sistema jurídico brasileiro, a boa-fé como categoria deve ser observada pelo Direito Tributário, enquanto os institutos jurídicos da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva irradiam efeitos para delimitar os liames e os melindres da relação jurídica tributária.

Para tanto, a presente tese se pauta em questionamentos específicos para a compreensão da hipótese. Em primeiro, questiona-se se o desenvolvimento das teorias filosóficas sobre moral, ética e boa-fé ao longo dos séculos nas sociedades influenciou a elaboração da concepção de ordenamento jurídico e sua materialização, principalmente no que tange a justificativa da cobrança do tributo. Em seguida, perquire-se a natureza jurídica, surgimento e origens teóricas e filosóficas, influências e características da boa-fé, sua subdivisão em objetiva e subjetiva, bem como suas funções corretivas, hermenêuticas e de preenchimento de lacunas do ordenamento jurídico. Questiona-se, ademais, se a boa-fé se insere também na seara do Direito Público como categoria que serve como fundamento para princípios diversos que se

aplicam no âmbito da Administração Pública, processo e procedimento e relações internacionais e estipulam direitos e deveres para a autoridade administrativa e administrado.

Ainda neste trabalho questiona-se a concepção de relação jurídica com o intuito de identificar se abarca a perspectiva da relação entre cidadão e Estado, entre Estados soberanos, entre órgãos estatais, entre os Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, estendendo-se esta concepção à esfera do Direito Tributário. Assim, analisando-se a amplitude da concepção da relação jurídica tributária, questiona-se se os novos fatores reais de poder que consagram a solidariedade, moralidade e cidadania fiscal, assim como a compreensão da inexistência de entraves para inserção e interação de conceitos de Direito Privado no Direito Público permitem a aplicabilidade da boa-fé objetiva e subjetiva no âmbito do Direito Tributário. Verificados esses pontos, examina-se a boa-fé como categoria que fundamenta e que se relaciona com os princípios e limitações ao poder de tributar, bem como se questiona se é possível e de que forma se aplica a boa-fé objetiva e subjetiva no Direito Tributário para fins de interpretação e integração da norma tributária. Por fim, analisa-se a existência de indícios de previsão do conteúdo e funções da boa-fé objetiva e subjetiva nos dispositivos infraconstitucionais elaborados pelo legislador incidentes na relação jurídica tributária, indício de incidência do conteúdo e funções nas decisões de tribunais superiores e na delimitação da atuação do agente público da Administração Tributária.

Assim, no primeiro capítulo, após a introdução, buscou-se dissecar a evolução histórica dos valores morais e éticos, bem como a sua influência quanto à elaboração dos sistemas jurídicos e a justificativa da cobrança de tributos. Primeiramente, verificou-se a influência da figura das divindades para a formação dos ordenamentos jurídicos e a justificativa da cobrança de valores para o custeio dos líderes e guerras. Em seguida, observou-se a evolução das sociedades com o surgimento da civilização romana e seus legados para a construção do Direito e justificativa dos tributos sobre grande parcela dos romanos, estrangeiros, trocas comerciais, importação e exportação, sobre os povos que perdiam as guerras. Com a falência do império romano no ocidente, sobreleva-se a Igreja em sua importância na sociedade feudal para manter a paz e a organização administrativa e burocrática dos reinos do período carolíngio e posteriores, cabendo-lhe inclusive a guarda do Direito e responsabilidade pela exigência dos tributos e dízimo. Com o advento das grandes expedições marítimas e o contato com outros povos e histórias, no ocidente desponta o Iluminismo, clareando a média idade e o obscurantismo do conhecimento protegido pela Igreja, combatendo-se as teorias que lhe concediam poder, trazendo ao mundo a importância da razão e das ideias. Formados os Estados em razão das teorias contratualistas à época em voga, os teóricos se viram em terreno fértil para

construir e delinear o Direito, suas regras e seus instrumentos, corroborando para justificar a importância da lei para se delimitar o poder do rei ou do governante, inclusive para a instituição de tributos. Em razão do surgimento do Estado, as teorias estadistas se desenvolveram ao passo que as ciências se fortaleciam, permitindo o crescimento econômico e social das nações. Porém, isso não foi suficiente para impedir que as grandes guerras acontecessem, sendo o Direito dilacerado para justificar transgressões de direitos dos indivíduos e cobrança de tributos cada vez mais altos para custear as campanhas bélicas. Consagrando-se a importância da preservação do ser humano e da sua dignidade, os direitos humanos passam a integrar o texto constitucional de cada Estado, impondo a este a prestação de serviços públicos e a interferência na economia com o fim de se promover a justiça social. Os tributos passaram a ser instrumento para os Estados de realização dos seus deveres perante os cidadãos: através da arrecadação de receitas tributárias, o Estado pode prestar os serviços públicos essenciais e garantir a promoção da dignidade da pessoa humana, pautando-se o Direito não mais em apenas em regras, mas também fundamentando-se nos princípios expressos e implícitos na carta constitucional e outros institutos jurídicos que demonstrem os fatores reais de poder e os valores da sociedade.

No capítulo seguinte, a boa-fé é posta em pauta. Considerando que fora realizada a análise histórica da evolução das teorias filosóficas sobre ética e moral e suas repercussões na constituição do Estado e construção da teoria do tributo, há a necessidade de explanar como surgiu a boa-fé no Império Romano e como ela se consagrou nas relações jurídicas à época, passando suas nuances para outros povos como os da região da antiga Prússia, dando ensejo a criação das fórmulas “guten glauben” e “treue und glauben”. No direito brasileiro, insere-se a partir do Direito Privado, em razão da influência do movimento de codificação manifestado na Europa, mas difundido pelo mundo. Após a sua consagração no ordenamento jurídico brasileiro, a boa-fé passa a ser estudada pela doutrina quanto a sua natureza jurídica, seus aspectos objetivos e subjetivos, funções e reflexos em todos os ramos jurídicos, violações e consequências. Por fim, conclui-se pela sua inserção no sistema jurídico como categoria, possuindo a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva qualidade de institutos jurídicos diversos, relacionando-se com a solidariedade e promovendo a dignidade da pessoa humana.

No terceiro capítulo, descreve-se a inserção da boa-fé no âmbito do Direito Público, identificando-se como fundamento para a proteção da confiança e coerência do sistema jurídico por parte do cidadão em face do Estado, analisando-se os efeitos e influências da consagração dos referidos princípios para a perpetuação da segurança jurídica. Ademais, vislumbrou-se a boa-fé como justificativa da exigência da moralidade e boa administração do agente público, justificando a incidência das normas que responsabilizam o gestor público. Observa-se,

inclusive, a incidência da boa-fé na relação jurídica processual, cujas normas se encontram sob a guarda do Direito Público, pois cabe ao Estado promover a pacificação social, resolvendo os litígios processuais através do Poder Judiciário. Em razão disso, exige-se que as partes atuem com lealdade, cooperação e colaboração para que tanto o processo e o procedimento administrativo alcancem seu fim, respeitando-se o devido processo legal. Em razão da presença do referido princípio, no seu aspecto material, observa-se a boa-fé impondo a atuação do Estado com respeito à proporcionalidade, razoabilidade e racionalidade para que os direitos dos cidadãos sejam preservados. Cabe ressaltar que a boa-fé também se faz presente no âmbito da Administração Pública em razão do novo paradigma do consensualismo e a privatização dos deveres do Estado, mediante a transferência de suas obrigações para os entes privados e a criação de agências reguladoras. Por fim, verifica-se a presença da boa-fé nas relações internacionais, identificando-a como vetor interpretativo dos tratados e convenções internacionais celebrados pelos Estados soberanos, demonstrando a incidência da boa-fé não só na seara do Direito Público interno como também no Direito Internacional Público.

O último capítulo, por sua vez, consagra a análise da boa-fé nas relações jurídicas tributárias, aprofundando-se primeiramente no conceito e a dimensão da expressão “relação jurídica” com vistas a compreender a complexidade da relação jurídica tributária, englobando não apenas a figura do Estado e do contribuinte, mas também as relações entre os órgãos públicos, entre os entes públicos, entre os Poderes do Estado e entre os Estados. A relação jurídica tributária passa por uma releitura em razão das novas fontes reais de poder, como a solidariedade, a cidadania tributária e a moral, consagrando a boa-fé como elemento crucial para a realização da justiça tributária e justificativa da teoria da tributação. Em seguida, apresenta-se a concepção de sistema jurídico e a posição da Constituição Federal como norma integradora e promotora da unidade teleológica, a inexistência de barreiras entre Direito Público e Direito Privado, a aplicação de normas do Direito Administrativo no âmbito do Direito Tributário, bem como a falácia da autonomia das ciências jurídicas para comprovar a inexistência de entraves normativos e teóricos para a inserção da boa-fé no Direito Tributário. Após a verificação desta presença, compreende-se a categoria da boa-fé como uma limitação ao poder de tributar e como fundamento dos demais princípios tributários implícitos e explícitos na constituição, especificados de forma minuciosa ao longo do texto. Com o enfoque para as normas infraconstitucionais, a boa-fé se faz presente na legislação tributária como vetor interpretativo e integrativo, em razão da presença da equidade e da utilização dos conceitos de Direito Privado no âmbito do Direito Tributário. Por fim, verificam-se os reflexos pontuais dos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e subjetiva nos diversos ângulos da relação jurídica

tributária. Apresentam-se, inclusive, posicionamentos da jurisprudência dos tribunais superiores que comprovam a utilização de suas funções para justificar o aprimoramento do sistema jurídico no que pertine à complexidade das relações jurídicas tributárias.

A metodologia utilizada para a construção desta tese se pautou em diversos métodos, como o materialismo histórico de Marx, tendo em vista que foram analisados os fatos históricos e as suas consequências no âmbito da estrutura política, social e econômica do Estado que culminaram no atual paradigma, o método descritivo para análise das obras bibliográficas referentes ao conceito de boa-fé e suas características, utilizando-se parâmetros explicativos, por aprofundarem o conhecimento da realidade, os métodos indutivo e dedutivo para que se concluísse sobre a incidência da boa-fé no Direito Público e, conseqüentemente, no Direito Tributário, partindo de análises de teorias e fatos singulares para se alcançar uma verdade geral, bem como sendo utilizado o caminho inverso para se partir de premissas e se alcançar uma conclusão. Ademais, fora utilizado o método qualitativo, com a utilização e dados secundários, bem como o auxílio da observação participante. A presente tese fora elaborada com a pesquisa em livros disponíveis em acervos públicos e privados, doutrina e legislação nacionais e estrangeiras, revogada ou vigente, e jurisprudência dos pretórios, quais sejam Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.

2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA: ENTRELAÇAMENTO DO INSTITUTO DA BOA-FÉ AOS FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO

Alfa e ômega. Essa é a definição da relação entre a boa-fé e os fundamentos do Direito Tributário, tendo em vista que a primeira se apresenta como o indício da origem da ideia de respeito ao próximo e suas limitações, enquanto os últimos, como instrumentos de uma disciplina do direito, representam a concretização da essência da boa-fé nas relações jurídicas tributárias. Isto porque ao se identificarem sujeitos, obrigações, direitos e vínculo entre os primeiros, os fundamentos do Direito Tributário são direcionados à formação de uma relação jurídica, cujo objetivo é permitir que o complexo de direitos e deveres se direcionem ao objetivo macro: satisfação das necessidades sociais. Tal objetivo não poderia ser outro, afinal tem sua origem no ideal de sociedade, no qual prevalece a boa-fé como liga entre os integrantes desta.

O contexto histórico que se passa a descrever apenas serve como intróito de uma leitura filosófica, mas ao mesmo tempo atenta aos aspectos jurídicos que rodeiam o tema da boa-fé como fundamento da relação jurídica tributária. O transcorrer dos fatos, em verdade, demonstram que a essência nas relações sociais e humanas se pauta na consideração de respeito ao sujeito que se põe ao lado ou a frente ou atrás do outro, bem como da necessidade de se garantir a sobrevivência e a satisfação das necessidades por parte de um líder, representante ou mesmo o próprio Estado. Os fatos e o contexto histórico que se passam a relatar são pontos específicos na linha infinita do tempo, mas não menos importantes para a compreensão de que a todo o momento houve o entrelaçamento entre os institutos jurídicos do Direito Tributário e a boa-fé objetiva ou subjetiva, não importa a conceituação ou natureza nesse momento.

De antemão, convida-se o leitor a questionar em primer o que representa ou como se conceitua a boa-fé, na sua genuína ideia, afinal servirá esse primeiro conceito como ponto de partida para compreender as próximas linhas deste capítulo. Por isso, recorre-se aos ensinamentos filosóficos nos seus primórdios, haja vista que não se trata de um conceito jurídico instituído no ordenamento de um Estado. Em verdade, trata-se, primeiramente, de uma ideia de perfeita relação entre seres humanos, tal qual pensada por Platão¹ em seu mundo do Logos, bem como da ideia de ética desenvolvida por Aristóteles². A referida ideia deve ser refletida no mundo material, tal como definiu Hermes Trismegisto³ na sua lei de

¹PLATÃO. **A República**. Tradução de Carlos Alberto Nunes. 3ª ed. Belém: EDUFPA, 2000.

²ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. 4a. edição, São Paulo: Editora Nova Cultural, Ltda., 1991.

³TRÊS INICIADOS. **O caibalion**. Estudo da filosofia hermética do antigo Egito e da Grécia Tradução de Rosabis Camaysa. São Paulo: Editora Pensamento, 1978.

correspondência: o que está em cima é como o que está embaixo; o que está dentro é como o que está fora. De forma mais simplista, para este primeiro contato, André Comte-Sponville assim define⁴:

O que é a boa-fé? É um fato, que é psicológico, é uma virtude, que é moral. Como fato, é a conformidade dos atos e das palavras com a vida interior, ou desta consigo mesma. Como virtude, é o amor ou o respeito à verdade, e a única fé que vale.

[...]

É crença fiel, e fidelidade no que se crê. [...] É o que se chama de sinceridade (ou veracidade ou franqueza), e o contrário da mentira, da hipocrisia, da duplicidade, em suma, de todas as formas, privadas ou públicas, da má-fé. [...] Ser de boa-fé é não mentir nem ao outro nem a si. [...] Não há sinceridade absoluta, mas tampouco há amor ou justiça absolutos: isso não nos impede de tender a elas, de nos esforçar para alcançá-las, de às vezes nos aproximarmos delas um pouco. A boa fé é esse esforço, e esse esforço já é uma virtude.

A ideia de boa-fé, em outras palavras, depende da existência de um ideal de ética e de moral e da existência do ser humano, que irá refletir em seu comportamento um pensamento, uma intenção ou um sentimento, atrelado ou não à boa-fé. Continua Comte-Sponville que a boa-fé se relaciona com a generosidade, a humildade, a coragem e a justiça, de forma que deve haver justiça nas relações comerciais, coragem no agir e pensar, humildade perante os demais sujeitos e generosidade com todos. Ressalta, no entanto, que não pode a boa-fé ser considerada um valor absoluto, de forma que, caso contrário, não seria boa, mas apenas a busca pela verdade de forma incondicional pode se revelar em mortífera e odiável. Ou seja, a boa-fé “não é um dever universal, e talvez não haja deveres absolutos, universais, incondicionais (portanto, nenhum dever, no sentido kantiano), mas apenas valores, mais ou menos elevados, mas apenas virtudes, mais ou menos preciosas, urgentes ou necessárias”⁵.

A boa-fé se relaciona com a ética: é a boa-fé o instrumento de incorporação, realização ou efetivação da ética num ordenamento jurídico. A boa-fé se relaciona com a confiança, lealdade, à transparência, elementos necessários para a construção de relações jurídicas, instituídas pelo Estado, mais justas e solidárias, aproximadas da ética (das relações humanas)⁶. Como princípio, como valor ou como cláusula geral⁷, a boa-fé é vista como um instrumento que traz a possibilidade do equilíbrio entre bens jurídicos relevantes, tanto no âmbito da formulação das leis, de observação das leis pelo administrador público, assim como pela

⁴ COMTE-SPONVILLE, André. **Pequeno tratado das grandes virtudes**. Tradução Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 213 – 215.

⁵ COMTE-SPONVILLE, 1995, p. 226.

⁶ GONÇALVES, Camila de Jesus Mello. **Princípio da boa-fé: perspectivas e aplicações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 2.

⁷ A natureza da boa-fé será destrinchada no próximo capítulo.

interpretação e ponderações realizadas pelo julgador, não se olvidando das garantias das conquistadas pelo Estado Democrático de Direito⁸.

A boa-fé, prevista no ordenamento jurídico⁹, concretiza também a moral, considerando-se esta como parte de seu conteúdo. A moral é atemporal, transcende os costumes, maneiras ou hábitos, bem como as virtudes em sentido estrito. Trata-se da distinção absoluta entre certo e errado, sendo concretizada pela avaliação de um comportamento como correto, pautado na boa-fé, aplicando-se uma sanção em caso de atuação diversa¹⁰. Ademais, a coerência também se vislumbra como critério de relação entre boa-fé e a moral: coerência entre o ser, sua intenção e as ações. Para Hannah Arendt, o ser humano, por possuir a capacidade de pensar, detém a consciência moral, pois pode sentir um incômodo ao realizar comportamentos contraditórios, fora da racionalidade¹¹, desenvolvendo seu pensamento na fórmula kantiana do imperativo categórico¹². Assim, “a boa-fé integra a consciência moral, na medida em que pressupõe a verdade consigo mesmo e com os outros, reconhecendo-se a boa-fé como virtude moral que rege nossas relações com a verdade”¹³. Assim, o aspecto moral da boa-fé garante a verdade consigo mesmo e o comportamento virtuoso dos sujeitos entre si. Mais que isso: como qualidade moral, transveste-se de verdade (subentendida na sinceridade e na honestidade) e de coerência, inerente à fidelidade à palavra dada e a manutenção do acordado¹⁴. Numa outra seara, Cláudia Lima Marques identifica que o elemento moral da boa-fé está na imposição da solidariedade, envolvendo a ideia de confiança e cooperação, justificando-se o agir com boa-fé, no seu aspecto moral, no princípio da solidariedade¹⁵.

Porém, Cordeiro de Menezes considera que temas morais não estão vinculados à boa-fé. Em verdade, a boa-fé nas suas perspectivas (subjéctiva e objectiva) estão atreladas à preocupação com a protecção da confiança e com a tutela das realidades materiais subjacentes, ou seja, materializando-se diante da existência de normas jurídicas que protegem os valores jurídicos. Também não corresponderia a moral como fundamento para o dever de agir de boa-fé, posto

⁸ GONÇALVES, 2008, p. 4.

⁹ A concretização se dá pelo fato que há coercibilidade do Direito.

¹⁰ GONÇALVES, op. cit., p. 5

¹¹ ARENDT, Hannah. Algumas questões de filosofia moral. In ARENDT, Hannah. **Responsabilidade e julgamento**. Tradução de Rosaura Eichenberg. São Paulo: Companhia das Letras, 2004, p. 113.

¹² Bastaria o uso da razão para se identificar o que é certo e errado, caindo em contradição o sujeito que praticasse o mal, contrário a própria razão que indicava o bem. No entanto, o sujeito deve evitar se contradizer ou colocar-se em posição de desprezo a si mesmo, evitando mentir para si próprio. A moral depende da relação do homem consigo mesmo. (In ARENDT, 2004, p. 125-131).

¹³ GONÇALVES, op. cit., p. 6.

¹⁴ ZOLLER, Elisabeth. Bonne Foi. In **Dictionnaire de la Culture Juridique**, dir Denis Alland e Stéphane Rial, PUF, p. 143.

¹⁵ MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor**: o novo regime das relações contratuais. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 417.

que este se dá por conta da necessidade do respeito aos fundamentos do ordenamento jurídico como a confiança e a materialidade das situações previstas em norma jurídica. É próprio do Direito tal tema quando se relaciona a boa-fé, de forma que a moral só causaria distorções, trazendo conceitos vagos e permitindo decisões arbitrárias¹⁶. No mesmo sentido reflete Karl Larenz, posto que sustenta a suficiência do sistema jurídico para aplicação da boa-fé, considerando que uma decisão pautada na boa-fé é uma solução determinável diante das consequências jurídicas postas no ordenamento jurídico para uma situação analisada¹⁷.

A boa-fé se relaciona com a ética, haja vista que esta auxilia na construção do significado daquela. Tendo em vista que o padrão de um comportamento pautado na boa-fé remete a uma conduta proba, leal, honesta, devendo o sujeito realizar a valoração da sua conduta para que esta seja razoável¹⁸. Em outras palavras, a ética conduz a imposição de um comportamento pautado na boa-fé, é o elemento impulsionador da conduta de boa-fé. Tanto é que o próprio Menezes de Cordeiro reconhece que a boa-fé orienta o intérprete jurídico a identificar a injustiça e inexistência de ética numa decisão baseada nas regras previstas no ordenamento jurídico, de forma que o intérprete será orientador a criar uma solução mais satisfatória que estejam de acordo com o conteúdo ético de um caso¹⁹.

A relação da ética com a boa-fé se vislumbra desde os gregos, quando estes desenvolveram os aspectos filosóficos sobre o tema da unicidade entre o direito, a moral e a religião. Os gregos construíram o método que permitia que o saber racional analisasse o comportamento humano e o que seria desejável para a manutenção da comunidade, posto que esta é duradoura, enquanto a vida do ser humano é efêmera. Assim, a conduta do ser humano deve ser voltada para a continuidade da comunidade, valorada por uma escala axiológica que supera os interesses pessoais, ou seja, deve ser uma conduta virtuosa²⁰. A ação, então, é analisada com base num parâmetro objetivo e genérico, de virtude, corroborando para a formação de hábitos de firmeza, coerência e lealdade. O elemento ético da conduta, por sua vez, identifica-se diante de um agir virtuoso definido perante a dialética entre a razão e liberdade, com um fim individual compatível com os valores sociais numa realidade histórica. Ou seja, “o

¹⁶ MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Livraria Almedina, 2017, p. 1170-1171.

¹⁷ LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid, ES: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958-1959, p. 144.

¹⁸ CARNEIRO DA FRADA, Manuel Antônio de Castro Portugal. **Teoria da Confiança e Responsabilidade Civil**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004, p. 446,447.

¹⁹ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1173-1175.

²⁰ TUGENDHAT, Ernst. **Lições sobre ética**. 4ª ed. Tradução de Róbson Ramos dos Reis, Aloísio Ruedell, Fernando Pio de Almeida Fleck, Ernildo Stein, Joãozinho Beckenkamp, Marianne Kolb e Mario Fleig (grupo de doutorandos em filosofia da Universidade do RS0. Petrópolis/RJ: Vozes, 2000, p. 257.

agir ético, então, é um ato de liberdade e inteligência, animado pela autodeterminação em vista do fim preponderante sobre todos os outros que é a auto-realização do ser no bem.²¹ Considera-se, assim, o aspecto da ação e da finalidade da ação, devendo ambos serem voltados para o bem (a realidade perfeita ou perfeição real, no equilíbrio entre inteligência e prazer, na ação virtuosa). Quanto à boa-fé, esta corresponde a qualidade da ação duradoura com uma finalidade, é “ao mesmo tempo um fato psicológico e uma virtude moral, consistindo na conformidade dos atos e das palavras com a vida interior, no primeiro caso, e no amor e no respeito à verdade, como virtude”²².

A concepção de ética atualmente também está atrelada a ideia de virtude como um comportamento impositivo e esperado, observando o modo tradicional do bom caráter, do modelo do homem probo, de acordo com as atitudes esperadas pela perspectiva de cada um. Atualmente, a virtude é denominada de valor pela Filosofia Contemporânea, sendo absorvida a referida ideia de valor pelo legislador com vistas a inculcar hábitos bons nos cidadãos, percebendo-se a função promocional da ciência jurídica²³. Ademais, é necessário compreender que as ideias de bem geral, mal e virtude que se vinculam à boa-fé devem estar presentes no Direito, haja vista que a existência da norma por si só e a mera subsunção ao fato não são suficientes para garantir a razoabilidade no convívio humano. Assim, não basta estar de boa-fé, mas deve-se agir de acordo com parâmetros de conduta de boa-fé, inspirados no homem probo, sob pena de ilicitude em cada caso concreto. E mais: a boa-fé inserida como princípio, ou cláusula geral ou conceito indeterminado auxilia na solução de conflitos através do uso da “razão prática, orientada pela lógica do razoável, no exercício da racionalidade com base em critérios para um julgamento racional”²⁴ sem prejudicar a segurança jurídica.

Diante desse panorama, conclui Mello Gonçalves que se busca afastar o aspecto moral da boa-fé, para que não haja o esvaziamento do significado e importância da boa-fé no campo do Direito, mas não se nega a importância da ética para a boa-fé ou para o Direito²⁵. Considerando que fora ultrapassado o paradigma do individualismo pregado durante a Idade Média pelo ideal da importância da comunidade, do respeito e da colaboração com o outro, para satisfação ou o bem individual, vislumbra-se a substituição do primado da autonomia da vontade e da justiça identificada com a liberdade pela noção de justiça com equilíbrio e pelo respeito ao bem

²¹ GONÇALVES, 2008, p. 12.

²² ARISTÓTELES, 1991, p. 56,

²³ GONÇALVES, op. cit, p. 20.

²⁴ Ibidem, p. 20.

²⁵ Ibidem, p. 10.

comum²⁶. É uma nova perspectiva da boa-fé que reverbera efeitos no comportamento humano e na normatização deste comportamento.

São diversos os sentidos da expressão boa-fé no ordenamento jurídico, tanto é que a legislação ora a considera como conceito indeterminado integrante de norma jurídica, ora como princípio, ora como standard de conduta, ora como regra de comportamento, ora referida no seu aspecto objetivo ou no seu aspecto subjetivo. Assim elenca os sentidos Judith Martins Costa²⁷, mas considera a boa-fé como um instituto ou modelo jurídico²⁸, ou seja, “estruturas normativas referidas às fontes de produção jurídica”, afinal o “significado e as eficácias do comportamento segundo a boa-fé não resultam de uma norma isolada, mas de uma estrutura normativa que articula, finalisticamente, normas providas de mais de uma das fontes ou propor determinado entendimento”²⁹. Ademais, é um modelo que impõe ações, condutas, vedações, sanções e não apenas recomendações ao intérprete do Direito, de forma que orienta legislador e julgador, com potencial jurisgênico³⁰, produtor de normatividade, com consequências jurídicas em caso de desrespeito das normas pautadas no modelo da boa-fé.

Considerando-se a boa-fé com tais características, permite-se aferir que sua importância para o sistema jurídico é basilar, resolutive de conflito e constitutiva de direcionamento legal, ponto de interseção entre as diversas normas jurídicas, arriscando-se a afirmar que é onipresente e transcendental ao ordenamento jurídico. Para este ponto, recorre-se à metodologia adotada pelo físico quântico Amit Goswami sobre a ideia de compatibilidade entre o mundo material e o mundo invisível, diante da concepção monista idealista³¹, para compreender a ideia da transcendência da boa-fé em face do ordenamento jurídico e seus efeitos, posto que há uma

²⁶ TIMM, Luciano Benetti. O novo paradigma contratual: o Direito social como uma nova racionalidade normativista sociológica. In **Código de Defesa do Consumidor e Código Civil de 2002: convergências e assimetrias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 350.

²⁷ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.41-42.

²⁸ A autora se baseia na classificação de Miguel Reale, que considera a existência de duas espécies de modelo jurídico: prescritivos e hermenêuticos. Os primeiros buscam impor condutas, proibições, permissões e estímulos, enquanto o segundo se constitui em construções elaboradas pela doutrina, cuja função não é a de prescrever impositivamente comandos jurídicos, mas orientar a sua aplicação. As fontes do direito projetam os modelos quando as normas estão articuladas entre si e expressam uma ordenação lógica de meios e fins, consistindo uma ordenação lógica, unitária e sintética de relações. Dos modelos podem surgir outros modelos, não sendo estáticos, incorporam-se constante e progressivamente os dados da experiência jurídica, podendo projetar-se historicamente no tempo até enquanto a fonte esteja em vigor, a ponto de se vincular à experiência jurídica no tempo, observando as mutações fático-valorativas que nesta se operam. (MARTINS-COSTA, 2018, p.284 e REALE, Miguel. **Fontes e Modelos do Direito**.: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 37-65.)

²⁹ MARTINS-COSTA, 2018, p. 285.

³⁰ MOTA PINTO, Carlos Alberto. **Teoria geral do direito civil**. 4ª ed. Atualizado por António Pinto Monteiro e Paula Mota Pinto. Coimbra: Coimbra editora, 2005, p. 125.

³¹ GOSWAMI, Amit. **A física da alma: a explicação científica para a reencarnação, a imortalidade e experiências de quase-morte**. Tradução de Marcello Borges, 3ª ed. São Paulo: Goya, 2015, p. 43.

necessidade de se transformar em palavras a abstração da ideia de boa-fé como elemento transcendente ao ordenamento jurídico, mas que perpetua por toda a história, intermediando o sentimento e o comportamento humano e as previsões legais³².

Amit Goswami considera que a realidade ou a experiência em concreto é formada pela escolha da consciência em face das diversas possibilidades ou ideias em potência³³. Traduzir a sua teoria para a relação da boa-fé com o direito corresponde a identificar que a boa-fé está para a potencialidade e as possibilidades, assim como escolha da consciência está para os operadores de direito (legislador, magistrados e executores da lei), enquanto a experiência concreta se identifica com os efeitos concretos provenientes das escolhas. Isso significa que a boa-fé transcende o próprio direito, mas este é a materialização daquela a partir das escolhas conscientes dos operadores jurídicos. Ademais, a concepção monista idealista do referido autor justifica a consideração de que cidadão e Estado correspondem a uma única realidade, permitindo-se, inclusive, a existência do próprio Direito Público, oriundo da materialização da potencialidade da boa-fé em um duplo viés: boa-fé do cidadão perante o Estado, boa-fé do administrador perante o cidadão.

Então, a boa-fé deve ser considerada como a potencialidade ou as possibilidades que darão fruto, através das escolhas dos operadores de direito, numa determinada época histórica, a normas e entendimentos jurisprudenciais, à concepção e à atuação do Estado. A história do desenvolvimento do direito condiciona o legislador, o julgador e o operador, identificando-se os valores de uma sociedade mediante a análise do comportamento daqueles sujeitos, que serão parâmetro e potencialidade para as próximas gerações ou para uma outra sociedade³⁴. Dessa forma, necessário se faz garantir a memória de uma sociedade mediante a previsão em leis ou em decisões ou em comportamentos/costumes pautados na boa-fé ou com indícios de boa-fé para garantir que se efetive a potencialidade e continue se materializando não apenas numa

³² Para Camila Gonçalves, o conteúdo da boa-fé deve ser apreendido da realidade e das necessidades humanas, de forma que se materializa conforme as escolhas dos operadores do direito. (GONÇALVES, 2008, p. 3).

³³ GOSWAMI, 2015, p. 43.

³⁴ Para Amit, “A experiência tem seu preço. As experiências produzem lembranças que condicionam nosso sistema auto-referencial – o cérebro. A influência do condicionamento sobre a mensuração quântica é que dá a impressão de que as nossas ações provêm de um ego/eu agindo com base em suas experiências passadas, em seu caráter. Mas é uma identidade que a consciência dotada de livre arbítrio assume, a fim de ter um ponto de referência. Nossos estados comuns de consciência são obscurecidos por essa identidade de ego”. (GOSWAMI, op.cit, p. 46).

localidade, mas de forma universal³⁵. Ademais, não importa se se trata de uma sociedade pré-legal, proto-legal ou legal³⁶; a boa-fé será sempre o ponto de interseção.

As normas são provenientes das escolhas dos legitimados legisladores, materializando-se, no Direito Tributário brasileiro, nas normas constitucionais de conteúdo tributário, o Código Tributário Nacional, na legislação infraconstitucional específica de cada tributo, bem como os regulamentos, convênios e instruções normativas. Os entendimentos jurisprudenciais ou de órgãos administrativos julgadores são provenientes das possibilidades não destacadas nas normas e da subsunção pura e simples da norma ao fato, de forma que se tem a consideração de possibilidade ou potência de comportamento pautado na boa-fé previsto ou não em norma jurídica positivada. Isto se dá pelo fato de a boa-fé ser potencialidade, não precisando estar prevista em ordenamento jurídico, posto que seu conteúdo e efeitos são inerentes às relações humanas e às relações entre cidadão e Estado. Em outras palavras, seria possível apresentar a boa-fé como fundamento de uma transação tributária pautada no procedimento de mediação, para terminar um litígio tributário e satisfazer o crédito tributário, respeitando-se os limites legais e constitucionais quanto à matéria.

A boa-fé no Direito Tributário está atrelada a uma questão de justiça quanto à justificativa da imposição de um tributo por parte de um Estado. Se possível identificar a ética e a moralidade no âmbito do conteúdo da boa-fé, assim como esta representa o novo paradigma da relação entre os cidadãos e o Estado, as normas tributárias e a jurisprudência sobre a matéria tributária passam a respeitá-la³⁷. É dizer que tanto o legislador, como o administrador e o julgador devem observar a boa-fé com vistas a garantir a justiça fiscal.

Por tais razões, passa-se a descrever como tem se desenvolvido o ordenamento jurídico em diversas civilizações, as influências dos valores morais e éticos de cada época, bem como a concepção da necessidade de se contribuir para o custeio de um grupo, sociedade ou Estado.

³⁵ A ideia de universalidade na teoria do Amit está na consideração de que a influência da escolha do legislador, do julgador ou do operador do direito não ocorre de forma pontual, pois a boa-fé é universal, é inerente às relações humanas e institucionais, que levam a identificação de uma única diretriz para todos, mesmo que haja a influência do momento histórico e da cultura. Para ele, “a consciência, agindo não localmente, provoca o colapso simultâneo de dois objetos quânticos correlacionados [...] e a influência a e comunicação mútua não local entre seres humanos é conhecida há milênios no domínio do pensamento.” (GOSWAMI, 2015., p. 49).

³⁶ A sociedade pré-legal é um tipo de sociedade que não tem qualquer procedimento estabelecido para lidar com as disputas que surgem no seu meio. A sociedade proto-legal é aquela em que há regras e procedimentos bem determinados para a administração de disputas, embora não haja distinção entre regras (padrões sociais) e leis (conectando ações específicas a consequências específicas). A sociedade legal é aquela que considera determinados atos como indesejáveis ao ponto de terem uma punição, requerendo uma forma de escrita desenvolvida. (In GAGARIN, Michael. **Early greek law**. Berkeley: University of California Press, 1986, p. 8-12).

³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria filosófica sobre o tributo. **Revista de Direito Tributário**, v. 100, (116-121), p. 117 e TORRES, Ricardo Lobo. Moralidade e tributação. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 78-90, 2009, p. 80.

Mediante a análise dos fatos e da história, da evolução da justificativa e legitimidade do conjunto de regras que se impõem perante um grupo social e das técnicas e teorias sobre a tributação, permite-se a compreensão de que sempre pairou no ar filosófico e jurídico a ideia de boa-fé, impulsionando e fundamentando a existência da relação jurídica tributária, na medida em que aquela estabelece a confiança necessária entre os sujeitos da relação, a moralidade e a segurança dos atos dos representantes e fundamenta os corolários principiológicos da relação jurídica tributária.

2.1 DIVINDADE E MORAL NO DIREITO E TRIBUTAÇÃO NA ANTIGUIDADE

O conceito de idade antiga ou antiguidade torna-se relevante neste momento, haja vista que a compreensão do desenvolvimento do pensamento humano, das teorias e do próprio Direito se apresenta de forma linear nos textos e livros para um melhor entendimento. Isso, no entanto, não significa afirmar que não houve diversas comunidades que se desenvolveram em momentos diversos, ou que não havia uma simultaneidade em relação aos questionamentos e ideias filosóficas e políticas que perpetravam as raízes e estruturas postas nas referidas comunidades ou sociedade.

A ideia da linearidade na história e no desenvolvimento das concepções políticas e jurídicas é combatida pelo cientista político Francis Fukuyama, posto que afirma que a ordem política havia que ser conquistada em muitas partes do mundo, que a independência política para alguns países ainda havia de chegar, assim como o despontamento econômico, quando já havia em outros países estruturas políticas extremamente complexas. No entanto, ele identifica que há uma espécie de movimento de transição entre os estágios de uma comunidade e de uma sociedade, numa análise comparativa de tempo e espaço, mas com a permanência de um valor ou essência:

Pensando nos desafios ao desenvolvimento político da Melanésia, comecei a me perguntar como qualquer sociedade fez a transição do nível tribal para o de Estado, como conseguiram os modernos direitos de propriedade evoluírem a partir dos consuetudinários e como os sistemas legais formais, que dependem, para que sejam respeitados, de uma terceira parte inexistente na Melanésia tradicional, se apresentaram pela primeira vez. Mas um pouco mais de reflexão levou-me a crer que talvez fosse presunção pensar que as sociedades modernas tivessem progredido além da Melanésia, uma vez que os Grandes Homens – isto é, os políticos que distribuem recursos aos parentes e partidários – estão por toda parte no mundo contemporâneo, inclusive no Congresso dos EUA. Se desenvolvimento político significasse movimento para além de relacionamentos patrimoniais e de políticas personalistas,

também seria preciso explicar por que essas práticas sobreviveram em muitos lugares e por que sistemas aparentemente modernos muitas vezes reverteram para elas³⁸.

Reconhecendo-se a inexistência da linearidade no âmbito do desenvolvimento das políticas nos grupos sociais, bem como das suas estruturas organizacionais, surge a questão da divisão do tempo e sua classificação. Isto ocorre tendo em vista a necessidade de se estabelecer referenciais para o pesquisador, para que a sua hipótese seja validada ou rechaçada, mas contribua com o desenvolvimento das teorias e das leituras dos fatos e seus efeitos. Justificativa posta, adentra-se, então, na análise da tributação na antiguidade e na presença da boa-fé nas relações entre as pessoas e seus representantes.

A Idade Antiga ou Antiguidade é o período histórico cujo marco inicial é o desenvolvimento da escrita, da transmissão de mensagens através de símbolos ou imagens, cerca de 4.000 (quatro mil) anos antes de Cristo, perpetuando-se até a queda do Império Romano do Ocidente, em 476 da Era Cristã³⁹. Subdivide-se em antiguidade oriental e a clássica ou ocidental: a primeira inclui a história da civilização egípcia, mesopotâmica, hebreus, fenícios e persas; enquanto a segunda envolve gregos e romanos.

No que se refere à antiguidade oriental, os povos que se situaram no norte da África e da Ásia se destacam quanto ao início da ideia de tributação.

Na idade antiga, encontra-se como elementos importantes a serem considerados para identificar a ética e a moral na sociedade a importância dada à religião, o predomínio absoluto da tradição e absorção do indivíduo pela coletividade, desprezando-se os ofícios técnicos e a profissão mercantil⁴⁰.

Quanto à religião, esta correspondia ao laço que unia os entes da família, que estavam subordinados ao poder do sacerdote (normalmente um homem – dando origem à sociedade patriarcal), sendo tal modelo de organização transplantado para sociedade política antiga. Cabe ressaltar que todos os atos da vida civil eram praticados mediante a invocação dos deuses, de forma que tanto os sujeitos que residiam nas cidades assim como nos campos possuíam os mesmos deuses protetores e celebravam em comum o mesmo culto⁴¹. Embora se identifique o politeísmo como prevalecente no período antigo da história, caracterizando os diversos deuses com semelhanças aos seres humanos, há que se observar que havia povos, como os hebreus e

³⁸ FUKUYAMA, Francis. **As origens da ordem política**: dos tempos pré-humanos até a Revolução Francesa. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. Rio de Janeiro: Rocco, 2013, p. 13.

³⁹ DURANT, Will. **A História da Civilização I**. Nossa herança oriental. Rio de Janeiro: Editora Record, 1995.

⁴⁰ COMPARATO, Fábio Konder. **Ética**: direito, moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 50.

⁴¹ COMPARATO, 2006, p. 52-53.

os cristãos, que se dedicavam ao monoteísmo, considerando a transcendência absoluta da divindade. Nas sociedades politeístas, as religiões possuíam prescrições pautadas em rituais, mas não possuíam normas gerais de ética, fundadas em princípios, diferentemente do monoteísmo que pregava um critério absoluto, universal, único e inflexível ético para o julgamento das ações humanas (Deus é único e fonte legítima de justiça e do direito, permitindo a distinção entre o bem e o mal)⁴².

A absorção do indivíduo pela coletividade se observa diante da partilha do poder social entre os indivíduos considerados cidadãos, absorvendo o sujeito e retirando a sua autonomia: o seu corpo pertencia à cidade, assim como a sua fortuna, bem como os dogmas e religião da cidade deviam ser seguidos e observados, sob pena de sanções⁴³. Os cidadãos decidiam nas assembleias populares a guerra e paz, interpelavam, destituíam, julgavam, confiscavam, exilavam e condenavam, participavam ativamente e constantemente do exercício do poder coletivo. Nos assuntos que eram apenas particulares, os participantes eram considerados escravos nas relações privadas, podendo serem banidos ou condenados à morte, indignos de ocupar um cargo público⁴⁴.

Quanto ao desprezo pelos ofícios mecânicos e pela profissão mercantil, consideram os antigos que os comerciantes eram pessoas que corrompiam os costumes, inimigas das virtudes, pois em nada tinham de natural, sendo resultado meramente de trocas (diferentemente da produção no campo voltada para o sustento da família), podendo as práticas comerciais serem praticadas apenas por estrangeiros ou particulares, mas não por cidadãos ou membros da aristocracia. Por outro lado, os sujeitos que se dedicavam às guerras e à agricultura mereciam as honras, mas somente os que não eram estrangeiros tinham direito à propriedade de terras rurais, de forma que estes foram forçados a desenvolver a atividade comercial. Cabe ressaltar que essa situação se perpetuou inclusive durante o período da Idade Média (com apoio inclusive da Igreja)⁴⁵.

Em relação à autoridade da tradição, esta se dá por conta da consideração da importância das tradições dos antepassados, valorizando os povos suas tradições em face das demais. Isso significa que valorizavam os costumes ancestrais que permitiam a elaboração de uma organização política ou de um conjunto de normas que possuíam uma conexão entre si e que deveriam ser respeitadas por novas leis que viessem a ser promulgadas. “Na verdade, a

⁴² COMPARATO, 2006, p. 65-68.

⁴³ Porém, essa realidade se altera no mundo moderno, posto que se busca garantir a liberdade privada para cada indivíduo buscar seus próprios interesses, mas impondo a renúncia o direito de participar do poder político.

⁴⁴ COMPARATO, op. cit., p. 60-61.

⁴⁵ Ibidem., p. 63-66.

importância dos costumes em relação às leis escritas, na civilização greco-latina, mostra claramente a ausência de uma rígida separação entre a esfera da vida privada e a das atividades públicas”⁴⁶, ou seja, “regras de moral, de religião, de boas maneiras ou de etiqueta, de um lado, e as normas legais, de outro, nunca se fez uma distinção nítida na antiguidade”⁴⁷. Por isso, as leis eram consideradas como provenientes da vontade superior, pois fundada na tradição, possuindo caráter religioso, razão pela qual também não foram consideradas como forma de criação normativa, mas apenas publicação de antigas normas em vigor⁴⁸. Assim, conclui Comparato que não havia distinção alguma entre religião, moral e direito⁴⁹.

O Direito arcaico surge a partir do tipo de sociedade que o gerou, havendo em cada organização social suas próprias regras, vivendo cada uma com autonomia em relação a outras, reconhecendo-se, no entanto, regras específicas para cada costume com possíveis semelhanças ou aproximações de um para outro sistema primitivo⁵⁰. Se a sociedade era pautada na relação de parentesco, os laços de consanguinidade, as crenças e tradições influenciaram as regras jurídicas, “derivando das crenças religiosas universalmente admitidas na idade primitiva desses povos e exercendo domínio sobre as inteligências e sobre as vontades”⁵¹. Por conta do caráter religioso atribuído às regras que regiam a sociedade, as sanções eram rigorosas, repressoras e os sacerdotes legislavam, interpretavam e executavam a lei. Dessa forma, os sacerdotes garantiam o respeito às leis mediante o argumento de que teriam recebido as orientações dos deuses, bem como pelo receio do castigo dos deuses, considerando que o ilícito era uma conduta contrária à tradição, sendo uma infração ao que a divindade havia proclamado⁵². Ademais, as regras costumeiras eram respeitadas pelo fato de que também se consubstanciavam como obrigações consideradas como justas por uns e reconhecidas como um dever pelos outros, cujo cumprimento assegurava-se por um mecanismo de reciprocidade e publicidade inerente à estrutura da sociedade⁵³. Ou seja, “a função principal do direito era limitar certas inclinações comuns, canalizar a dirigir os instintos humanos e impor uma conduta obrigatória não espontânea, assegurando um modo de cooperação baseada em concessões mútuas e em sacrifícios orientados para um fim comum”⁵⁴.

⁴⁶ COMPARATO, 2006, p. 55.

⁴⁷ Ibidem. p. 55.

⁴⁸ Ibidem. p. 57.

⁴⁹ Ibidem. p. 63.

⁵⁰ WOLKMER, Antônio Carlos. O direito nas sociedades primitivas. In. WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 1 -13, p. 6

⁵¹ COULANGES, Fustel de. **A cidade antiga**. São Paulo: Hemus, 1975, p 68-150.

⁵² WOLKMER, 2016, p. 4.

⁵³ MALINOWSKI, Bronisław. **Crimen y costumbre en la sociedad salvaje**. Barcelona: Ariel, 1978, p. 74.

⁵⁴ WOLKMER, 2016, p. 10.

O direito era uma repetição de fórmulas (rituais), através de “atos simbólicos, das palavras sagradas, dos gestos solenes e da força dos rituais desejados”⁵⁵, avançando para um período em que se impõe a força e a repetição dos costumes, reiterados por um longo período e publicamente aceitos, passados oralmente, identificados com a lei⁵⁶. No entanto, com o surgimento das cidades, advento do comércio e da moeda, e a invenção da escrita e sua difusão⁵⁷, houve a compilação dos costumes tradicionais, o que levou ao surgimento do Direito antigo com os primeiros códigos, como o de Hamurabi, o de Manu, o de Sólon e a Lei das XII Tábuas, permitindo que o direito fosse conservado de forma mais eficaz. Porém, “o direito antigo não diferenciava, na essência, a mescla de prescrições civis, religiosas e morais”⁵⁸, sendo tal distinção realizada em tempos mais avançados, quando se passou a evolução das obrigações e deveres jurídicos inerentes a um status do sujeito na sociedade para obrigações e deveres jurídicos provenientes de uma relação contratual, dependente da vontade e autonomia das partes⁵⁹.

Na Mesopotâmia, tem-se uma geografia pautada na instabilidade das cheias dos rios que a limitavam, de forma que não se poderia considerar a formação de um culto a divindades e associá-las ao poder político, havendo fragmentação política, posto que reinava um monarca diferente em cada cidade da região. No entanto, quanto ao aspecto econômico, o solo era utilizado para plantio e os rios permitiam o crescimento do emprego da navegação como meio de transporte de mercadorias, porém a região da Mesopotâmia era carente de minerais e de condições favoráveis à drenagem e à contenção da vegetação desértica⁶⁰. Quanto ao Direito, exigia-se um grau de abstração maior do que o simples costume ou tradição religiosa, sendo necessário um conjunto de leis escritas, com a estipulação de um tribunal ou juiz (nomeado pelo monarca) para solucionar as controvérsias, respeitado tal conjunto em toda a extensão do reino para o qual se destinava. Porém, o fundamento e justificação do Direito eram pautados nos princípios da revelação divina e não havia a responsabilidade pela decisão legislativa: no

⁵⁵ WOLKMER, 2016, p. 4.

⁵⁶ SUMMER MAINE, Henry. **El derecho antiguo**: parte general. Madrid: Alfredo Alonso, 1893, p 18-19. “O costume aparece como expressão da legalidade, de forma lenta e espontânea, instrumentalizada pela repetição de atos, usos e práticas. Por ser objeto de respeito e veneração, e ser assegurado por sanções sobrenaturais, dificilmente o homem primitivo questionava sua validade e sua aplicabilidade”. (In WOLKMER, Antônio Carlos. **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 5).

⁵⁷ PINTO, Cristiano Paixão. Direito e sociedade no oriente antigo: Mesopotâmia e Egito. In. WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 15 -44, p. 16-21.

⁵⁸ WOLKMER, 2016, p. 5.

⁵⁹ Ibidem., p. 6.

⁶⁰ PINTO, 2016, p. 21 -27.

caso do Código de Hamurabi⁶¹, este surge diante da inspiração do Deus Samas, considerado o deus da justiça⁶².

Em relação a questão econômica, observa-se que o Código de Hamurabi trazia normas a respeito da intervenção do monarca sobre a atividade privada, mediante delimitação de salários e preços⁶³. Quanto à matéria tributária, o povo sumério definiu, conforme afirma Alfons Pausch, que o sujeito que pretendesse obter algum serviço de alguém deveria contribuir para tanto⁶⁴. Isso significa que os sumérios iniciaram a concepção da necessidade de arrecadação, mas que estava atrelada a contribuição aos templos, posto que tais informações foram encontradas pelos arqueólogos em escrituras sagradas deste povo. Também se observa que houve cobrança de tributo em caso de guerras em face dos vencidos. Por fim, já por volta do ano de 2600 (dois mil e seiscentos) antes de Cristo, identifica-se a cobrança de tributos sobre os templos e palácios, representando uma espécie de cobrança de tributos sobre valores patrimoniais⁶⁵.

Outra civilização que salta aos olhos é o Egito com realizações humanas importantes por volta de 4000 (quatro mil) anos antes de Cristo, com vestígios deixados por meio da escrita hieroglífica. Caracterizou-se por ser uma civilização que se urbanizou, que adotou a escrita, havendo cultos a divindades e relação destas ao faraó (sendo este considerado o próprio deus do sol em pessoa), sendo consolidada uma monarquia unificada, com um poder central bastante definido e exercido por aquele. Quanto à economia, também vigorava a utilização do solo e o desenvolvimento da navegação e da agricultura e exploração de minerais⁶⁶. O Direito deste povo era pautado na revelação divina, consagrando-se a aplicação da justiça por conta da figura de uma deusa denominada de Maat que detinha a lei e o poder que organizava as coisas no universo.

Assim, a aplicação do Direito no Egito estava subordinada ao critério divino de justiça, cabendo ao faraó velar pelo princípio da justiça, posto que, por ser a divindade na terra, era ordenado com a responsabilidade de estabelecer a justiça, a paz, o equilíbrio e a solidariedade social e cósmica da sociedade terrena. Além disso, poderia o faraó designar funcionários

⁶¹ Embora denominado de código, este não deve ser compreendido como um documento sistematizado, dotados de princípios gerais, categorias, conceitos e institutos, pensado para vigorar como um conjunto de preceitos gerais e abstratos. O Código de Hammurabi possuía influências das sociedades arcaicas, mas com o intuito de unificar os costumes ou decisões anteriormente proferidas em algum caso concreto. Cabe ressaltar que houve outros dois códigos anteriores ao de Hammurabi, como é o caso do Código de Lipit-Ishtar e o Código de Eshnunna, que contemplam uma simbiose entre matérias de civil e penal. (PINTO, 2016, p. 29 -32).

⁶² PINTO, op. cit., p. 27 -29.

⁶³ Ibidem., p. 15 -44, p. 34.

⁶⁴ PAUSCH, Alfons; PAUSCH, Jutta. **Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler. - Steueruntertanen – Steuerrebelln – Steuerbürger**. Colônia: Dr. Otto Schmidt KG, p 12.

⁶⁵ PAUSCH; PAUSCH op. cit. p 12-15.

⁶⁶ PINTO, op. cit., p. 21 -27.

especializados para a tarefa de decidir questões práticas, sendo magistrados, lançadores de impostos, fiscalizadores de pesos e medidas, sendo, além de um soberano na hierarquia política, um sacerdote da deusa Maat⁶⁷. Por fim, estes sacerdotes eram depositários da chave hieroglífica dos oito livros de Thot, os sagrados livros das leis decretadas por Isis, cabendo a eles decidirem individualmente sobre questões de pequena monta nas províncias, e os mais notáveis se reuniam num grupo de trinta para formar um tribunal supremo e decidir sobre questões mais complexas⁶⁸.

As regras jurídicas vigentes no Egito se destinavam a regular as relações sociais, o casamento, a sucessão, a propriedade, os contratos. Os crimes, por sua vez, eram punidos com mutilações, penas de morte, escravidão, sendo a tortura utilizada como meio de obtenção de provas e instrução do processo, assim como juramento das partes aos oráculos dos deuses⁶⁹. Em relação à parte tributária, já se tem a figura do contribuinte e o cumprimento da obrigação tributária com seu próprio corpo em caso de não pagamento da exação cobrada. Destaca-se, portanto, a acepção pessoal do tributo neste período, desenvolvendo-se a tributação como um preço da liberdade do sujeito, mas mesmo assim não se poderia identificar como sistema tributário, posto que rudimentar, assistemático e sem organização lógica estrutural de arrecadação⁷⁰. Em verdade, os valores cobrados para garantir a liberdade do sujeito e sobre o trânsito no Nilo eram todos destinados ao custeio da vida esbanjadora dos faraós⁷¹.

A civilização que se desenvolveu na China também merece destaque pelo sistema jurídico que elaborou, influenciado sempre pelo passado, pela religiosidade e por aspectos morais. “A cultura tradicional do extremo oriente sempre esteve alicerçada na confiança mútua proporcionada pelos ditames éticos”⁷² provenientes do confucionismo e o taoísmo, havendo a materialização dos preceitos em lei apenas no século XX⁷³. A preponderância da moral e da lei

⁶⁷ PINTO, 2016, p. 36-37.

⁶⁸ MARTINS JUNIOR. **Compêndio de história geral do direito**. Recife, PE: Ramiro M. Costa, 1898, p.58-60.

⁶⁹ MARTINS JUNIOR, 1898, p. 53-57.

⁷⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: 2017, p. 62.

⁷¹ TRONCOZO U TRONCOZO, João. ICM – não cumulatividade. **RDT**, nº 4 (270- 284), p 271.

⁷² FAGUNDEZ, Paulo Roney Ávila. Reflexões sobre a história do direito chinês. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 341 - 358, p. 342.

⁷³ Malgrado a codificação tenha ocorrido no início do século XX, o Direito da China é relevante influência para o ocidente em relação aos meios alternativos de solução de conflitos, sendo o berço da mediação e da construção do diálogo como mecanismo para resolução do conflito desde os centros familiares até as relações entre governantes e governados. Porém, a transformação da sociedade chinesa por conta da globalização traz a necessidade de se construir um direito voltado para a dinâmica das novas relações sociais. (In FAGUNDEZ, 2016, p. 343-344).

alternavam-se no decorrer da história do território chinês, reconhecendo-se a moral por conta do confucionismo e a lei como arma para controlar os impulsos humanos⁷⁴.

Os registros das dinastias (Xia, Shang, Zhou e Qin) foram deixados em inscrições em ossos de oráculos usados para adivinhações, vasos de bronze e faixas de bambu utilizadas pelos funcionários das dinastias para registrar os assuntos de Estado, assim como se tem informações históricas diante das obras clássicas da literatura chinesa⁷⁵. As pessoas e as terras eram patrimônio ou propriedades hereditárias, sem qualquer distinção entre o público e o privado, de forma que cada grupo de governante convocava exércitos, impunha os tributos que queriam e dispensava a justiça⁷⁶.

No entanto, as dinastias foram desaparecendo por conta de uniões das tribos para autodefesa e comércio, e também por conta de guerras. Iniciou-se o processo de consolidação de um império pela dinastia Qin, de forma que se observou a consolidação progressiva de terras feudais⁷⁷ em estados territoriais, a centralização do poder político e o crescimento da moderna administração impessoal, suprimindo a identificação de estratificações sociais por conta das relações de parentesco e de linhagem para que fosse instalada uma administração impessoal⁷⁸. Foram criadas burocracias para cobrar impostos e ministrar leis, foram instituídos pesos e medidas uniformes, criou-se uma infraestrutura pública em relação a estradas, canais e sistemas de irrigação. Houve a democratização do exército, convocando-se os camponeses, bem como fora realizada uma reforma agrária em larga escala, promovendo-se a mobilidade social.

A partir da unificação dos territórios para a formação do império da China, passou-se a cobrar tributos sobre as terras agrícolas e sobre as propriedades doadas aos camponeses. O governo reorganizou os campos do Estado e dos nobres, desvinculou os camponeses de seus senhores, construiu canais de irrigação e reestruturou casas rurais, instituindo novo tributo uniforme por conta de tais melhorias a ser pago pelos nobres e pelos camponeses⁷⁹. Além disso, foi criado um imposto comunitário sobre todos os adultos do sexo masculino para o financiamento das guerras. Em verdade, “se uma família tivesse vários filhos homens, eles teriam que sair de casa quando completassem determinada idade, ou pagariam imposto em

⁷⁴ FAGUNDEZ, 2016, p 348.

⁷⁵ FUKUYAMA, 2013, p 120-121.

⁷⁶ Ibidem. p. 132.

⁷⁷ O período feudal se deu durante a dinastia Zhou, que estava baseada em clãs e sem qualquer comando ou controle concentrado. (In FUKUYAMA, op. cit. p 130).

⁷⁸ Para Fukuyama, a administração pública impessoal não prevalecera sempre após a sua instituição pela dinastia Qin, pois a família chinesa mostrou-se muito resistente ao governo, de forma que o parentesco e a descendência ainda se mostram fortes como oposição ao governo atual. (In FUKUYAMA, op. cit., p 123).

⁷⁹ Ibidem., p. 137.

dobro”⁸⁰, demonstrando que o intuito do Estado com as referidas exações tributárias era o custeio de guerras e do corpo administrativo da burocracia do governo do império chinês.

Na China, durante o período das três dinastias, havia ritos de veneração a um ancestral comum da linhagem e tinham lugar no templo ancestral que abrigava as tabuletas inscritas com o seu nome. Os líderes da linhagem reforçavam sua autoridade mediante o controle dos rituais, e, para que houvesse a sua derrota, era necessário destruir os templos e matar todos os sujeitos, eliminando-se a descendência. No entanto, com a unificação do território chinês e com o desenvolvimento da administração pública pautada na promoção pelo mérito, outras estruturas políticas e morais foram favorecidas, de forma que fora criada e adotada uma ideologia para o governo, combatendo o confucionismo: o legalismo⁸¹.

O confucionismo se pautava numa doutrina moral do Estado baseada no modelo de uma família. Dessa forma, as pessoas deviam respeito e obrigação perante seus pais, particularmente o pai, sendo o filho punido caso não houvesse o cuidado econômico para com aquele. Ademais, se houvesse um conflito entre o dever de um filho para com os pais e seus deveres com o Estado, o interesse do pai prevalecia em face do Estado. O confucionismo propusera tratar o indivíduo como ser moral e a ser cultivado por educação e aprendizado, de forma que o príncipe ou chefe de Estado deveria ser educado, moderado em relação a suas paixões e responsável perante o seu povo⁸².

Os legalistas, por sua vez, eram progressistas e visavam a consolidação do poder político separada da concepção de família, buscando implantar um sistema de conjunto de recompensas e punições diretas. Pautava-se na centralização do Estado e vinculação das autoridades diretamente ao Estado, bem como favorecimento de autoridades mediante a análise de seu mérito. Ademais, buscavam tratar as pessoas como sujeitos egoístas que reagiam a incentivos positivos e negativos, de forma que se rompiam os elos familiares mediante a estipulação de uma nova base de ligação dos cidadãos ao Estado. As leis eram o que o chefe de Estado ditasse, sem representar um consenso das regras morais, mas apenas os interesses do governante⁸³.

O legalismo, no entanto, fora combatido pelos confucionistas que voltaram ao poder com a dinastia Han, voltando-se a ideia de que o poder deveria ser exercido no interesse do governado, mas as instituições administrativas criadas pelo legalismo permaneceram. A volta do confucionismo ao poder se deu de tal forma que, para que um sujeito adentrasse na

⁸⁰ FUKUYAMA, 2013, p. 141.

⁸¹ *Ibidem.*, p. 143.

⁸² *Ibidem.*, p. 144.

⁸³ *Ibidem.*, p. 144 e 145.

administração burocrática do Estado chinês, havia a necessidade de se estudar os livros de Confúcio e compreender o idioma que se conhece atualmente como o mandarim⁸⁴. A legitimidade dos governantes se dava diante da verificação da ordem moral, posto que eram criados com os valores morais corretos, demonstrando benevolência para com seu povo e respeito aos ideais morais, bem como respeito aos conselheiros de tradição e prestígio cultural.

A tradição chinesa foi rompida com a República Popular Maoísta, mediante a adoção da doutrina marxista e do modelo soviético que alterou a estrutura de poder e estabeleceu novas, autocráticas e pragmáticas regras de legislação, mantendo-se as influências do confucionismo. Mesmo com a constitucionalização do sistema jurídico⁸⁵, ainda se mantém o diálogo como instrumento soberano de gestão dos conflitos (mesmo que as partes possuam interesses antagônicos, são, em certa medida, complementares, como propõe a filosofia taoísta)⁸⁶. Atualmente, o Direito na China é considerado como a última ratio para a solução de conflitos, posto que apenas atenua, mas não enfrenta e resolve o conflito⁸⁷, havendo divisões das matérias⁸⁸ e instituição de tribunais populares. “O Direito Chinês não pode ser visto apenas como uma instituição, do ponto de vista dogmático-positivista, pois convive com a moralidade confuciana, a dialética taoísta e o controle política exercido pelo regime marxista”⁸⁹.

A Índia teve seu processo de unificação de Estado semelhante ao da China, mediante a ocorrência de guerras, não tão numerosas, no primeiro milênio antes de Cristo, bem como imposição de administração hierárquica, em bases territoriais e não de parentesco. Nos primórdios, na era védica, o território era habitado por tribos lideradas por rajás que orientavam as tribos nas guerras e nos saques de outras tribos, mas não possuíam poderes ou autoridade para cobrar tributos⁹⁰. As tribos eram orientadas por livros sagrados védicos e poemas épicos intitulados por Ramayana e Mahabharata⁹¹, que estipulavam regras sobre o casamento, o direito

⁸⁴ FUKUYAMA, 2013, p. 157.

⁸⁵ Somente a partir de 1912 a China iniciou a positivação de suas regras pertinentes ao sistema político. Em 1954 promulgou a sua primeira constituição, sucedida pela de 1975, 1978 e 1982 (in FAGUNDEZ, 2016, p. 436).

⁸⁶ FAGUNDEZ, 2016, p. 346.

⁸⁷ *Ibidem.*, p. 349. O autor ainda afirma que o legalismo parte do pressuposto de que o homem é mau e deve ser controlado, enquanto a ética preconiza um despertar de consciência da humanidade. Aduz também que os chineses preconizam meios alternativos como cultura da paz, mantida no corpo social pela mútua confiança entre os seus membros (In FAGUNDEZ, op. cit., p. 351).

⁸⁸ A codificação das regras foi realizada com base na influência romana, mas as leis não possuíam força normativa, posto que as tradições confucianas e taoístas prevaleciam.

⁸⁹ FAGUNDEZ, op. cit., p. 355.

⁹⁰ FUKUYAMA, op. cit., p. 181.

⁹¹ O Mahabharata é o principal épico religioso da civilização indiana, finalizado no século II d.C., narra a guerra entre Pandavas e Kauravas – duas famílias com laços de parentesco muito próximos – pela posse de um reino no norte da Índia. A ética do guerreiro é, aliás, uma questão central no livro, retratando uma época em que as batalhas entre os indianos seguiam regras surpreendentes nesse sentido. Os momentos que antecedem o confronto final, conhecido como Batalha de Kurukshetra (cidade dessa região), compõem o trecho mais famoso do poema, conhecido como Bhagavad Gita (“Canção do Divino Mestre”). A Batalha de Kurukshetra teria sido

penal, regime comunista da propriedade rural, sendo imposto aos chefes das tribos decidir as questões (assumindo funções executivas e judiciárias)⁹².

Com a divisão da sociedade em classes sociais, caracterizando-se o início da era brahmânica, separando a autoridade secular da religiosa, coube a esta última guardar as leis sagradas existentes antes da lei política, devendo o rei respeitar as primeiras que não foram escritas por ele próprio⁹³. Houve o desenvolvimento da doutrina pautada num conjunto de valores e de uma estrutura social que estavam fora da política. Ademais, adotava-se o espiritualismo bramânico que gerava ideais não militares, posto que sugeria que a matança de seres vivos levava a consequências negativas para o carma. Em contrapartida, havia as religiões de protesto, como o jainismo e o budismo⁹⁴.

Passando-se a ter castas, estas limitaram o poder do Estado, sem permitir a unificação de sistema e nem o desenvolvimento de uma linguagem literária⁹⁵. Também por conta das castas surgiu uma organização nas terras agrícolas com a exploração de uma classe subserviente, havendo, inclusive excedente na produção e alteração no conceito de rajá, sendo este o que detinha uma renda da terra ou de uma aldeia e legitimado pelos rituais dos sacerdotes. Dessa forma, surgiu a necessidade de se ter forças militares permanentes e controle político sobre qualquer território para que a classe subserviente não fugisse. Por conta desses gastos, as elites cobravam taxas altas dos camponeses, o Estado cobrava tributos em face de indivíduos, de

uma sangrenta carnificina da qual, após 18 dias de conflito, teriam restado apenas cinco sobreviventes para perpetuar a dinastia dos Pandava. (In SARMAZ, Leandro. O que é Mahabharata? **Super Interessante**. 2016. Disponível em < <https://super.abril.com.br/historia/o-que-e-o-mahabharata/> > Acesso em 24 fev 2020.)

O Ramayana, por sua vez, é o épico escrito entre 200 antes de Cristo e 200 anos depois de Cristo pelo poeta indiano Valmiki, que trata da luta entre o bem e o mal e do casamento perfeito. Conta a história de Sita e o guerreiro Rama, e a emboscada da captura de uma gazela criada por Ravana o rei dos demônios. A intenção deste era raptar Sita e torná-la sua esposa. (In SUPER INTERESSANTE. **A perenidade do Ramayana**. 2016. Disponível em: < <https://super.abril.com.br/historia/a-perenidade-do-ramayana/> > Acesso em 24 de fev 2020.)

⁹² MARTINS JUNIOR, 1898, p. 64-66.

⁹³ FUKUYAMA, 2013, p. 178.

⁹⁴ “O nome jainismo deriva de jina, que significa vencedor. Jaina é apelido que foi atribuído a uma série de profetas que deram origem ao jainismo. O jainismo ainda em vigor na Índia representa uma sabedoria, uma moral e uma ascética do tipo estoíco. A metafísica é ateia e dualista, pois admite a matéria (corpo) e o espírito (alma). A moral é baseada num ascetismo rigoroso, necessário para libertar o espírito da matéria, alcançando-se assim o Nirvana. [...] O fundador do budismo é Gautama ou Siddharta, que será em seguida denominado Çâkia-Muni (o sábio dos Çâkyas) e Buda, o iluminado. Nasceu ele pelo ano de 560 a. C. [...] O budismo nega a validade do eu e do não-eu, dissolvendo ambos em elementos fenomênicos. Não é o ser que é real, mas sim o ato. Esse ato determina a nossa personalidade empírica mediante o desejo e a vontade de viver. Loucura, portanto, é apegar-se à vida. Consiste a sabedoria em se libertar da vida. E esta libertação depende radicalmente do conhecimento, e a escravidão depende da ignorância. É mediante o conhecimento que se alcança a libertação e se resolve o problema da vida.” (In ABREU, Ana Rosa Carvalho de. **Jainismo e Budismo**. Disponível em <http://www.angelfire.com/ar/rosa01/direito8.html>. Acesso em 24 de fev 2020.)

⁹⁵ Havia quatro castas: brahmanes (padres, sábios, magistrados), a dos kehatriyas (militares, guerreiros), a dos caisyas (agricultores, comerciantes, industriais) e as dos sudras (servos, escravos), sendo a função das duas primeiras a colaboração com o governo e a administração pública. (In MARTINS JUNIOR, op. cit., p. 69).

terras, da produção, de aldeias ou dos governantes de territórios mais periféricos, pago com trabalho obrigatório ou com espécie⁹⁶.

O Direito na Índia na era brahmânica se consagra no Código de Manu, que estipulava regras referentes à administração interior e aos negócios exteriores, casos de guerra, tratados com outras nações e sobre impostos. Observam-se regras sobre a organização da família, sucessão, propriedade privada, contratos, crimes e punições, assim como sobre a organização jurídica nas mãos do rei⁹⁷. Porém, o referido código trata muito mais de rituais, deveres de sacerdotes e de observância religiosas⁹⁸.

Em relação ao Direito hebraico, tem-se notícia da sua origem a partir da bíblia hebraica (velho testamento) ou Tanakh, constituindo-se um sistema único para o povo, mesmo no período dos doze reinos independentes de Israel e Judá. Ao lado da Tanakh, tem-se o Talmud, sendo este um registro da forma oral transmitida por Moisés aos sábios de sua geração e que, por vez, a transmitiram de geração em geração sem um registro escrito até o século II depois de Cristo, quando passaram a escrever num livro. Posteriormente, os registros do Talmud passaram a ser comentados por escolas rabínicas, gerando a Guemara da Palestina e a Mishna de Jerusalém, constituindo-se as ordens (capítulos) que tratam das diversas disciplinas jurídicas⁹⁹. No Direito hebraico, aplicavam-se normas sagradas e normas profanas como se fossem uma única coisa, posto que entre ética, direito e prática ritual não havia diferenças. Seguiam a figura de um único Deus, Iahweh, que determinava normas imperativas de conduta e era o soberano absoluto do povo hebreu¹⁰⁰.

É válido afirmar que o Direito hebraico está descrito na Tanakh não de forma sistêmica, posto que as regras estão dispostas conforme os relatos do povo hebreu se sucedem, espalhadas ao longo do texto, tratando-se de regras de contratos, família, sucessões, crimes e punições. Porém, algo há que se compreender: a lei era resultado de um pacto entre Deus e uma nação, os dez mandamentos são provenientes de orientação divina, assim como há questões morais e jurídicas postas, o processo possuía caráter religioso, os reis e chefes de família desempenhavam funções religiosas e legais¹⁰¹. Dessa forma, tem-se que antes de se obedecer às regras pelo fato de existirem, o respeito se dá pela sua origem divina, tanto é que os acordos

⁹⁶ FUKUYAMA, 2013, p 186.

⁹⁷ Havia a justiça comunal, a urbana, das baixas castas, a das corporações, a justiça familiar, a dos brahmanes, a arbitragem das comunas, etc. Acima de todas essas estavam os tribunais do chefe de justiça e o do rei.

⁹⁸ MARTINS JUNIOR., 1898, p. 66.

⁹⁹ SOUZA, Marcos Antonio de. O direito hebraico antigo. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 45 – 75, p 45-51.

¹⁰⁰ Para Comparato, o monoteísmo judaico é de natureza fundamentalmente jurídica, pois nasce da forma de uma convenção celebrada entre Deus e a humanidade, representada pelo povo judeu.

¹⁰¹ SOUZA, 2016, p 61 -63.

e promessas não escritos detinham uma base religiosa, sendo o juramento a forma mais comum de compromisso. Cabe ressaltar que o Direito hebraico inovou no campo ético: “estabeleceu os primeiros grandes padrões de conduta individual, que orientavam doravante as leis e códigos de todas as nações, bem como a fixação de uma responsabilidade individual e não mais exclusivamente familiar pela prática de atos danosos a outrem”¹⁰².

Os hebreus são um povo semita que se estabeleceu e viveu no Oriente Médio, dando origem aos judeus e aos árabes¹⁰³. Na era dos patriarcas, ainda nômades e pastoris, organizavam-se em clãs compostos por diferentes famílias, sendo de responsabilidade do líder do clã a resolução de assuntos internos e externos, havendo, inclusive, a responsabilização coletiva em que as ações de um indivíduo afetava o grupo como um todo. O líder do clã preenchia todas as funções públicas, de sacerdote, de líder militar, juiz nas questões legais internas e representante do clã perante outros clãs¹⁰⁴. Nesta era, migraram para o Egito por volta de 1750 a.C, estabelecendo-se próximo ao Rio Nilo por conta da produção alimentícia, mas foram escravizados pelos egípcios, subordinando-se ao sistema político destes.

Ao saírem do Egito, liderados por Moisés, dirigiram-se à região atualmente conhecida como Palestina. Moisés assumiu o papel de líder e de legislador, legitimado pela aliança realizada com Deus no Monte Sinai, iniciando-se o período conhecido como “juízes”, posto que os israelitas se dividiram em doze tribos, cada uma com um juiz para comandá-los militar, política e religiosamente, mas com obediência à Lei Comum pautada na tradição. Com a integração do sistema de clãs, formando uma estrutura política de nação, restringiu-se o poder do chefe da família e o poder absoluto do líder da tribo. Ademais, a função de sacerdote deixou de ser exercida pelo chefe do clã para ser realizada por uma classe de clérigos, denominada de Levitas e controlada por um sumo sacerdote descendente de Aarão. Criou-se um conselho de anciãos como uma instituição nacional e a confederação de tribos adquiriu a característica de organização militar¹⁰⁵.

Neste período, a arrecadação de tributos se dava mediante a entrega de alimentos produzidos pelo cultivo e pastoreio. Com o fim de diminuir as avenças entre as tribos e vencerem os povos que também estavam na Palestina, os hebreus resolveram entregar o

¹⁰² COMPARATO, 2006, p. 71. Considera Comparato que os dez mandamentos são um marco civilizatório na evolução da humanidade.

¹⁰³ A denominação “hebreu” se dá para os israelenses no período em que foi criado o Jeahvismo, quando o povo saiu de Hur e transpassou o Eufrates, estabelecendo-se em Harran. Denomina-se israelita o mesmo povo quando as várias tribos se submeteram a Jacó e instituído o culto dos Heloins, compreendendo o colonato egípcio, o êxodo, a fixação em Canaã e o subsequente estabelecimento da realeza. Denomina-se judeu em momento posterior, proveniente do nome da tribo de Judá e respectivo reino. (In MARTINS JUNIOR, 1898, p. 82).

¹⁰⁴ SOUZA, 2016, p 55 -56.

¹⁰⁵ Ibidem., p. 56-57.

comando a um só rei¹⁰⁶. Os primeiros reis foram escolhidos por um chamado divino para salvar Israel de um inimigo, mas a função do rei foi se tornando cada vez mais qualificada em razão da administração e manutenção de um exército, serviços de funcionários, organização da adoração religiosa e administração da justiça. Porém, o rei não possuía o status divino, mas era nomeado por Deus e eram seus intermediários, subordinando-se às leis dos sacerdotes (inspirados por Deus)¹⁰⁷. “Isso não significa que Direito e religião eram a mesma coisa, mas que possuíam uma norma básica comum”¹⁰⁸.

O primeiro rei foi Saul, sucedido por Davi e depois Salomão. Promoveu a ideia de realizar e fez surgir um sentimento de união, consolidando a união entre as tribos do norte e do sul para promover a ideia e sentimento de nação. O rei Salomão realizou muitas obras, construiu templos, mas, para tanto, aumentava os impostos e retirava os camponeses da lavoura para ajudar nas construções. Além disso, o aumento de imposto se dava para custear a vida de luxo de toda a corte do rei e da sua família. O resultado disso foi a forte oposição da população em face do rei. Com a sua morte, os hebreus voltaram a se dividir em dez tribos (sendo a mais famosa a tribo de Judá), levando-os ao enfraquecimento militar, o que permitiu que fossem dominados por outras civilizações, como os assírios, babilônios, persas e romanos. Os referidos povos impuseram a sua forma de coleta de tributos e organização política e econômica sobre os judeus. Com a vitória dos romanos sobre os hebreus, tem o início do período de cativo em Babilônia, houve a diáspora que levou este povo a habitar diferentes partes das províncias romanas, passando a viver em pequenas comunidades que preservaram os fundamentais pontos de sua cultura e organização¹⁰⁹. Somente em 539 antes de Cristo, mediante decreto de Ciro, os judeus retornaram a Jerusalém, mas passaram a ser governados pelos romanos.

Já quanto à Antiguidade Ocidental, destacam-se as civilizações grega e romana. Estas desenvolveram seu próprio sistema jurídico, com regras de direito tributário ainda rudimentares, pautadas na identificação de um poder dominante que detinha os meios de produção de riqueza, como os serviços e as cessões de direitos, cabendo aos que detinham tal poder realizar a cobrança de tributos.

O direito na Grécia se torna mais interessante e complexo diante do surgimento da pólis, principalmente em Atenas¹¹⁰, perpetuando até o surgimento dos reinos helenísticos. A

¹⁰⁶ SÓ HISTÓRIA. **As grandes civilizações:** hebreus. Disponível em: <<https://www.historiadomundo.com.br/hebreus>> Acesso em 03 fev 2020

¹⁰⁷ SOUZA, 2016, p 57.

¹⁰⁸ FALK, Z. E. **Hebrew law in biblical times**. Provo: Brigham Young University Press, 2001, p. 182.

¹⁰⁹ SÓ HISTÓRIA.

¹¹⁰ O direito da pólis Atenas é tomado como referência pelos autores, porém não pode ser considerado como único, posto que cada pólis possuía suas próprias regras. Assim, não se pode concluir por um sistema jurídico

necessidade de instituírem regras se deu diante do processo de colonização realizados pelos gregos com a fundação das “apokias”¹¹¹, o que levou à dinamização do comércio e da indústria e ao contato com outros povos, bem como ao aparecimento da moeda e do alfabeto¹¹². Isso permitiu que houvesse a alteração da classe dos patrícios (aristocracia) dominante da sociedade grega, bem como a codificação de leis e sua divulgação através de inscrições nos muros das cidades. Aos legisladores cabia compilar a tradição e os costumes, modificá-los e apresentar uma estrutura legal em forma de leis codificadas¹¹³. Muitas normas, no entanto, foram alteradas com a instituição da democracia em Atenas, sendo promulgada uma nova Constituição, com o fortalecimento das seguintes instituições: a assembleia do povo¹¹⁴, o conselho dos quinhentos¹¹⁵ e os tribunais de Heliáia¹¹⁶. Por tal motivo tem-se que o direito público da Grécia é aplaudido, posto que representou o instrumento de transição entre o tipo patriarcal do oriente e o tipo de cidade que surgia sob a pressão de novas ideias, arriscando-se Martins Junior a

único na Grécia, embora se possa afirmar que o direito em Atenas era mais desenvolvido quanto a legislação e processo. Cabe ressaltar que em Atenas havia a formação do direito com leis escritas, enquanto em Esparta o controle da população se deu mediante o fortalecimento da educação com valores militares. (In SOUZA, Raquel de. O direito grego antigo. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org). Fundamentos de História do Direito. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 77 – 112, p 78.)

¹¹¹ As apokias eram consideradas residências distantes das pólis, sendo fundadas quando os gregos passavam por dificuldades diante do excesso de população nas pólis e a falta de alimentos.

¹¹² “Pode-se afirmar que não há como ter um sistema jurídico plenamente estabelecido sem um sistema de escrita” (In SOUZA, 2016, p 83).

¹¹³ Os primeiros legisladores instituíram normas penais, outras que organizavam a economia, a relação familiar (casamento, sucessão, adoção legitimidade de filhos escravos, comportamento das mulheres em público), o sistema de propriedade, libertação de escravos e a divisão da sociedade em classes societárias, concessão de cidadania para estrangeiros, orientações públicas (regulação de atividades e deveres políticos dos cidadãos, atividades religiosas, economia, finanças, vendas, aluguéis, processo legislativo, relação entre cidades, construção de navios, dívidas). As leis também tratavam das instituições governamentais, como a assembleia, areópago e arcontes, tribunal de Heliáia (tribunal para o qual qualquer pessoa poderia apelar em face de uma decisão dos demais tribunais), assim como era perceptível a diferença entre lei substantiva e lei processual. (In SOUZA, op. cit. p. 79-81).

¹¹⁴ Formada por todos os cidadãos acima de 20 anos e de posse de seus direitos políticos, possuindo atribuições legislativas, executivas e judiciárias. Havia também o conselho composto por cidadãos com idade acima de 30 anos e escolhidos por sorteio a partir de candidatura prévia, submetidos a exame moral pelos conselheiros antigos e prestação de contas no final de sua atividade. Cabia à assembleia instituir os projetos e fiscalizar a administração pública e magistrados e negociar com os estados estrangeiros.

¹¹⁵ Era um conselho que auxiliava a assembleia do povo na realização de suas atividades. Seus membros dividiam-se em outros grupos (um grupo para cada tribo) com o fim de realizar as atividades de guarda dos templos, de manter o elo entre assembleia e magistrados, cidadãos e embaixadores estrangeiros. O grupo dos estrategos foi criado posteriormente e seus integrantes eram escolhidos pela assembleia do povo e, por sua vez, comandava o exército, defesa nacional e distribuição do imposto de guerra, representavam a cidade como embaixadores para fins de negociação de tratados (In SOUZA, op. cit., p. 103-104).

¹¹⁶ Existiam os tribunais do archontes, que julgavam delitos de pequena importância, o Areópago, que julgava os crimes de impiedade e de alta traição, o dos eupátridas, que julgava os homicídios não voluntários, e do heliastas, que julgava causas ligadas ao Estado e a religião, analisavam as contas dos magistrados e julgavam os oradores que tinham defendido ou proposto decretos ilegais. Havia também a arbitragem pública e a arbitragem privada. (MARTINS JUNIOR, 1898, p. 116). Os magistrados eram sorteados dentre os candidatos eleitos para a assembleia do povo. Normalmente julgavam em colegiado, revisavam e coordenavam as leis, executavam sentenças, inspecionavam mercados, os sistemas de água e de medidas e demais atividades relacionadas com a administração municipal (In SOUZA, op. cit., p. 105).

afirmar que a Grécia instituiu a “individualidade e autonomia do direito público, separando-o do privado, firmando um novo modo de convivência civil e política, em que puderam medrar as noções de causa municipal, de causa nacional, de causa pública”¹¹⁷.

O modelo de democracia fora estendido a outras cidades gregas, principalmente depois da confederação de Delos¹¹⁸, e o Direito fora desenvolvido com base no modelo da retórica¹¹⁹, considerado como um capítulo da ética¹²⁰, passando a ser escrito diante das exigências do povo quanto à segurança e à justiça desenvolvida pelos juízes (como forma de limitar a atuação das autoridades¹²¹, mas não para limitar o poder político absoluto dos magistrados e dos governantes). Esse modelo buscava garantir a felicidade plena de todos, posto que a função da pólis e das normas era garantir o bem de todos, permitindo-se que vivessem com justiça¹²². Por isso que Comparato conclui que, na Grécia, “direito e justiça são faces da mesma moeda, tendo o Estado o objetivo de garantir a todos a busca da felicidade, que outra coisa é senão a organização da justiça entre os homens”¹²³.

O Direito e a democracia na Grécia se fundamentavam no movimento filosófico que na civilização ocorria. Sócrates foi o primeiro que buscou definir as virtudes morais, de forma a exprimir a sua essência por meio de um modelo geral, ensinando aos jovens sempre a verdade e a responsabilidade pelos seus atos e omissões intencionais¹²⁴. A questão da fórmula geral da ética era identificar o critério não variável ao infinito de apreciação do comportamento ético, posto que reconhecia que, no campo da ética, o ato de julgar supunha uma margem irredutível de variações na apreciação dos atos humanos, assim como havia incertezas que permitia delinear a verdade com um campo largo¹²⁵. Por isso, buscou Platão identificar a realidade humana como uma cópia de um mundo ideal, de forma que o bom e o mau seriam arquétipos e

¹¹⁷MARTINS JUNIOR, 1898, p. 100-101.

¹¹⁸SOUZA, 2016, p. 81-82.

¹¹⁹ Embora os gregos tenham inventado a escrita tal como o modelo adotado atualmente, preferiam a fala à escrita, tanto é que as teorias de Platão foram escritas em diálogos. Isto por conta da dificuldade de se difundir a escrita pelo alto custo dos materiais e produção de obras para o consumo até o século IV antes de Cristo, quando houve a introdução do papiro do Egito exportado por Ptolomeu I e do pergaminho. (In SOUZA, op. cit., p. 87-88).

¹²⁰MARTINS JUNIOR, op. cit., p. 100.

¹²¹ “Quando as leis são escritas, o pobre e o rico têm justiça igual” Teseu nas Suplicantes de Eurípedes citado em CAREY, Christopher. **Trials from classical Athens**. Londres: Routledge, 1997, p 2-3.

¹²² Para Sócrates e Platão, viver com justiça era que cada um exercesse, com igual consideração, a função particular que lhe foi atribuída para o bem geral da coletividade, havendo, assim, deveres do cidadão perante a polis. (COMPARATO, 2006, p. 102).

¹²³ Ibidem., p. 106.

¹²⁴ Tem-se aí uma crítica aos sofistas, pois estes transformavam as questões morais e de justiça em meros argumentos de retórica, de debate político ou judicial, sem qualquer compromisso com a verdade. (In COMPARATO, op. cit. p. 92)

¹²⁵ Ibidem., p. 93-95.

ideias puras que permitiram um juízo ético puro¹²⁶. Aristóteles, por sua vez, identifica que o bem, o bom e a felicidade de todos “como finalidade objetiva da ação humana, é tudo aquilo que apresenta valor para o homem”, de forma que participa da identificação dos conceitos a inteligência afetiva (axiologia)¹²⁷. Ademais, Aristóteles defendia a finalidade da existência da polis como instrumento para garantir a felicidade a todos, ou melhor “a vida digna de homens livres, isto é, a participação comunitária nos bens essenciais ao bem estar coletivo, segundo um princípio de igualdade proporcional: os que têm menos riqueza devem receber mais bens da comunidade”¹²⁸. Quanto à questão da universalidade do justo, do bem e do bom, o mesmo filósofo identifica dois tipos de leis: a lei particular que cada povo estabelece para si num determinado período histórico, garantindo a felicidade de todos, e a lei comum, que está em conformidade com a natureza, sendo o conceito de justiça ou injustiça independente de qualquer acordo entre comunidades¹²⁹.

Ainda sobre o Direito, em razão do aumento das cidades com o conseqüente crescente número de conflitos refletindo a necessidade de introduzir meios para a solução pacífica destes, foram realizadas diversas reformas inicialmente para beneficiar a pólis e favorecer o controle do grupo que dominava a cidade, sendo posteriormente introduzidas normas para aumentar o poder do povo e efetivar a democracia¹³⁰. Assim, houve a instituição de normas para controlar as atividades econômicas e a ideia de serviço político como obrigação de todo cidadão, sendo a escrita o instrumento para instituir o poder da cidade sobre os cidadãos, “em que o Estado, já suficientemente forte, impõe-se aos particulares e, prescindindo da voluntária submissão destes, impõe-lhes autoritariamente a sua solução para conflitos de interesses”¹³¹, buscando a resolução dos conflitos entre os cidadãos, aumentando o alcance e eficiência do sistema judiciário em Atenas.

Na Grécia, identifica-se um imposto de renda progressivo e um outro cobrado sobre o patrimônio, com a identificação de um prestígio da classe dominante com a concessão de isenção, diferenciando-se dos demais sujeitos que pagavam tributos ordinários e dos estrangeiros que pagavam tributos para sua proteção. Ademais, as pessoas livres que estavam ligadas a terra também estavam sujeitas ao Estado e, por conta disso, deviam pagar impostos

¹²⁶COMPARATO, 2006, p. 95.

¹²⁷Ibidem., p. 95.

¹²⁸ Ibidem., p. 104.

¹²⁹ Ibidem., p. 106.

¹³⁰ GAGARIN, 1986, p. 121-141.

¹³¹ CINTRA, A. C. de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; CÂNDIDO R. Dinamarco. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Malheiros, 1993, p 23.

sobre o patrimônio e prestavam serviço militar quando requisitadas¹³². Inclusive, observava-se o aumento do valor do tributo sobre o patrimônio pessoal dos cidadãos e dos estrangeiros nos casos de guerra, distribuídos de forma racional conforme as categorias sociais, demonstrando um indício do que se tem por hoje por progressividade, desvinculada da ideia de capacidade contributiva ou de isonomia. No entanto, o povo passou a resistir ao serviço militar, cabendo ao governo instituir o soldo em Atenas para atrair soldados para a função de defesa do Estado, criando-se, aí, a necessidade de se arrecadar um tributo para satisfazer os custos do benefício da cidadania¹³³.

Havia uma tributação indireta sobre o consumo, na forma de impostos sobre a exportação e importação e sobre as vendas e circulação de mercadoria (denominado de “imposto de mercado”), cobrados pelo Estado e em parte pelo exército. Cabe ressaltar que houve um desenvolvimento de formas de consumo na fase industrial-mercantil de Atenas e em outros Estados helênicos¹³⁴, provocando o aumento da tributação sobre tais operações, inclusive passou-se a cobrar tributo para que o sujeito adquirisse o direito de mercancia na região. Além disso, observa-se que houve a formação de uma administração pública nas cidades gregas que permitiram o desenvolvimento socioeconômico e a arrecadação eficiente de tributos. Em relação a esta, tem-se a criação da figura do autolancamento de tributos e o estabelecimento de reduções na tributação de determinados estrangeiros, soldados e produtos de guerra e integrantes da nobreza¹³⁵. Ou seja, “a condição social servia desde aquela época como referência para gravar esse ou aquele grupo com tributos sobre toda a sorte de expressão de riqueza”¹³⁶.

Malgrado o desenvolvimento de uma estrutura que permitisse a arrecadação eficiente e com designação de sujeitos para a cobrança de tributos, há notícias de evasão fiscal em relação aos tributos indiretos na Grécia. Isto se dava em razão da quantidade de benefícios concedidos para determinados sujeitos comerciantes em razão da sua particularidade (o fato de não ser estrangeiro era um diferenciador para a concessão da isenção), bem como por conta da multiplicidade de agentes arrecadadores, com a terceirização da arrecadação para os soldados (estrategos), resultando corrupção, desvios e disputas pelo poder de tributar¹³⁷.

¹³² BÉCHARD, Ferdinand. **Droit municipal dans l'a antiquité**. Paris: Scientia Verlag Aalen, 1975, p 83.

¹³³ WAGNER, Adolph. **Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart**. Glashütten im Taunus: Detlev Auvermann KG, 1973, p. 18-19.

¹³⁴ Na antiguidade, a Grécia era dividida em cidades-Estados, sendo que cada uma delas, por sua diversidade cultural, tinha autonomia e sua própria forma de governar.

¹³⁵ PAUSCH; PAUSCH, p 22-29.

¹³⁶ ZILVETI, 2017, p. 67.

¹³⁷ BOECKH, August. **Die Staatshaushaltung der Athener**. Berlin: Realschulbuchhandlung, 1817. Reimpressão da Elibron Classics series, p. 338.

Merece destaque o tributo cobrado sobre os estrangeiros para sua proteção, de forma individual, mas com isenções curiosas: as viúvas eram isentas, assim também eram as mulheres que tinham um filho homem. Tal fato significa que havia uma predileção em favor dos homens em face das mulheres estrangeiras. Sobre a arrecadação deste tributo, esta era realizada pelo agente aduaneiro que também possuía a competência para registrar o pagamento do tributo de proteção¹³⁸.

Há que se destacar o fato de que cada cidade grega possuía sua administração, bem como seus próprios agentes fiscais responsáveis por avaliar a riqueza e fixar os tributos. Essa fixação poderia ser objeto de contestação perante os tribunais de Heliáia, mas se fosse fixada de forma definitiva valeria por um determinado período e seu recolhimento seria fiscalizado rigorosamente.

Por fim, porém não menos interessante é o fato de que as cidades ao redor de Atenas deviam recolher tributos a seu favor, posto que havia uma relação de dominação com as demais cidades¹³⁹. Tal cobrança diferencia a situação de Atenas das federações modernas adotadas, haja vista que a regra nestas é de que não haja cobrança de tributos um dos outros, justificando-se pelo movimento centrípeto de unidade jurisdicional. No entanto, o fato de se prever a tributação ou a isenção condicionada a pactos, entre jurisdições ou autonomias políticas demonstra que havia elementos de um sistema tributário organizado¹⁴⁰.

No caso da antiga Inglaterra, tem-se a predominância dos celtas, que desconheciam a escrita, razão pela qual não se tem registro documental deste período. Vivam em agrupamentos assentados como tribos, sem qualquer identidade nacional ou liderança única militar¹⁴¹. As regras que vigiam nas tribos eram provenientes de decisões particulares sem laço aparente e de regras costumeiras, sem qualquer ordem ou método¹⁴², compiladas por leigos oficiais ou titulados¹⁴³, mas possuíam uma similitude com os usos jurídicos da Índia brahmanica¹⁴⁴.

¹³⁸ BOECKH, 1817, p. 353

¹³⁹ ELLUL, Jacques. **Histoire des institutions** - L'Antiquité. Paris: Presses Universitaires de France, 1961, p. 139.

¹⁴⁰ ZILVETI, 2017, p. 69.

¹⁴¹ VIGIL NETO, Luiz Inácio. WIPRICH, Tassiana Andressa. De legibus et de consuetudinibus? Estudos sobre a história do direito na Inglaterra. **Revista do Ministério Público do RS**, Porto Alegre, n 70, set/dez 2011, p 241-287, p. 284.

¹⁴² Os dados que se tem do direito dos celtas estão transcritos no texto do *Senchus Mor*, ou grande coleção de antiguidades, documento elaborado pelo governo inglês para compilar as antigas leis irlandesas. (In MARTINS JUNIOR, 1898, p. 142).

¹⁴³ Na antiga Irlanda, eram denominados de bretons, enquanto que na Gália eram denominados de druidas. (In MARTINS JUNIOR, op. cit. p. 143).

¹⁴⁴ Os celtas praticavam a vingança privada, o preço do sangue, tarifa de ofensas, a compra das mulheres, a vida de tribo, a propriedade coletiva do solo, as ordálias, a prova por juramento e os conjuradores. (In MARTINS JUNIOR, op. cit., p. 142)

Os chefes das tribos célticas arrecadavam contribuições de seus súditos, como é o caso do tributo sobre as lareiras das casas (“fumage”) e realizavam expropriação de terras provenientes das tribos vencidas nas guerras. A tributação era criada e estabelecida por uma assembleia de sábios, denominada de “witena-gemol”, de forma que a legitimidade do tributo, do poder de tributar e o tributo como forma de dominação era pautada nas decisões de referidos sábios. A arrecadação das exações fiscais se dava pelos coletores de impostos denominados de “house-carle”, que também eram responsáveis pela segurança no transporte dos valores cobrados e fiscalização dos contribuintes¹⁴⁵.

Vistos os principais pontos da tributação prevista e instituída na Grécia da Antiguidade e da Inglaterra da Antiguidade, destaca-se a civilização de Roma como civilização proeminente do período. Até as presentes linhas, o que se tem é que houve a evolução do conceito de liderança nas comunidades e povos destacados, bem como presença de necessidades particulares, elaboração de regras pautadas na moral e nos preceitos religiosos, realização de construções tais como fortificações, aquedutos, estradas, pontes e outras estruturas de sobrevivência. Para que os líderes, reis, rajas ou faraós pudessem realizar tais feitos, havia a necessidade de providenciar uma retribuição social. A sistemática de arrecadação, portanto, desenvolve-se diante de tal desenvolvimento das comunidades e dos povos, mas os modelos de tributação e de arrecadação que prevaleceram ao longo dos séculos, sendo inclusive transpostos para outras regiões, foram o grego e o romano. Foram principiantes na identificação da necessidade de se cobrar da população algum valor para os serviços a seu favor serem custeados, bem como na designação de agentes encarregados de arrecadar os tributos de forma institucionalizada (mediante uma decisão de um órgão ou autoridade reconhecida pelo grupo social)¹⁴⁶.

2.2 LEGADO ROMANO JURÍDICO E A TRIBUTAÇÃO

Na Antiguidade também se identifica um grande celeiro de ideias, concepções e estruturas que deixou seu legado até os dias atuais, conforme se depreende da análise da organização dos Estados e de seus ordenamentos jurídicos respectivos. Roma foi formada não apenas sob a influência do povo da região do Lácio, mas recebeu contribuição cultural e organizacional das tribos, cidades e povos que dominava ao longo de suas empreitadas expansionistas territoriais.

¹⁴⁵ DOWELL, Stephen. **A history of taxation and taxes in England**: from the Earliest Times to the Present Day. Londres: Frank Cass & Co. Ltd. 1965, p. 10.

¹⁴⁶ SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in Taxation**. Barcelona e Cingapura: Athena University Press, 2004, p. 3.

Ademais, a expansão e continuidade da civilização romana em suas fases¹⁴⁷ se deu em virtude da forma de administração do território e do respeito às diferenças culturais dos povos que passaram a compô-la, mas sua queda se deu pela disputa de poder travada entre generais e o senado, bem como diante das invasões de bárbaros (não romanos) sobre o território do império em 476 depois de Cristo.

O Direito romano¹⁴⁸ fora influenciado pela produção escravagista nas propriedades apropriadas pela aristocracia patricia, que dominava as classes pobres e livres dos plebeus, clientes e a dos escravos. Em outras palavras, Roma se caracteriza por ser uma sociedade desigual, do exercício exacerbado do poder patriarcal havendo a necessidade de se elaborar instituições políticas e jurídicas *sui generis* com o fim de se ter o controle social, pautadas num universo cultural constituído por uma religião, uma moral e filosofia típicas desta civilização¹⁴⁹.

Em Roma, fora desenvolvido o Direito representando os costumes romanos e sua ligação com a moral vigente, possuindo a forma de direito material e instrumental, beneficiando os mais fortes em face da existência da desigualdade na sociedade. Não havia coação pública organizada capaz de impor a sanção em caso de descumprimento das regras ou das decisões judiciais, cabendo às partes depender de poder militar para obter êxito na iniciativa de um processo para averiguar a responsabilidade de um sujeito¹⁵⁰. Observa-se, inclusive, a influência do estoicismo, em razão do permanente estado de guerra e decadência das formas tradicionais de organização política.

O estoicismo se caracteriza por exaltar a natureza como grande ordem universal, sendo, pois, o “princípio racional que organiza dialeticamente as ideias, estabelece a estrutura do mundo sensível e dirige as ações humanas, estabelecendo as leis do pensamento, do mundo físico e da vida ética”¹⁵¹, de forma que viver virtuosamente corresponderia viver conforme a regra de vida própria de cada um, longe das paixões e em busca da tranquilidade da alma, pois cada homem se insere na ordem do cosmos, havendo uma unidade de ser e de gênero humano¹⁵². Esses ideais foram levados a Roma, mas com uma aplicação voltada à garantia da permanência da civilização, sendo modulados, portanto. Em relação ao viver conforme a natureza, identifica-

¹⁴⁷ Monarquia Romana, República Romana, Alto Império Romano, Baixo Império Romano. In VÉRAS NETO, Francisco Quintanilha. *Direito Romano clássico: seus institutos jurídicos e seu legado*. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 131 - 167, p. 140.

¹⁴⁸ A expressão direito romano é utilizada para apontar o direito que vigorou por doze séculos, o direito privado romano, o direito contido no corpo do direito civil diverso do corpo de direito canônico, abrangendo o direito condensado no Império Romano do Oriente por Justiniano. (In CRETILLA JR., José. **Curso de direito romano: o direito romano e o Direito civil brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 9)

¹⁴⁹ VÉRAS NETO, 2016, p. 132-133.

¹⁵⁰ ARIES, Philippe; DUBY, Georges. (Dir). **História da vida privada**. São Paulo: Cia das Letras, 1997, p. 166.

¹⁵¹ COMPARATO, 2006, p. 109.

¹⁵² *Ibidem.*, p. 110-111.

se que o sujeito seria virtuoso se os seus interesses particulares fossem direcionados a servir aos interesses gerais da coletividade. Quanto ao princípio racional que organiza tudo e estabelece as leis, tem-se a identificação da lei natural que está acima dos costumes e das leis dos povos, é a expressão da razão e da justiça. E só haveria uma única lei que manteria unida a comunidade de todos os homens (inclusive os estrangeiros), pautada na consciência ética com que os seres humanos foram dotados pela própria natureza, caracterizando o universalismo da lei¹⁵³. O estoicismo influenciou o direito romano quanto a ideia de justiça, prudência, moderação: a justiça corresponderia à tendência natural do indivíduo em viver em harmonia com a humanidade; a prudência seria a disposição do sujeito em descobrir a verdade e cumprir os deveres morais; a moderação ou a razoabilidade se traduz no respeito à dignidade própria e à dos homens¹⁵⁴.

Quanto ao desenvolvimento do Direito romano em relação às fases da civilização, na fase da Monarquia Romana surgem instituições político-jurídicas vinculadas ao modelo de um Estado Teocrático, assumindo o cargo de rei um caráter de magistratura vitalícia, sendo ao mesmo tempo chefe político, jurídico, religioso e militar. No entanto, havia cargos auxiliares ao rei, como os assessores militares, encarregados de custódia da cidade, outros com funções judiciárias e com funções religiosas, funcionando o Senado como espécie de conselho do rei (convocado pelo rei e a este subordinado, com função consultiva). Neste período, o direito era essencialmente costumeiro, e a jurisprudência era monopolizada pelos pontífices, aplicados apenas aos cidadãos romanos - por isso denominado de *jus civile*¹⁵⁵. Não havia uma nítida diferenciação entre o Direito e a religião, pois eram os sacerdotes que conheciam as formas e rituais de interpretação da lei, sendo o Direito uma das faces da religião¹⁵⁶. Assim relata Martins Junior:

Em Roma, como na Grécia, encontramos as velhas crenças arcaicas sobre a morte e a alma, e como consequência o culto dos mortos, o uso do fogo sagrado, a religião doméstica, a família como instituição religiosa ao mesmo tempo que política; encontramos também as cúrias, equivalente das phratrias, as tribus e por fim a cidade – associação político religiosa de ordem superior, confederação de tribus que por sua vez eram confederações de cúrias, como estas eram de famílias. A gens, o patriciado, a clientella, a escravidão, são institutos greco-romanos igualmente.

¹⁵³ COMPARATO, 2006, p. 111-114.

¹⁵⁴ *Ibidem.*, p. 117. Para Comparato, nasce a ideia do respeito da natureza humana universal, o conceito de dignidade da pessoa humana.

¹⁵⁵ ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 11-15.

¹⁵⁶ MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira. O Direito romano e seu ressurgimento no final da Idade Média. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 195 - 231, p. 204.

Dadas essas condições geraes, é fácil compreender que o primitivo direito privado dos romanos foi, semelhantemente ao dos gregos, um direito de caráter teológico, e sagrado fundado sobre o culto dos mortos e a organização religiosa da família¹⁵⁷.

Ademais, os magistrados patrícios julgavam segundo as tradições que apenas eles conheciam e aplicavam, situação que levou a plebe a pleitear a elaboração de leis escritas. Somente os patrícios gozavam dos direitos civis e políticos, assim como tinham a obrigação de pagar os impostos e prestar serviço militar¹⁵⁸.

No período da República, a magistratura passou a ser exercida por dois cônsules, que julgavam, comandavam o exército, velavam pela segurança pública, recenseamento da população, administravam a justiça criminal, geriam as finanças e aplicavam o direito civil romano aos romanos e aos estrangeiros e desenvolviam o direito prático dos pretores¹⁵⁹. Neste período, a magistratura romana se caracterizava por ser temporária, colegiada, gratuita e irresponsável¹⁶⁰. Surge também a Lei de XII tábuas, que fora constituída por magistrados encarregados de pesquisar a Magna Grécia e as leis de Sólon, proporcionando a criação de um código escrito de leis romanas¹⁶¹.

Já na era do Império, a passagem para este se deu de forma progressiva diante do progresso econômico, dificuldades sociais e vastas conquistas do exército romano, posto que tais circunstâncias desencadearam a centralização de todos os poderes nos generais, em especial Octávio, recebendo do Senado o título de Augusto, mas mantendo as instituições da República. O imperador criou a instituição do “imperium proconsular” e o poder do “tribunato vitalício”, foi proclamado como imperador e não estava vinculado nem limitado a lei, agindo como um monarca absoluto fora da cidade de Roma¹⁶². Ademais, o direito passava a ser aplicado a todos os povos dominados, caracterizando jus gentium, mas sobrevivendo o jus civile para os cidadãos romanos. Imperioso ressaltar, inclusive, que por conta da ideia de universalidade da lei (defendida pelo estoicismo), bem como em razão da necessidade de se criar um direito despido de todo particularismo local e, com o auxílio dos pretores, o jus gentium foi

¹⁵⁷MARTINS JUNIOR, 1898, p. 123.

¹⁵⁸ VANDICK, L. Nóbrega. **Compêndio de Direito romano**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976, p. 136.

¹⁵⁹ Os pretores eram agentes públicos que aplicavam o direito, confirmando ou completando o direito civil, podendo também acomodar o direito às novas realidades e exigências sociais, políticas ou econômicas romanas, estabelecendo novos moldes jurídicos, abandonando os antigos por serem inadequados.

¹⁶⁰ ALVES, 1999, p. 15.

¹⁶¹ O objetivo da referida lei era resolver conflitos entre plebeus e patrícios. Cabe ressaltar que não fora considerada como um código, tampouco um conjunto de leis, mas se caracterizou por ser uma redução escrita dos costumes vigentes. (In CRETELLA JR., 2006, p 14).

¹⁶² DEMO, Wilson. **Manual de história do Direito**. Florianópolis, OAB/SC, 2000, p. 76,

considerado o primeiro sistema jurídico capaz de se aplicar fora do meio social em que fora criado¹⁶³.

O direito caracterizava-se essencialmente laico e individualista, cabendo a interpretação de suas fontes (o costume, a lei e os editos dos magistrados¹⁶⁴) a um grupo de profissionais denominados de jurisconsultos, que elaboravam pareceres, considerados vinculantes na atuação dos magistrados após aprovação pelos juristas reconhecidos pelo imperador, mas que não contribuíam para a sistematização do ordenamento jurídico romano¹⁶⁵. Tem-se então a presença do dualismo: existência de regras, mas também a consideração do gênio legislativo dos jurisconsultos.

Já no momento da história denominado de Principado (Alto Império), surgem os comícios centuriados dos quais participavam os cidadãos romanos, os guerreiros, patrícios e plebeus ricos. A lei passou a ter um papel cada vez mais importante no império, deixando de ser de competência a instituição das leis das assembleias populares (formadas pelos plebeus), para ser de competência do Senado, mantendo-se, no entanto, a competência para propositura de uma lei privativa do Imperador e a legislatura direta deste por meio de edito¹⁶⁶. Além disso, surgiram grandes juristas¹⁶⁷ que sistematizaram o direito romano e emitiram pareceres referentes a prevalência da equidade sobre as instituições dos direitos das gentes e sobre as do direito civil, reconhecendo a prevalência da boa-fé sobre o direito literal, buscando-se o espírito da lei para formar o “jus naturale”¹⁶⁸. O “jus naturale” consistia num direito proveniente da razão e duma espécie de providência divina, existindo em todos os povos de forma perene, sendo imutável e universal¹⁶⁹. Assim, a finalidade da lei (jus civile e jus gentium) consistia em formular publicamente as regras práticas da moralidade, promovendo a realização da justiça, como informa Ulpiano no Digesto de Justiniano¹⁷⁰:

¹⁶³ COMPARATO, 2006, p. 114.

¹⁶⁴ Os editos eram programas dos magistrados relativos a formas de interpretar e de aplicar a lei. Os sucessores pouco alteravam o texto de seus predecessores, de forma que se constituiu o “ius praetorium”. Os magistrados possuíam amplo poder, o que permitia que realizasse uma melhor adaptação com o direito e os costumes da população submetida ao domínio de Roma. Praticamente cabia à jurisprudência romana tratar das relações entre civis, posto que a relação entre cidadão e o Estado era marginal ao desenvolvimento central do direito, pois não era a lei pública sujeita à discricionariedade do imperador. Tem-se que a jurisprudência emancipou a propriedade privada de quaisquer qualificações extrínsecas e restritivas vinculadas à religião. (In MARTINS, 2016, p. 206 - 207).

¹⁶⁵ ANDERSON, Perry. **Passagens da antiguidade ao feudalismo**. 4ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1992, p. 90.

¹⁶⁶ MARTINS, 2016, p. 205.

¹⁶⁷ Como é o caso de Papiniano, Paulo, Gaio, Ulpiano e Modestino.

¹⁶⁸ MARTINS JUNIOR, 1898, p.127.

¹⁶⁹ CRETELLA JR, 2006, p.13.

¹⁷⁰ Apud COMPARATO, 2006, p. 119.

A justiça é a vontade constante e perpétua de dar a cada um o que é seu. Os preceitos do direito são: viver honestamente, não lesar ninguém, dar a cada um o que é seu. A jurisprudência (ciência do direito) é o conhecimento das coisas divinas e humanas, a ciência do justo e do injusto.

O termo justiça corresponderia dar a cada um o que lhe é devido. Viver honestamente significava viver em harmonia com a natureza, de modo ilibado. Não lesar ninguém se trata do respeito da ideia da universalidade do gênero humano, considerando que viver de forma honesta e justa corresponde a respeitar os interesses de toda a coletividade, não lesando o outro em favor próprio para não romper a vida comunitária. Outros além de Ulpiano identificaram o direito romano com o bom e o equitativo (Celso), informaram que nem tudo que é permitido é honesto (Paulo)¹⁷¹.

As alterações que ocorreram no Principado levaram à concentração da atividade legislativa no imperador, preservando-se o sistema clássico do direito civil, apesar do desenvolvimento de um direito autocrático por meio dos decretos imperiais. Em relação a matéria da administração pública, esta se manteve conforme elaborada no período da República.

O último período da história da civilização romana é o do Baixo Império, também denominado de Dominato, quando ocorre a cristianização do império, assim como a decadência política e cultural, sendo promulgado um códex com a instituição de constituição imperial, instituída apenas pelo imperador (pois seu poder é absoluto e divinizado, encarnado na res pública e legislando só)¹⁷². Neste período se observa a compilação dos preceitos formulados no período anterior tanto no Império Romano do Ocidente tanto no do Oriente, sendo neste o mais famoso o “Corpus Juris Civilis”¹⁷³, que concentrava as fontes antigas do Direito romano e realizava a harmonização com o direito então vigente. Além disso, embora os jurisconsultos clássicos não confundissem o “jus divinum” com o “jus humanum”, um dos livros do “Corpus Juris Civilis” apresentava a definição da ciência do direito como uma ciência do conhecimento das coisas divinas e humanas, a ciência do que é justo e do que é injusto, demonstrando que efetivamente não havia uma distinção entre o jurídico e o ético¹⁷⁴.

A tributação durante a existência da civilização romana fora imposta conforme a mentalidade e ideais da época e do governante, evoluindo com o passar do tempo, tornando-se

¹⁷¹ CRETELLA JR, 2006, p.11.

¹⁷² DEMO, 2000, p. 78-79.

¹⁷³ Compreende quatro partes: a) codex justiniani, com as leis imperiais; b) digesto, que apresentava a compilação de trechos de livros escritos por jurisconsultos; c) instituições, sendo estas uma espécie de manual destinado ao ensino do direito; d) novelas, recolhendo as constituições promulgadas por Justiniano após a publicação do códex. (In GILISSEN, John. **Introdução histórica ao direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1979, p. 92.)

¹⁷⁴ CRETELLA JR, op. cit., p.11.

cada vez mais complexa diante da expansão territorial de Roma. A influência do ordenamento jurídico desenvolvido durante a existência da civilização romana alcançou territórios ultramaris e os séculos, assim como a matéria, posto que não apenas o direito civil, mas também o direito tributário de muitos países possui a influência dos ditames legais de Roma. Os romanos constituíram o mais antigo ordenamento tributário para as necessidades ordinárias de receita, embora não previssem a tributação sobre a renda e a tributação sobre a propriedade como relação fiscal de liberdade, mas deviam os cidadãos pagarem tributos pelo fato de estarem no território romano¹⁷⁵.

O termo tributo advém da raiz latina “tributum”, o que significava separar em tribos, sendo aproveitada para designar o repartir em geral, ou seja, implantando-se a ideia de que o “que é cobrado de todos serve para o custeio dos gastos realizados pelo Estado”¹⁷⁶. Diversos termos eram destinados, em verdade, para identificar um valor devido a Roma, tais como “stipendia”, “annonae”, “tributa” ou “vectigalia”¹⁷⁷. Cabe ressaltar que não se poderia denominar as normas jurídicas sobre o tributo de Direito Tributário em Roma, pois os códigos previam a expressão “de jure fisci” ou “de fisci debitoribus”, haja vista que o termo “fiscus” absorvera “aerarium” e “tributum” substituiu “stipendium”, constituindo em verdade o Direito Fiscal Romano¹⁷⁸. Somente com o passar do tempo, o termo “tributum” fora sendo aplicado de forma genérica, substituindo as demais expressões para designar os tributos existentes, e foi adotada por outras culturas de línguas românicas ou não¹⁷⁹.

Em relação aos tributos que incidiam sobre as pessoas ou sobre seu patrimônio, denominados de “census”¹⁸⁰ ou de imposto capitário, há que se ressaltar que primeiramente os

¹⁷⁵ ZILVETI, 2017, 71.

¹⁷⁶ SCAFF, 2013, p. 14.

¹⁷⁷ MEIRA, Sílvio Augusto de Barros. **Direito tributário romano**. 2ª ed. Belém: Ed. UFPA, 2013, p 24.

¹⁷⁸ MEIRA, 2013, p 25.

¹⁷⁹ “Enquanto as palavras ‘stipendium’, ‘vectigalia’ e ‘annona’ se perderam no tempo, não resistindo à investida dos séculos, a palavra tributum se transferiu para todas as línguas românicas e algumas não românticas, dando origem ao ‘tribut’ francês e ao tributo italiano, português e espanhol; ao ‘tribut’ alemão; ao ‘tribute’ inglês; ao adjetivo em língua germânica ‘tributpflichtig’ e ao substantivo ‘Tributpflichtiger’ (contribuinte); ao adjetivo inglês ‘tributary’, tributário; ao adjetivo espanhol, português e italiano, com a atual grafia ‘tributário’. (In MEIRA, op. cit., 2013, p 25).

¹⁸⁰ Segundo Wallace, a designação se dá por conta da influência de Ptolomeu IV que introduziu o censo no Egito para identificar e quantificar de pessoas que existiam no sob seu governo, para poder cobrar a maior quantidade possível de impostos e aumentar a arrecadação. (In WALLACE, Sherman Leroy. **Taxation in Egypt from Augustus to Diocletian**. Nova Iorque: Greenwood Press, 1938, p 96.) Para Baartz, o censo realizado pelos romanos tinha dois objetivos: averiguar e organizar os diversos tipos de tributos cobrados nas províncias, fundamentos financeiros de um Estado romano; e, em segundo plano, a distribuição adequada do custeio entre as províncias e o pagamento de tributos pelos contribuintes, demonstrando uma justiça fiscal (In BAATZ, Diewulf. *Gebt dem Keiser, was des Keiser ist. – Steuern im Römereich*. In SCHULTZ, Uwe (coord). **Mit dem Zehnten fing es an – Ein Kulturgeschichte der Steuer**. Francoforte no Meno: c. H. Beck, 1986 (38-50), p 39.)

ricos foram isentos deste tributo¹⁸¹. No entanto, foram incluídos em momento posterior, de forma que todos os romanos passaram a ter o dever de contribuir para o custeio do governo e das guerras expansionistas. Ressalta-se que se identifica a existência de algumas contribuições pessoais, incidentes sobre o fruto do trabalho, bem como o imposto de guerra cobrado em face dos inimigos vencidos na guerra¹⁸². Ademais, noticia-se a existência da “vicesima hereditatum” cobrada sobre heranças, legados e doações, com alíquota no teor de cinco por cento.

Havia também o imposto sobre o consumo interno e externo e a tributação indireta. Os tributos indiretos ligados ao comércio externo, denominados de “portorium” eram cobrados em face dos direitos aduaneiros, do pedágio e a permissão de entrada e saída das cidades¹⁸³, sendo os pobres isentos. Em verdade, por conta do crescimento do comércio e desenvolvimento das rotas de comércio, a maior parte da receita arrecadada por Roma era proveniente da tributação do comércio provincial e das taxas de alfândega para entrar no território romano e nas províncias romanas¹⁸⁴.

Em relação ao comércio interno, criou-se o tributo cobrado sobre a concessão do comércio de sal, denominado de “vectigal” (derivado do verbo *vehere*, que significa circular), posto que os romanos passaram a assumir o controle da utilização das salinas. A partir desse momento, os romanos iniciaram a cobrança de tributos por conta da utilização dos bens do governo¹⁸⁵, já iniciando a constatação da diferença entre o público e o privado. Mas a tributação sobre as trocas comerciais e sobre a indústria realizadas internamente no território romano ocorria mediante a cobrança de “centésima rerum venalium”, que era suspensa ou instituída, variando-se as alíquotas, conforme a situação dos cofres do governo romano em face do movimento expansionista territorial com as guerras¹⁸⁶.

Não somente em face de produtos, mas também em face dos escravos, posto que considerados mercadorias à época, cobrando-se o “centésima rerum venalium”¹⁸⁷. Quando se concedia a liberdade aos escravos, o próprio liberto deveria realizar o pagamento do tributo denominado “manomissioni”, cobrado conforme o seu valor à época de sua aquisição pelo

¹⁸¹ Para Wallace, a isenção de tributos para os ricos, em verdade, estava relacionada a uma escolha circunstancial por parte do agente arrecadador, haja vista não haver uma estratificação social definida. (In WALLACE, 1938, p 116.)

¹⁸² VIGORITA, Túlio Spagnuolo; MERCOGLIANO, Felice. **Enciclopedia del diritto**. Tribunale – Utilitarismo, verbete Tributi (storia), a) Diritto Romano, v. XLV.

¹⁸³ ELLUL, 1961, p. 557.

¹⁸⁴ WAGNER, 1973, p 22.

¹⁸⁵ Surgiram tributos sobre a utilização de termas, de terrenos, de bosques, de mineradoras e da pesca. (In VIGORITA; MERCOGLIANO, op. cit.).

¹⁸⁶ GÜNTHER, Sven. **Vectigalia nervos esse rei publicae** – Die indirekten Steuern in der Römischen Kaiserzeit von Augustus bis Diokletian. Wiesbaden: Harrossowitz, 2008, p. 135.

¹⁸⁷ WAGNER, 1973, p 22.

titular e destinado a custear casos excepcionais, como as guerras. A partir de sua libertação, o escravo passava a categoria de cidadão e era integrado ao censo para se sujeitar aos tributos cobrados em face dos cidadãos romanos¹⁸⁸.

Assim como nos povos anteriormente descritos, a arrecadação tributária em Roma se dava mediante o pagamento com produtos naturais ou serviço. Porém, a administração fiscal do governo romano percebeu que os produtos naturais pereciam, de forma que sugeriram a cobrança dos tributos com o respectivo pagamento em moedas, instituindo-se, inclusive, formas de cálculo dos tributos sobre os produtos comercializados. Além destas alterações quanto a sistemática de cobrança de tributos, ressalta-se que o governo romano percebeu a importância dos tributos no desenvolvimento do comércio, afinal iniciou-se uma política de favorecimento da atividade comercial com a redução do tributo incidente sobre tais operações, induzindo, portanto, o comportamento do povo. Ademais, por conta do desenvolvimento dos conceitos de direito privado e do ordenamento jurídico, observa-se a instituição de taxas e impostos de utilização do patrimônio público¹⁸⁹. Observa-se, assim, que houve uma evolução nas regras da arrecadação tributária em Roma, acompanhando o desenvolvimento do Direito Privado:

Num primeiro momento, a tributação sobre a circulação de mercadorias era rudimentar. Esse tributo evoluiu na medida em que o Direito Privado avançou. É notável, portanto, a estruturação do Direito Civil romano, que passou a observar fenômenos sociais e a relacioná-los em termos de direitos e obrigações. Na esteira dessa evolução vieram os tributos sobre os mesmos fatos. Muitas vezes a ordem evolutiva se inverteu, com os tributos surgindo antes de uma denominação precisa dos fatos sociais, induzindo a formação de novos conceitos de Direito Privado¹⁹⁰.

Por conta da evolução do ordenamento jurídico e dos conceitos adotados, bem como do aumento da circulação intensa de bens e de pessoas e separação das pessoas em classes e centúrias, houve o aumento da carga tributária com criação de novos tributos. Foi criado o tributo sobre de captação ancestral, sobre a transmissão e sucessão¹⁹¹, sobre o patrimônio, para se ter proteção, para se ter liberdade, sobre o entretenimento, para o custeio de situações emergenciais e outro para custeio de guerra e soldos das tropas¹⁹²¹⁹³. Além disso, diversas reformas nos tributos foram levado a cabo a partir dos censos realizados periodicamente pelo

¹⁸⁸ VIGORITA; MERCOGLIANO.

¹⁸⁹ BÉCHARD, 1975, p. 366.

¹⁹⁰ ZILVETI, 2017, p. 72.

¹⁹¹ Este imposto estava relacionado com a regulamentação da questão patrimonial e a definição das classes sociais pelo patrimônio. O governo romano buscou identificar o patrimônio que se transmitia entre as famílias com o fim meramente fiscal e arrecadatório. (In ZILVETI, op. cit., p. 75).

¹⁹² Era cobrado um tributo em caso de necessidade em face dos chefes de família que estivessem habilitados para as milícias, sendo os pobres, as viúvas e os órfãos isentos do serviço militar e de pagar esse tributo. (In VIGORITA; MERCOGLIANO, op. cit.).

¹⁹³ WAGNER, 1973, p. 23-24.

governo, tendo em vista que se passou a identificar a precisão do valor ou da produtividade da terra, bem como a verificar a modernização nos meios de produção e nas relações mercantis.

Em razão das guerras expansionistas e da anexação territorial, criaram-se as províncias e houve o aumento dos ingressos públicos. Primeiramente, os vencidos eram transformados em escravos, conseguindo sua liberdade mediante o pagamento da “manomissioni”, assim como era cobrado o imposto de guerra, por conta de terem sido vencidos pelos romanos. Isso ocorria por que o território das províncias era objeto de um direito de utilização econômica de Roma.

Em regiões longínquas a cidade de Roma, porém dominadas pelo governo romano, como é o caso do território que atualmente é a Inglaterra e o Egito¹⁹⁴, fora imposta uma tributação típica das províncias romanas (dízimos), sendo cobrados tributos sobre a parcela da produção, sobre o uso das pastagens (“scriptura”)¹⁹⁵, e sobre cada sujeito nos mesmo termos do capitário (cobrado por cabeça, por cada contribuinte que produzia riqueza ou não), bem como sobre o consumo (“vectigalia”) e as vendas (“portaira”), instituída uma cobrança sobre a manutenção das estradas das províncias (“viarum munitio”). Para custear as obras, foram criados tributos para construção de bens públicos, como aquedutos, termas, esgotos, monumentos¹⁹⁶.

Foi criado o tributo denominado de “tributum” cobrado em face do contribuinte que não participava do exército, denominado de “tributarius”, para garantir o serviço militar nas províncias, a partir do momento em que estas foram divididas em “tribus” e organizadas administrativamente pelos romanos¹⁹⁷. O “tributum” era devido pelos sujeitos que residiam nas terras limítrofes que ainda estavam sob litígio e era pago ao Imperador, enquanto o “stipendium” era devido pelos sujeitos que habitavam as terras e províncias já pacificadas ao Senado; ambos calculados em razão do “caput” ou área considerada suficiente para uma pessoa ará-la com a ajuda de dois bois¹⁹⁸.

Posteriormente, os tributos cobrados nas províncias passaram a ser denominados de “tributum”, razão pela qual se identificam o “tributum soli” cobrado com base na produção avaliada por peritos, o “tributum temerarium” cobrado em casos de necessidade para acudir os cofres públicos em caso de calamidade financeira, havendo a cobrança maior das classes mais

¹⁹⁴ No caso do Egito, os romanos aproveitaram o sistema de arrecadação que já existia e acrescentaram exações tributárias para garantir a dominação sobre o território, bem como foram reestruturados o sistema agrícola, a infraestrutura e expropriados bens dos sacerdotes. (In WALLACE, 1938, p 10)

¹⁹⁵ A partir do momento que o povo era dominado pelos romanos, as terras passavam a ser do vencedor. Dessa forma, o povo dominado devia pagar imposto para utilizar a terra, mediante o usufruto, que passou a pertencer aos romanos, seguindo a lógica de que o vencido estaria submisso ao vencedor.

¹⁹⁶ ZILVETI, 2017, p. 92.

¹⁹⁷ BERGER, Adolf. **Enciclopedic Dictionary of Roman Law**. Filadelfia: The American Philosophical Society, 1953. Sv. Tributum, p 744.

¹⁹⁸ SCAFF, 2013, p. 15.

ricas, e sendo devolvido ao contribuinte em caso de sobra após o evento calamitoso¹⁹⁹. Ademais, foi criado o “tribut” a ser pago pelos negociantes e artesãos, bem como o tributo sobre a herança após a difusão do direito civil nas províncias.

Esses tributos sobre a terra eram cobrados apenas dos sujeitos que residiam em áreas situadas a cem milhas de Roma, em razão da nacionalidade romana e origem da terra. Porém, essas vantagens fiscais deixaram de existir após a extensão da nacionalidade romana a todos os habitantes do Império romano, assim como em razão da igualdade fiscal estabelecida entre as terras romanas e estrangeiras²⁰⁰.

Embora rudimentar esse sistema de tributação era diferente do sistema e princípios adotados no território central, garantia a dominação política das províncias e o custeio das tropas romanas que estavam nesse local²⁰¹. Segundo Zilveti, citando Béchard, havia uma espécie de sistema tributário baseado nos seguintes impostos:

O “tributum”, imposto cobrado sobre o povo nas tribos, proporcional à riqueza de cada um. Béchard relata que os impostos cobrados com base em outras relações e de modo distinto recebiam o nome de “vectigal”. Os “tributa” podem ser subdivididos em: a) imposto de captação, cobrado de modo equânime por cabeça; b) “proportione census”, de acordo com a riqueza de cada um; c) “temerarum”, imposto extraordinário obtido por contribuições voluntárias ou forçadas, restituíveis ao contribuinte. Os tributos “vectigalia” eram arrecadados na forma de “portorium, decumae e scriptura”. O “portarium” era um imposto aduaneiro. As “decumae” eram um dízimo cobrado sobre o cultivo em terras públicas. A “scriptura” era cobrada sobre as pastagens e florestas públicas. Outros tributos como pedágios, também compunham as receitas romanas, bem como as taxas pela utilização de bens públicos e para o custeio de obras, estas em nível municipal²⁰².

Continua Zilveti:

A característica dominante do Sistema Tributário romano foi se apoiar nos impostos indiretos, notadamente sobre a circulação de mercadorias. Foram, porém, os impostos diretos que sustentaram a arrecadação nos tempos de crise. O conhecido imposto de captação e um imposto pessoal sobre todos os cidadãos livres constituíam fontes efetivas de receita. O censo dava o tom da base tributária romana a servir os propósitos da arrecadação pessoal e capitária²⁰³.

¹⁹⁹ BERGER, 1953, p 744

²⁰⁰ SCAFF, 2013, p. 16.

²⁰¹ CAVALCANTI, Amaro. **Elemento de finanças (estudo theorico-pratico)**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896, p 194.

²⁰² BÉCHARD, 1975, p 383. ZILVETI, 2017, p. 89.

²⁰³ ZILVETI, 2017, p. 93.

Tão hostilizado nas passagens bíblicas²⁰⁴, o coletor de impostos de Roma era uma função franqueada para um procurador ou publicano²⁰⁵, sendo responsáveis pela arrecadação tributária e pela administração de impostos. A concessão ou franquia fiscal era um instituto privado, de forma que o governo concedia um mandato para que os agentes exercessem funções fiscais, tais como fiscalizar e arrecadar²⁰⁶. Eles eram responsáveis por realizar o cálculo dos tributos e “identificar as hipóteses de aplicação proporcional sobre o patrimônio individual ou em função das contribuições in natura ou, ainda, de acordo com a atividade do contribuinte”²⁰⁷. Eram, assim, espécie de arrendatários de bens do Poder Público, devendo pagar uma contribuição anual a Roma firmada através de contrato, independentemente do resultado da arrecadação, razão pela qual muitas vezes se utilizavam de ação violenta executiva, excedendo-se no arbítrio²⁰⁸.

No entanto, era muito difícil realizar o controle do franqueado, de forma que se observava muitos coletores de tributos ricos, haja vista que praticavam a corrupção²⁰⁹. Os abusos poderiam ser reprimidos pelos governadores, em tese, mas, em verdade, na prática, os valores arrecadados a maior serviam para os mesmos governadores, que se tornavam cúmplices em relação aos atos autoritários dos coletores de impostos. Dessa forma, o modelo de arrecadação dos tributos “retirava ao Poder Público o controle direto da cobrança, dava margem a violências, enfraquecia aquele poder”²¹⁰.

Essa situação foi atenuada no governo de Júlio César, o qual realizou uma reforma quanto ao valor das exações fiscais, promovendo uma política fiscal moderada, continuada, inclusive por Augusto. Foram instituídos órgãos específicos para realizar a cobrança de tributos, conforme a categoria das províncias, razão pela qual as senatoriais pagavam para o erário de Saturno (“aerarium Saturni”) e as imperiais pagavam tributos para o fiscus, ficando a supervisão a cargo de dois magistrados, denominados de “praefecti aerarii Saturnii”. Já no Império, os

²⁰⁴ Principais coletores de impostos em Roma citados no texto bíblico do novo testamento: Mateus (Mt 9:9-13) e Zaqueu (Luc 19 :1-9).

²⁰⁵Publicano é o nome dado aos coletores de impostos nas províncias do território romano. Conseguiram contratos com o governo romano para coletar os impostos e supervisionar as obras públicas. Sob o Império, a sua atividade diminuiu gradualmente e seu papel foi substituído pela colheita direta de impostos pelos censores e os procuradores e questores. (In GAZZARRINI, Mônica. Publicano. **Portal Franciscano**, 2019. Disponível em: <www.colegiosaofrancisco.com.br/www.artigonal.com> Acesso em 12 dez 2019.)

²⁰⁶ ZILVETI, 2017, p. 83.

²⁰⁷ Ibidem., p. 85.

²⁰⁸ MEIRA, 2013, p. 84.

²⁰⁹ Os próprios coletores estipulavam os juros em razão do não pagamento de tributos, assim como promoviam a corrupção na época com o favorecimento de determinadas classes. Por conta de sua função e pela imagem que detinham nas províncias, não podiam participar do senado, não podiam ser testemunhas ou juízes. (In GAZZARRINI, 2019.)

²¹⁰MEIRA, op.cit., p. 85.

tributos senatoriais passaram a ser arrecadados por questores, e os tributos das províncias imperiais passaram a ser coletados pelo procurador provincial, subordinado ao governador de cada província, e pelo procurador imperial, subordinado ao Imperador²¹¹.

Cabe ressaltar que além da moderação na cobrança de impostos, os abusos dos governadores foram controlados, haja vista que se passou a unificar a cobrança de tributos e o erário iniciou a formalização do tesouro público e instituiu-se o cargo de Prefeito do Pretório (assessor direto do Imperador), passando-se a editar normas sobre as atividades mercantis e limites da tributação, prevendo fato gerador, alíquota e lançamento do tributo aduaneiro²¹², bem como instituindo-se a responsabilidade pessoal do agente em caso de descumprimento das normas sobre registro dos impostos coletados²¹³. Além disso, passou-se a controlar a receita e a despesa públicas, adotando-se a forma de um orçamento, bem como a identificação do montante arrecadado a título de tributos e o que era riqueza própria do Império. Novos tributos foram criados com o fim de programar receitas vinculadas a determinados gastos, criando-se a concepção sinalagmática de algumas exações tributárias.

Não somente quanto à instituição de tributos Roma deixou um legado. Observam-se diversas normas no Código e no Digesto de Justiniano que tratam da administração tributária que até os dias atuais são observadas, assim como demonstram a relação com a honestidade e comportamento *probo* do romano em relação ao pagamento dos tributos. No livro X do Código de Justiniano, tem-se regras sobre fraude a credores em operações para evitar a tributação, direito de defesa dos que são incomodados pelo fisco, ilicitude em perseguir ou inventariar bens de sujeitos quando há controvérsias sobre as dívidas tributárias, tempo de duração do processo fiscal, previsão de compra de bens em hasta pública por conta de dívidas tributárias, proibição do não confisco dos juros, determinação do dever de pagar tributo²¹⁴.

O excesso arrecadatório, somando ao competente sistema de coleta delegado aos funcionários imperiais levou ao descontentamento dos contribuintes que iniciaram revoltas em face do governo. O gasto com doações a bispados, conventos e instituições religiosas, desmotivação das guerras e o início do feudalismo com o êxodo da população para terras longínquas, já no período da crise do império, levaram a uma crise fiscal, de forma que novos tributos foram criados numa atitude despótica. Se havia uma arrecadação no governo romano pautada na contribuição voluntária ao Império para a continuação da atividade expansionista

²¹¹MEIRA, 2013, p. 92.

²¹²ZILVETI, 2017, p. 86.

²¹³Silvio Meira descreve os direitos e os deveres do fisco no Baixo Império. (In MEIRA, op. cit., p 113 -117).

²¹⁴MEIRA, op. cit., p. 137 -172.

territorial e para a manutenção da posição real ou aristocrática, ela deixou de ser voluntária a partir do momento em que a arrecadação passou a ser pautada no interesse do rei, aumentando a expropriação de propriedades e a caracterização do confisco quanto ao montante cobrado pelos coletores de impostos. Por isso, a questão da contribuição passou a ser representada por um sentimento de dever moral, para depois ser considerado como um dever legal. Conclui Seligman que o dever de tributar passou a ser legal e constitucional, diante da desconstituição do sentimento de união entre os contribuintes para convencê-los a custear as despesas públicas²¹⁵.

2.3 PÚBLICO, PRIVADO, DIREITO CANÔNICO E O DÍZIMO

Diversos fatores contribuíram para a queda do Império Romano, como é o caso do colapso da economia, falência dos pequenos agricultores, crescimento do número de desocupados urbanos e dos gastos com entretenimento gratuito e política do “pão e circo”, colapso da administração romana e perda das minas de prata da Espanha. A moeda não mais era fabricada com prata, de forma que deixava de ser utilizada pelos romanos, assim como o exército não cultivava a disciplina e passou a ser composto por mercenários estrangeiros, posto que os soldados morriam para conter as rebeliões civis internas, assim como nas lutas travadas com os bárbaros que se encontravam instalados nos limites territoriais do império. Os habitantes das cidades passaram a migrar para as regiões campestres em busca de segurança privada dos grandes proprietários, levando a substituição do modo de produção escravista para o modo de produção de subsistência agrária e estática. Assim, o império foi fragmentado em unidades de produção descentralizada que corroboraram para o início do feudalismo, surgindo a relação entre senhores e “colonus” (relação denominada de “patrocinium”) sob o império da Igreja Católica²¹⁶.

Mesmo com o declínio do Império Romano, as influências do direito romano perpetuaram-se ao longo da Idade Média. O Corpus Juris Civilis continuou a ser o direito das populações latinizadas, como a Gália, Espanha e Itália, enquanto ao norte era aplicado o direito germânico. Via de regra, as populações passaram a viver com suas próprias regras, de forma que o sujeito vivia conforme os preceitos de seu povo²¹⁷, permitindo-se que o direito romano

²¹⁵ SELIGMAN, 2004, p. 3.

²¹⁶ Grandes personagens da história universal. **Do feudalismo às repúblicas de mercadores**. São Paulo/Portugal: Victor Civita, 1972, p. 773.

²¹⁷ Identifica-se o princípio da personalidade do direito.

sobrevivesse por mais alguns séculos e a jurisprudência romana continuasse a evoluir mediante as trocas jurídicas com outros povos, promovendo o distanciamento das fontes clássicas em proveito dos costumes locais, dando origem ao direito romano vulgar.

A influência de Roma no início da Idade Média se vislumbra sobre a arrecadação tributária e as espécies criadas sobre determinados fatos geradores para custeio das obras, manutenção do exército e dos governantes, conforme se observa diante da estrutura organizacional das comunidades e povos que se formaram. Com o êxodo da população para as terras agrícolas e a entrega de territórios para os generais romanos, foram criados os feudos e a relação de suseranos e vassalos, perpetuando as relações militares e as guerras como instrumento de proteção ou de expansão do poder do senhor feudal. Algumas regiões e povos merecem destaque por conta do desenvolvimento da organização da administração governamental e de um sistema de arrecadação tributária mais detalhado, de forma que as demais não postas neste tópico não tiveram mudanças significativas ao ponto de colaborarem com a pesquisa sobre a boa-fé na relação jurídica tributária que se propõe, bem como não possuem a estrutura de ordenamento jurídico semelhante aos sistemas que influenciaram a filosofia e a teoria do direito dos sistemas do common law e do civil law.

Com o pleno desenvolvimento do feudalismo nos séculos X, XI e XII depois de Cristo, houve o enfraquecimento do poder real e o surgimento de pequenos senhorios economicamente autossuficientes, comandados por nobres que mantinham exércitos próprios. Embora houvesse um rei, este não possuía poder suficiente para impor a sua vontade sobre os nobres, levando ao desaparecimento da atividade legislativa imperial e ao desmembramento do poder judicial para a titularidade dos senhores feudais. Assim, o direito passou a ser proveniente da relação entre senhores feudais e vassalos – denominada de séquito, sobressaindo o costume como fonte das regras, não havendo documentos escritos sobre tais normas ao longo dos séculos X e XI na Europa Ocidental²¹⁸. Esse tipo de relação fora proveniente da influência germânica que predominou na região durante o governo de Carlos Magno no século VIII, permitindo a existência de feudos como estrutura econômica, jurídica, social, cultural, moral e política da Idade Média, pautados na liderança carismática e estipulação de obrigações bilaterais.

No início da Idade Média, quando se instalaram os feudos nas regiões da Alemanha, Itália e França, identifica-se uma arrecadação tributária muito semelhante a que se desenvolveu no Império Romano, principalmente em relação aos tributos aduaneiros, sobre a circulação de bens e sobre a terra e sobre a capitação, sobre os estrangeiros, bem como para a manutenção dos

²¹⁸ MARTINS, 2016, p. 209-210.

exércitos para as guerras vindouras. A arrecadação se dava tanto com o pagamento com bens assim como por moedas. No entanto, o quesito diferenciador é o surgimento da Igreja Católica, que passou a ser sujeito passivo quanto sujeito ativo, mas com o propósito de se manter próxima ao rei, que detinha o poder de tributar, para evitar qualquer forma de tributação²¹⁹.

Em relação à Igreja Católica, há que se ressaltar que o cristianismo fora alvo de perseguição pelos judeus e pelas autoridades políticas romanas durante seus três primeiros séculos de existência. No entanto, a situação se altera mediante a conversão de Constantino ao cristianismo no século IV, de forma que a religião passou a ser a oficial no Império Romano, recebendo influências do estoicismo²²⁰. Constantino encontrara na religião católica a solução para a crescente exigência moral, realizando uma significação social e econômica diante da “crescente importância da vinculação ética do indivíduo em um cosmo de deveres que permitem prever a sua conduta”²²¹. Com as invasões bárbaras, o Império fora se dilacerando, principalmente quanto a autoridade política, de forma que a Igreja Católica observou que se tratava de uma oportunidade para galgar sua independência e poder junto às autoridades políticas, fundando-se então o cesaropapismo, fundindo-se com a concepção de poder estatal e sua autoridade²²².

A independência da Igreja Católica se firmou, no entanto, já no século XI, quando um grupo de monges se uniram e passaram a afirmar que os papas deveriam exercer a supremacia legal sobre todos os cristãos, inclusive sobre as autoridades políticas, podendo o papa depor o imperador e nomear as autoridades bispais. Isto porque pregavam que os representantes de Deus na terra eram superiores aos demais, pois Deus é único e verdadeiro criador do céu e da terra, tornando-se o modelo absoluto para as vidas, superando-se a ideia da natureza celebrada pelo estoicismo, sendo Deus fonte primeira e eterna da verdade, da justiça do amor²²³.

Ademais, sugeriram que havia a necessidade de se alterar a estrutura da Igreja Católica: desconstituir a liberdade de padres e bispos de se casarem e terem filhos (instituinto o celibato),

²¹⁹ WAGNER, 1973, p. 44.

²²⁰ Para Comparato, o cristianismo foi influenciado pelo estoicismo quanto à ideia de sociedade universal dos homens unidos pela fraternidade. (In COMPARATO, 2006, p. 114).

²²¹ WEBER, Max. **Economia y sociedad**. México: Fondo de Cultura Económica, 1997, p. 349.

²²² Fukuyama conceitua o cesaropapismo como um sistema em que a autoridade religiosa está totalmente subordinada ao Estado, como ocorreu na China, Império Romano do ocidente e do oriente. As autoridades políticas possuem poder de nomeação sobre as eclesiásticas, nomeando os bispos da Igreja (normalmente eram os parentes dos reis, podendo tais autoridades se casarem e participavam da política do território, aumentando a ligação entre política e religião), possuindo poder para convocar concílios e promulgar leis da Igreja, assim como possuíam poder de veto sobre a capacidade das autoridades da Igreja de impor penalidades sobre as autoridades civis. Ademais, inclusive as terras da Igreja eram vistas como territórios de apoio ao rei. (FUKUYAMA, 2013, p. 292-293).

²²³ COMPARATO, op.cit, p. 123.

retirar a possibilidade de indicação e venda de cargos da Igreja, buscando acabar com a corrupção e a concessão de privilégios, constituir o papa como única autoridade que tinha o direito de nomear os bispos. Essa empreitada teve efeitos diante da fraqueza política generalizada na Europa, mas enfrentou diversas disputas com os imperadores romanos que se sucederam, até que no século XII fora estipulado o Acordo de Worms, em que se concedia a independência da Igreja Católica em face da autoridade política, permitindo-se àquela se transformar numa instituição moderna, hierárquica, burocrática e regida por lei, sendo modelo para os futuros Estados. Por conta dessa independência, a Igreja passou a poder cobrar seus próprios impostos na forma de dízimos, bem como passou a ter autonomia para dispor de seus recursos fiscais, como um verdadeiro Estado. Além disso, separou-se a concepção de autoridade política e domínio sobre a religião por esta, acabando-se com o cesaropapismo na história da Igreja Ocidental, mas definindo-se como autônoma em face de assuntos espirituais. Por conta dessa separação entre religião e política, identificam-se os passos para a formalização e construção da concepção do Estado²²⁴.

Em face da separação da Igreja Católica das autoridades políticas, apresentam-se os seguintes efeitos: desenvolvimento das leis canônicas para legitimar o poder, bem como a criação de um domínio de uma autoridade espiritual separado e bem institucionalizado, diferente do poder dos reis. Para tanto, buscou-se justificar a jurisdição universal da Igreja católica, mediante a redescoberta do Código de Justiniano²²⁵. Dessa forma, a Igreja Católica, com o apoio dos estudiosos do Código de Justiniano²²⁶, derrubaram as normas consuetudinárias particularistas alemãs que prevaleciam na Europa feudal para substituí-las por um corpo de regras transnacionais mais coerentes e sistematizadas num único documento de leis canônicas: surgiu a concordância das discordâncias dos cânones, o “*Decretum*”²²⁷. O referido documento

²²⁴ FUKUYAMA, 2013, p. 294-296.

²²⁵ Segundo Fukuyama, o Código de Justiniano constitui uma base para todo o ordenamento jurídico civil de países europeus e outras nações que foram colonizadas por aqueles, até mesmo para a formação da distinção do que é direito penal e direito civil, público e o privado. Foi inclusive estudado pelas universidades que se abriram em toda a Europa no período feudal, influenciando os sujeitos a aplicarem tal legado como modelo para suas leis em suas próprias sociedades. (In FUKUYAMA, op. cit., p. 297).

²²⁶ Cabe ressaltar que os primeiros estudiosos apenas se pautavam em reproduzir as leis do referido código, mas com os comentários de Tomás de Aquino que relacionava as normas com as teorias de Aristóteles e dos demais gregos, de forma que se passou a estudar as fontes das leis e como estas poderiam ser aplicadas diante das novas situações. (In FUKUYAMA, op. cit., p. 298).

²²⁷ Em verdade, houve uma amálgama de legislações, buscando uma organização metodológica dos variados sistemas, como o direito romano, direito germânico, decisões eclesiásticas, decretos, leis e pareceres das autoridades eclesiásticas, sendo estes condensados mediante um esforço reducionista e formal. A intenção era reduzir os problemas causados pelos advogados dos comerciantes vinculados ao Estado secular que multiplicavam a interpretação das regras provenientes do direito romano, estabelecendo-se que apenas os cânones eram verdade absoluta e incontestável. (In SANTOS, Rogério Dutra dos. A institucionalização da dogmática jurídico-canônica medieval. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 261 - 281, p. 270).

estabelecia uma hierarquia entre leis divinas, naturais, positivas e consuetudinárias, criando procedimentos racionais pelos quais as contradições que entre elas poderiam existir seriam resolvidas, sendo incluídas normas, em momento posterior, sobre direito criminal, familiar, imobiliário, sobre contratos e testamento²²⁸. O que se observa é que a Igreja Católica se transfigurou como figura estatal antes dos feudos²²⁹, possuindo um conjunto único de leis canônicas, burocracia desenvolvida para administrar seus negócios, separação entre cargo e seu ocupante mediante a identificação do mérito para que este exercesse a função daquele, recebendo salário mensal para tal função.

O Direito Canônico, caracterizado como um conjunto de “regras jurídico-sagradas que determinam de que modo devem ser interpretados e resolvidos os vários litígios, [...] sendo considerados verdades reveladas por um ser superior, onipotente, e a desobediência é um pecado”²³⁰, manteve-se durante a Idade Média como único direito escrito e universal, influenciado pela jurisprudência romana, mas apenas interpretado pelo papa desde Gregório VII. A legislação romana apenas era utilizada em caso de inexistência de conflito com os decretos dos concílios ou dos papas e com o Direito divino (constituído pelas regras sagradas das escrituras do antigo e novo testamento, bem como dos entendimentos dos doutores da igreja como Santo Ambrósio, São Jerônimo, Santo Agostinho e São Gregório de Nazianzo)²³¹. Salienta-se o fato de que o Direito Canônico limitou os postulados romanos ao impor preceitos de ordem moral, relacionados com os valores sobrenaturais²³². Em verdade, considerou o antigo direito romano como legislação que deveria ser interpretada por doutores formados por integrantes do clero, posto que estes revelavam a verdade e a vontade política do poder eclesiásticos²³³, dominando a Igreja a produção intelectual jurídica no período. Ademais, o papa se utilizava da liderança carismática, vinculando-se a figura paterna que protege os fiéis na sua crença, justificando a criação de regras baseadas no direito romano-germânico e estruturada a partir de uma matriz dogmática, racional e autoritária²³⁴. Aqueles que criticassem a Igreja ou seus cânones passaram a ser perseguidos pela tecnologia repressiva da Santa Inquisição, sob o fundamento de o Direito Canônico ser a verdade e o modelo da vida na Idade Média.

²²⁸ FUKUYAMA, 2013, p. 298-299.

²²⁹ Assim, tornava-se referência legal no exercício da jurisdição pelos senhores feudais em seus feudos.

²³⁰ SANTOS, 2016, p. 271.

²³¹ GILISSEN, 1979, p. 134.

²³² WIEACKER, Franz. **História do Direito privado moderno**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979, p. 18.

²³³ SANTOS, op.cit., p. 273.

²³⁴ Ibidem., p. 269

Diferentemente do que ocorrera com as civilizações que se formaram na China, na Índia e no Oriente Médio cuja legitimidade governamental era baseada em linhagem agnáticas ou familiares, nos territórios europeus, a religião representou um agente agregador de pessoas e orientação quanto à burocracia de governo nos territórios feudais. Isto porque a relação de parentesco só tinha importância para os reis e aristocratas que detinham recursos econômicos substanciais para transmitir aos filhos, enquanto as demais pessoas tinham mais liberdade para dispor de suas terras e seus bens imóveis, decidir sobre o casamento, propriedade e outras questões²³⁵, de forma que Fukuyama considera que o desenvolvimento social precedeu o desenvolvimento político²³⁶. Os feudos que se formaram no território europeu foram formados por indivíduos que já gozavam de uma liberdade substancial das obrigações para com os parentes, mas que necessitavam afastar o isolamento social numa sociedade que não podia voltar aos laços de parentesco como fonte de solidariedade social, como forma também de proteção diante das guerras e invasões de povos do norte (os vikings), do sul (árabes ou sarracenos) e os do leste (húngaros). Dentro dos feudos observam-se os ideais defendidos pela Igreja Católica quanto aos aspectos da herança, da proibição do casamento entre primos ou parentes próximos, dos direitos das mulheres em face das propriedades e à participação em eventos públicos, que levaram a formação de uma sociedade diferente das que eram pautadas nas relações de parentesco²³⁷.

A posição da Igreja Católica quanto à proibição do concubinato, casamento entre parentes próximos, casamentos com viúvas de parentes mortos, adoção de crianças e divórcio possuía o objetivo de impedir a estratégia de herança, impedindo que houvesse a manutenção da propriedade sob o controle de uma família enquanto transmitida de uma geração para a outra. Dessa forma, a Igreja eliminava a sistemática de perpetuação do controle da propriedade no âmbito de um determinado grupo social e manutenção de um grupo familiar detentor de poder de governo, além de receber muitas doações de terras e imóveis quando as pessoas morriam sem deixar herdeiros. Dessa forma, parte das terras do território que atualmente se conhece

²³⁵ Os historiadores do século XIX apontados por Fukuyama (Numa Denis Fustel de Coulanges, Henry Maine, Frederick Pollock, Frederic Maitland e Paul Vinogradoff) identificaram semelhanças na organização por parentesco agnático em sociedades tão distintas como as dos hindus, gregos e germanos, permitindo-se concluir que havia um padrão de desenvolvimento nas sociedades humanas, de grandes grupos de parentes para famílias menores baseadas em uniões voluntárias e individuais entre homens e mulheres, deixando de lado o conceito de “status” para trazer à tona o de “contrato”, bem como a alteração das restrições das transações de mercado por conta da religião e do parentesco, a possibilidade de mobilidade social e a superação de regras pautadas na religião, tradição e carisma. As sociedades modernas eram o contraste: individualistas, igualitárias, orientadas para o mérito e o mercado, móveis e estruturadas por formas de autoridade racionais e legais. (In FUKUYAMA, 2013, p. 260)

²³⁶ FUKUYAMA, op.cit., p. 258-259.

²³⁷ Ibidem, p. 265-266.

como França, Alemanha e Itália passaram a pertencer à Igreja, passando esta a ser uma grande proprietária de imóveis, cuidando de terras arrendadas e supervisionando a produção econômica de servos em toda a Europa, necessitando, então, de uma evolução na hierarquia organizacional interna, e transformando-a em um participante da política no período medieval²³⁸.

Como se observa, a posição da Igreja Católica não era de governante soberana dos territórios em que exercia influência, mas sim de um agente social que estabelecia regras culturais nos feudos, com fortes interesses materiais. Tanto é que considera Fukuyama:

O fato de essas instituições terem morrido na Europa ocidental está muito mais ligado aos interesses materiais e poderes da Igreja, cujo controle sobre valores sociais era um instrumento por ela usado em benefício próprio. [...]

Quer se considerem se motivos da Igreja Católica como religiosos ou econômicos, ela se tornou institucionalizada como agente econômico independente a um grau muito maior que as autoridades religiosas em qualquer uma das outras sociedades aqui estudadas²³⁹.

Sem a relação de parentesco como aspecto cultural dominante, tem-se a relação contratual entre vassalos e suseranos pautada em obrigações para ambas as partes, além de serem instituídas relações baseadas na ideia de soberania e governança, promovendo-se segurança local, justiça e organização da vida econômica. O poder estava com os líderes regionais, os suseranos, que construíram castelos ou fortalezas (solar), que eram responsáveis por garantir a paz, a ordem e fornecer regras que facilitassem os níveis emergentes de comércio, criando-se diversos domínios de leis distintos.

O contexto do crescimento do poder da Igreja Católica na Europa se dá diante de uma grande expansão demográfica e formação de feudos, havendo a incidência do imposto real cobrado pelo rei em face de seus súditos que estavam sob sua jurisdição, incluindo como contribuinte, inicialmente, a Igreja também. Mas com as alterações que se sucederam na concepção do poder dos soberanos, a Igreja se manteve sobrevivente e com crescente poder, pois concedeu a base para a formação da nova ordem política, principalmente no território europeu, no qual a maior parte dos reis eram religiosos²⁴⁰. Isto porque a Igreja estabeleceu uma estrutura hierárquica organizada, instituindo poder a um sujeito para legislar e estabelecer normas oficiais da organização e para os sujeitos que passaram a viver nos feudos.

²³⁸ FUKUYAMA, 2013, p. 266-267.

²³⁹ Ibidem, p. 2013, 270.

²⁴⁰ Fukuyama identifica que se as autoridades religiosas fossem constituídas independentemente da autoridade política, havia subordinação dos reis à religião. Diferentemente ocorria se as autoridades religiosas fossem mal organizadas, posto que os Estados iriam controlar seus imóveis, realizariam a contratação e demissão de padres, de forma que a lei religiosa apenas apoiaria a autoridade política. (In FUKUYAMA, op. cit., p. 292).

A autonomia dos feudos permitiu o surgimento de diversos instrumentos normativos, tendo cada feudo e cada cidade independente a sua própria lei, tratando-se de organização dentro do feudo, do solar na parte militar, da cidade e do comércio a longas distâncias. Cabe ressaltar que foram feitos acordos entre cidades e feudos para evitar a dupla tributação. Para Neurisse, esse contexto delineou o conceito de soberania fiscal ligado à jurisdição, bem como a ideia de poder fiscal de arrecadação, contrapondo com o contribuinte submetido a tal poder²⁴¹. Ademais, a influência da Igreja se deu também quanto a organização da sociedade: aristocracia, clero e comuns. A referida organização social forneceu uma base ideológica para que cada grupo se formasse em classes representativas, cujos dirigentes se reuniam periodicamente para transferir impostos e deliberar sobre questões de importância dos territórios, como é o caso da legitimidade dos governantes com o desenvolvimento da administração da justiça²⁴².

Os germânicos mantinham relações amistosas com o mundo latino, até que tiveram que adentrar no território romano por conta do avanço das incursões dos hunos (grupo de origem asiática), iniciando as invasões sucessivas e ondas de saques e destruição, conhecido tal período como o de invasões bárbaras²⁴³. Diante da queda do Império Romano, iniciou-se o reino Ostrogodo, mas sem pôr fim à civilização romana, preservando-se o direito romano e o Senado. Porém, o Imperador Justiniano retoma Roma, dominando a região até o ano de 565 depois de Cristo, quando faleceu. Diante de tal fato, os longobardos iniciaram suas invasões ao território da Península Itálica, dominando a região até o século VIII²⁴⁴.

Enquanto isso, na península Ibérica, os visigodos dominaram a região da Gália e da Hispânia, formando o Reino Visigótico, adotando-se o catolicismo e compilando inúmeras leis (germânicas, romanas e canônicas), perdurando até 711, quando houve a invasão islâmica na península Ibérica²⁴⁵.

Na Gália, os germânicos denominados de francos criaram um reino que nasceu logo após a queda de Roma, aderiram ao dogma católico, criando condições de legitimidade espiritual para a unificação desse povo, assim como reforçou os laços da relação entre vassallos e suseranos. O reino franco se fortaleceu com a ascensão de Carlos Magno ao trono no século VIII, que realizou diversas missões a favor da Igreja Católica, como o fim do Reino Longobardo, o combate aos muçulmanos, culminando na coroação de Carlos Magno como

²⁴¹ NEURISSE, André. *Histoire de La Fiscalité en France*. Paris: Economica, 1996, p.19.

²⁴² FUKUYAMA, 2013, p. 300-301.)

²⁴³ BRUNNER, Heinrich. *História del derecho germánico*. Barcelona: Labor, 1936, p. 9-10.

²⁴⁴ RUSSEL, Bertrand. *História da filosofia ocidental*. São Paulo: Comp. Editora Nacional/CODIL, 1968, v. 2, p. 70-3.

²⁴⁵ BATISTA, Nilo. *Matrizes ibéricas do sistema penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Revan, ICC, 2002, p. 56-60.

Imperador do Império Carolíngio. No entanto, a tentativa de união dos povos dominados por Carlos Magno resultou em divisão do território em diversos condados, sendo cada um comandado por um conde, dando início ao feudalismo na região²⁴⁶. Por conta da divisão do território do Império Carolíngio, “as ações estatais se baseavam no poder territorial, na mesma medida da formação das estruturas financeiras e tributárias, não guardando qualquer relação com serviços ou estruturas dos reinos conferidos ou postos à disposição do cidadão”²⁴⁷. Os feudos germânicos se mantiveram intocáveis durante os séculos IX e XII, seguindo a lógica de forma que a estrutura fiscal era motivada pelo financiamento das guerras, servindo os tributos para o pagamento dos soldos aos soldados.

Assim, os habitantes da Gália passaram a se organizar para formar os feudos, com uma administração tão desenvolvida com noções basilares de Estado e Direito Público. O poder real não era mais o único limite institucional, posto que havia a reunião de homens livres em assembleia para limitar tal poder em tempos de paz. Ademais, passaram a adotar um pouco da estrutura do Direito Canônico, mas adotaram estruturas jurídicas próprias, com organização administrativa central e localmente. Em relação à justiça, esta era popular, executada oralmente e baseada na ideia de compensação pecuniária como meio de solução de conflitos. O tribunal real se instalava em casos especialíssimos e que poderiam repercutir em todo o território²⁴⁸.

A região da Gália romana adotou o sistema de arrecadação tributária instituído em Roma, mas com algumas particularidades. Por ser uma região que detinha diversos municípios, observou-se a criação do tributo “munera”, cobrado de forma capitária, por conta de o sujeito residir no território de tal município, bem como a cobrança de tributos por conta de construções e melhorias públicas nas cidades²⁴⁹.

Em relação às finanças públicas, as despesas públicas eram pagas diretamente aos oficiais por serviços prestados, não havendo soldo para os militares. As receitas, por sua vez, eram provenientes dos domínios reais, ou seja, da arrecadação de bens in natura e sobre as operações de alienação interna e externa, bem como da tributação da terra em face de camponeses cadastrados e registrados²⁵⁰, e outros tributos pessoais²⁵¹ pagos mediante moeda ou em bens,

²⁴⁶ MENDONÇA, Sônia Regina. **O mundo carolíngio**. São Paulo: Brasiliense, 1985, p. 31-32.

²⁴⁷ ZILVETI, 2017, p. 102.

²⁴⁸ BRUGUIÈRE, Marie- Bernadette; GILLES, Henri; SICARD, Germain. **Introduction à l’histoire des institutions françaises**. Toulouse: 1983, p. 51

²⁴⁹ BRUGUIÈRE; GILLES; SICARD, 1983, p. 21

²⁵⁰ Este tributo denominado de “capatio terrena” tinha por base o capital, ou seja, um tributo sobre a fortuna imobiliária e a fertilidade da terra, com uma alíquota uniforme. (In TARDIF, Jules. **Etudes sur les Institutions Politiques et Administratives de la France – Période Mérovingienne**. Paris: Scientia Verlag Aalen, 1975, reimpressão da obra originalmente publicada em 1881, p. 213)

²⁵¹ O imposto “captatio humana” foi inicialmente cobrado em face dos povos dominados e escravos, mas passou a ser cobrado perante os homens livres, sendo isentos os órfãos e outros que manifestassem a impossibilidade de

além de pedágios e outros direitos de passagem²⁵². No caso de guerras, os bens adquiridos com a derrota de outro povo eram distribuídos entre o senhor feudal e os combatentes bem sucedidos, sendo estes isentos de outros impostos.

Nos primórdios da monarquia francesa, observa-se o abandono do fisco, concentrando-se o rei na arrecadação da receita proveniente de suas propriedades²⁵³. Isto porque os coletores de impostos submetiam-se ao regime privado, e o rei oscilava seu interesse sobre a receita proveniente desta coleta conforme seus interesses negociais. Em algumas localidades e cidades, cabia a Igreja a realização da arrecadação, perdendo o rei o poder sobre tais lugares em termos de arrecadação para o tesouro real e levando a uma crise fiscal irreversível.

No século XI, identificou-se alguma forma de agregação social na França, haja vista que os comunas feudais se constituíam de um pacto de solidariedade entre os habitantes. Cobravam, inclusive, valores dos seus visitantes por conta do direito de ingresso, de passagem, de acesso à justiça comunal, caracterizando-se como exações públicas. Por outro lado, havia também a presença do arbítrio, predominante sobre a norma escrita, sendo os tributos cobrados pelo senhor feudal em forma de prestações in natura²⁵⁴. Já no final do século XI, essa estrutura teve que ser alterada, motivada pelo aumento da população e da densidade populacional nas cidades, posto que estas passaram a representar o novo meio social, jurídico e econômico, sob a influência cristã, da cultura oriental e romana (repercutindo efeitos sobre as estruturas jurídicas)²⁵⁵.

Em páginas anteriores, fora mencionado de que forma o suserano da Inglaterra realizava a arrecadação de contribuição de seus habitantes, bem como realizava a expropriação das terras por conta das guerras. No entanto, diferencia-se a França em relação à legitimidade da tributação: a assembleia de sábios auxiliava o soberano na tomada de decisões, inclusive em questões tributárias. Ademais, essa estrutura organizacional fora modificada por conta da dominação romana, sendo imposta uma tributação típica das províncias romanas, havendo

pagamento. (In TARDIF, 1881, p. 213) Observa-se também um tributo cobrado sobre a renda de forma rudimentar, que mais tarde se transformou em imposto sobre as profissões, como aponta Baleeiro. (In BALEEIRO, Aliomar. Imposto de indústrias e profissões – histórico e evolução - cálculo sobre o movimento econômico dos estabelecimentos comerciais e industriais – autorização orçamentária. **RDA**, v. 48, (480-502), p 482-481.

²⁵² Havia a cobrança de pedágio e de tributo por conta da utilização das estradas por parte de agentes denominados de “telonearii”. Cabe ressaltar que a igreja e as abadias eram isentas deste tipo de tributo, bem como outros sujeitos que detinham os diplomas reais de isenção. (In TARDIF, op. cit., p. 213)

²⁵³ Aduz Fukuyama que a França era um reino pouco unificado, havendo diferenças linguísticas e culturais entre suas várias regiões, dificultando, inclusive, a arrecadação tributária (In FUKUYAMA, 2013, p. 301).

²⁵⁴ NEURISSE, 1996, p.20.

²⁵⁵ ELLUL, 1961, p 141.

exação em face da produção, uso de pastagem, por cada sujeito, em face do consumo e para a manutenção das estradas.

Com o fim do domínio romano²⁵⁶, a Igreja Católica partiu em direção ao território inglês com a missão de substituir os laços familiares por uma comunidade individualista, mas na qual permanecia a solidariedade que existia entre os parentes para formar as ações sociais e políticas no futuro. Por conta desse individualismo, cada comunidade se distinguiu em unidades relativamente uniformes, denominadas de “shires”, administrados por um funcionário indicado pelo rei, representando a autoridade real e organizando reuniões do conselho de todos os homens livres da região.

Após a invasão do território e conquista normanda²⁵⁷, os “shires” continuaram evoluindo o conselho dos homens livres para o tribunal do condado (superior inclusive a justiça realizada pelo senhor feudal) cabendo a todos os vassalos se reunirem com seu suserano em condições de igualdade jurídica (participavam das reuniões ou condados os sujeitos livres que detinham terras). Os referidos tribunais passaram a perder sua função com o decorrer do tempo, mas ganharam força política como local de representação de cada condado para todo o sistema político.

A estrutura organizacional proposta por Roma fora alterada, em razão da tomada do território inglês por Guilherme I, no século XI, concretizando a dominação normanda sobre o território inglês. O rei introduziu um direito comum, instituindo jurisdição comum com o Tribunal Real de Justiça, dando subsídio a formação do common law²⁵⁸. Porém, somente no século XII observa-se a formação do que se denomina de common law, sendo originário de

²⁵⁶ A província britânica tinha como base o direito romano, aplicando-se o *ius gentium* até 410 depois de Cristo, quando os romanos tiveram que voltar à região do Império Romano para defendê-lo. Assim, os bretões se aliaram aos anglos, saxões e jutos. Estes passaram a dominar os bretões, extinguindo a cultura jurídica celta ou romana nas áreas, aplicando-se, no entanto, a lei de talião e de hierarquia social, de matriz costumeira e oral, que misturava a vontade divina e o caráter retributivo, sem nenhuma base metodológica para resolução de conflitos. Assim, tem-se um sistema anglo-saxão pautado na reunião de subsistemas de costumes locais. Porém, este sistema sofreu influência do direito romano-canônico por conta da expedição do bispo Agostinho no século VIII, com o fim de cristianizar o povo que vivia no território. (In GÁLIO, Morgana Henicka. O direito e a cultura jurídica na tradição common law. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 359 - 378, p. 363-364).

²⁵⁷ O território anglo-saxão foi invadido pelos germânicos e nórdicos, mas houve resistência dos anglo-saxões, destacando-se como líder o Rei Alfredo (que estipulou a lei da dinastia no reinado). Porém, diante da morte do rei Eduardo que não deixou herdeiros para assumir o trono, o duque da Normandia Guilherme, que fora consagrado como herdeiro testamentário do referido rei, assumiu o trono após a Batalha de Hastings em 1066. Após a dominação, percebeu-se que não havia unidade no território inglês, posto que era dividido em distritos que aplicavam o direito dos povos germânicos, denominado direito popular anglo-saxão. (In GÁLIO, 2016, p. 364).

²⁵⁸ GALIO, op. cit., p. 365.

regras não escritas, baseado no direito costumeiro, na continuidade, na tradição e no entendimento dos juristas (ao exarar a ordem judicial)²⁵⁹.

No aspecto tributário, fora instituído um imposto denominado de “geld”, cobrado sobre a terra, bens móveis e as rendas geradas pela terra. Além disso, por conta da organização em feudos e com administração baseada na relação entre suseranos e vassallos, havia a cobrança de tributos em face destes por aqueles sobre as terras, sendo pagos em momentos de paz e de guerra, bem como a estipulação da obrigação de se registrar as propriedades e os contribuintes. Por vezes, havia a cobrança de valores extraordinários denominados de “auxilium” por conta dos seguintes fatos geradores: quando o rei tornava seu filho mais velho como cavaleiro, quando a filha mais velha se casava, quando o rei era capturado e precisava de valores para pagar seu resgate. Nesta situação específica, justificava-se o tributo em razão da relação política de honrarias da realeza com finalidade fiscal, ou melhor, com fim diverso daquela que custear os gastos com guerras e manutenção do governo²⁶⁰.

A “relação obrigacional no campo tributário, originariamente criada em função da guerra como tributo para liberdade, passou a existir também em tempos de paz, sendo até mesmo exercida por reis que sequer tinham um exército para manter”²⁶¹. Mas também se identifica que o rei possuía poder de atribuir títulos e honrarias aos sujeitos da nobreza que colaboraram com a dominação em tempos de guerra e de paz, estipulando quem de fato deveria pagar ou não tributos mediante a concessão de tais honrarias.

Em relação à administração fiscal do reinado inglês durante o período feudal, noticia-se a Court of Exchequer, que tinha a função de gerenciar e supervisionar as receitas reais. Ou seja, cuidava de organizar o orçamento e providenciar a coleta de receitas, havendo a instituição de uma máquina de arrecadação descentralizada da figura do rei, mas com importância essencial para o desenvolvimento do sistema fiscal²⁶².

Esse sistema de organização feudal e de tributação permaneceu até o século XVI. Porém, a Inglaterra cresceu como Estado diante do tribunal do rei e de sua capacidade de distribuir justiça em todo o território, instituindo, inclusive a lei de João Sem Terra ou Carta Magna, assim como em face da ideia de uma identidade nacional. Ademais, as elites se organizaram para formar o futuro parlamento inglês forte e coeso, o que foi essencial para se iniciar a ideia

²⁵⁹ GALIO, 2016, p. 361.

²⁶⁰ DOWELL, 1965, p. 19.

²⁶¹ ZILVETI, 2017, 105.

²⁶² DOWELL, op. cit., p. 27.

da responsabilidade pública e do respeito à lei²⁶³. A importância fora tanta que a aprovação de tributos cobrados pelo rei se dava mediante a opinião do parlamento, uma vez que incluía a grande maioria dos proprietários de terra.

Como se observa, havia uma relação de suserania entre os súditos e o rei, mas foi substituída pela relação de soberania no século XI, devendo o rei exercer sua guarda sobre o seu território²⁶⁴. Havia a necessidade de se identificar que a relação tributária era uma relação de poder, haja vista que os tributos tinham uma função de preço privado. Isso porque o soberano realizava uma arrecadação sem um compromisso com despesa estrutural, para custeio de serviços ou utilização de bens para os cidadãos. Antes de haver a jurisdição ou ideia de território e poder político, o tributo apresentava a ideia de ser um valor arrecadado para um determinado fim, mesmo que religioso, ainda justificado pela ideia de expropriação.

Embora a relação fiscal ainda fosse de natureza privada, os reis passaram a identificar a tributação como ferramenta de dominação a merecer relativa autonomia administrativa, além de identificá-la como um negócio privado. Ainda não era a tributação utilizada como instrumento para dominar, mas os reis já percebiam que precisavam dos valores arrecadados mediante diversas formas de arrecadação para que desenvolvessem as estratégias políticas que garantissem receitas crescentes e perenes. Como observa Zilveti²⁶⁵:

Houve, em relação à Grécia e Roma, perda estrutural na organização da tributação, a qual era muito mais rica na Antiguidade. A desestruturação socioeconômica, com a derrocada do Império Romano, teve consequências não só para as formas de organização social, mas também para a tributação como um todo. O Estado, como conceito, desapareceu após a derrocada do Império Romano e ressurgiu mais adiante. A ideia de Estado se dissipou durante a formação da Europa, até que as relações feudais se desenvolvessem e novamente surgissem as agregações sociais e aldeias, comunas, cidades, formas urbanas mais organizadas.

A justificativa da tributação e da arrecadação tributária vai mudando de acordo com a evolução socioeconômica, de forma que vai se ultrapassando a ideia de dever algo ao Estado pelo simples fato de ele demandar para se transmutar para a concepção de que haveria um mérito para justificar a exação²⁶⁶.

²⁶³ Para Fukuyama, uma das principais funções do primado da lei na Inglaterra era a proteção dos direitos de propriedade. Isto era feito pelo Direito Comum, que era proveniente das tomadas de decisões descentralizadas, dos tribunais de condado ou da centena (unidade menor de administração local da Inglaterra). (In FUKUYAMA, 2013, p. 440)

²⁶⁴ COMPARATO, 2006, p. 189.

²⁶⁵ ZILVETI, 2017, p. 102.

²⁶⁶ D'AGOSTINO, Francesco. Réflexions sur la justice de l'impôt. *L'impôt - Archives de philosophie du droit*, Tome 46. Paris. Dalloz, 2002, (281-289), p. 282.

No século XII, passa-se a diferenciar o público do privado, traçando a influências para formar o que se conheceria como Direito Público e Direito Privado

Como público, entendia-se tudo o que dizia respeito ao comum, para o uso de todos, englobando o domínio da coletividade, impassível de comercialização. Estaria relacionado ao poder real, que detinha a autoridade para determinar a defesa da “res pública” (criada a partir de uma ficção proveniente da relação de poder), da pátria, justificando as guerras intermináveis. Em relação ao privado, extrai-se a ideia da noção de família, de um poder e autonomia isolada do poder real. A “res privata”, por outro lado, estaria disponível para comercialização²⁶⁷. Essa dicotomia influenciava na questão da tributação, afinal era o poder real que determinava a arrecadação, enquanto as famílias resistiam ou pagavam o tributo.

Tendo em vista que as guerras aumentaram por conta das disputas de territórios, em razão das disputas religiosas (como é o caso das Cruzadas, que perdurou por cerca de um século²⁶⁸), que era necessário realizar o custeio de material e dos soldados, que a produção de alimentos diminuía e a inflação determinava o aumento dos custos da manutenção de um exército, os reis buscavam os valores necessários em face dos súditos mediante a cobrança cada vez maior de tributos sobre o patrimônio, como é o caso do “tallage” também conhecido como décima, imposto cobrado por Ricardo I em face das vilas e cidades existentes no território feudal²⁶⁹.

Por outro lado, na região da França e da Espanha, foram instituídos impostos sobre compras e vendas, cobrados em face dos vendedores que pagavam aos coletores. Estes se tornaram essenciais para a arrecadação dos tributos para os reis, principalmente quando as cidades começaram a se desenvolver, auxiliando os reis na descentralização do poder de arrecadar²⁷⁰ e no aumento da arrecadação, principalmente no período das Cruzadas. Além dos impostos sobre as compras e vendas, também foi criado um tributo feudal sobre o serviço de

²⁶⁷ DUBY, Georges. Poder privado, poder público. In DUBY, Georges (org). **História da vida privada: da Europa feudal à Renascença**. São Paulo: Companhia das Letras, 2001, p. 19-44, p. 29.

²⁶⁸ A convocação para as Cruzadas aconteceu em 25 de novembro de 1095, no Concílio de Clermont, pelo papa Urbano II, iniciando-se o debate sobre o conceito de guerra justa, ou seja, defesa do cristianismo em face do islamismo. No caso da Igreja, especula-se que o papa Urbano II desejava canalizar a atenção dos cristãos para combater o “infiel” como uma maneira de reduzir os conflitos e disputas internas entre os próprios cristãos. “Além disso, o auxílio aos bizantinos, que sofriam com os ataques dos turcos, poderia contribuir para a unificação da Igreja, separada em 1054 entre Igreja Católica Apostólica Romana e Igreja Católica Apostólica Ortodoxa. Outros fatores eram ainda a possibilidade de as Cruzadas motivarem as pessoas por meio da promessa de salvação e remissão dos pecados e também pela chance de obter terras e riquezas a partir dos saques”. Somente em 1099 os exércitos cristãos conseguiram tomar a cidade de Jerusalém. Jerusalém seria reconquistada quase um século depois, no ano de 1187, pelos exércitos de Saladino. (In HISTÓRIA DO MUNDO. **História das Cruzadas**. Disponível em: <<https://www.historiadomundo.com.br/idade-media/as-cruzadas.htm>>. Acesso em 26 fev 2020.)

²⁶⁹ HUGES, Jane Frecknall; OATS, Lynne. John Lackland: A fiscal Re-evaluation. In TIELY, John (ed). **The history of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2004, 201-226, p. 203.

²⁷⁰ TRONCOZO Y TRONCOZO, João. ICM – não cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, nº 25/26. São Paulo, jul/dez, 1993. p. 270- 284, p., 271.

cavaleiro real, chamado de “scutage”, cujo valor arrecadado era utilizado para a contratação de mercenários para as guerras. Identifica-se também um tributo sobre os semoventes e as rendas provenientes da utilização ou venda destes²⁷¹.

Noticia-se a tentativa de se cobrar impostos em face da Igreja, no século XII para auxiliar no custeio das guerras das Cruzadas, mas tal manobra fora paralisada inicialmente diante do poder daquela instituição: o Papa Bonifácio VIII emitiu a bula papal determinando que não se poderia implantar qualquer cobrança de impostos em face da Igreja sem a sua concordância formal, sob pena de excomunhão. A autorização papal apenas se deu no século XIII, na ocasião da Guerra de Aragão e para o custeio das expedições da Cruzada que se intensificaram. A oposição da Igreja quanto a cobrança de impostos passou a ser fortalecida diante da sua autonomia para arrecadar o dízimo em face dos fiéis para o custeio de suas atividades²⁷². Dessa forma, a “Igreja rejeitava sua condição de contribuinte, mas não de coletor e, posteriormente, de sujeito ativo da arrecadação”²⁷³.

Mesmo que o comércio internacional estivesse se desenvolvendo, os valores arrecadados com os tributos cobrados sobre tais operações não eram suficientes; os súditos eram penalizados com o aumento desarrazoável das exações fiscais. Estas se acumularam e aumentaram de forma que representavam aos súditos uma forma de expropriação, além de haver a incerteza quanto a cobrança dos tributos e o destino da receita arrecadada gerava revolta dos súditos.

Neste período, a cobrança dos tributos se pautava numa relação tributária constituída pelo poder do rei de exigir em face do patrimônio do particular. As fontes de receitas eram provenientes, via de regra, de autorização para utilização e plantio nas terras do reino/feudo, penas pecuniárias impostas pelo descumprimento da lei, eventos sociais (casamento, tutela), autorizações reais, permissão real para algumas aldeias cobrarem tributos dos locais, sobre a renda auferida da floresta real, sobre os bens móveis, capitários (cobrados por cabeça em face dos estrangeiros), sobre fortunas em algumas cidades e territórios (calculado sobre o valor total dos bens do súdito, considerando a terra e os semoventes que detinha)²⁷⁴, para o custeio dos cavaleiros reais e para a proteção²⁷⁵. A arrecadação se dava de maneira sobreposta, havendo

²⁷¹ TAYLER, William. **The History of the Taxation of England**: with an Account of the Rise and Progress of the National Debt. Londres: Hope & Co, 1853, p. 4.

²⁷² NEURISSE, 1996, p. 23.

²⁷³ ZILVETI, 2017, p.112.

²⁷⁴ Esse imposto sobre a fortuna evoluiu para renda e, posteriormente, voltou a tributar o acúmulo patrimonial. (THIER, Andreas. Traditions of Wealth Taxation in Germany. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2004, 73 - 88, p. 76).

²⁷⁵ HUGES; OATS, 2004, p. 205.

tributos diversos sobre a mesma situação, não havendo preocupação com a preservação das fontes de riqueza, mas sim o intuito de esgotá-las pra garantir o objetivo do rei:

Não parece, porém, factível tratar de princípios nessa época, e tampouco de justiça social. O pragmatismo real afasta qualquer ilação dessa natureza. O rei buscava formas de financiar seus negócios privados. Nada mais. Esse modo de agir da monarquia empobrecia o contribuinte no limite de impedir que gerasse riqueza nova.²⁷⁶

O contexto das Cruzadas conduziu à falência do sistema feudal. Houve escassez dos gêneros agrícolas, levando a ondas de fome, o êxodo rural, a dizimação da população em razão das guerras. As Cruzadas levaram à miséria em razão da cobrança de tributos e da ferocidade da mortalidade das pessoas na guerra e por conta da fome.

Segundo Zilveit, “mesmo mais tarde, o adimplemento de serviços públicos de qualquer espécie não foi pressuposto para cobrança de tributo de qualquer espécie. Tampouco tal pressuposto autoriza o ente público a cessar a sua ação de arrecadar, uma vez constatado o tributo pago”²⁷⁷. A cobrança de tributos no período estava pautada no custeio de guerras justificadas no discurso expansionista e religioso ao mesmo tempo, visando garantir também a reestruturação das finanças pessoais dos reis que se dirigiam à empreitada das Cruzadas. A questão da religião servia como supedâneo da arrecadação tributária, haja vista que o poder dos reis era enfraquecido, cedendo espaço para os religiosos, que assumiam posição estratégica para manter a dominação e a arrecadação tributária²⁷⁸.

Com a evolução das agregações sociais, a relação tributária passou a ser mais estruturada, permitindo-se uma maior variedade de tributos arrecadados para um fim econômico real. Mas também trouxeram sentido para a tributação além das guerras:

Elas buscaram segurança na vida em coletividades. Desenvolveram, assim, formas de convívio social que demandavam receitas para determinadas despesas típicas do comunitarismo. Quando a própria comunidade não se organizava de modo a suprir algumas necessidades da coletividade, surgia a figura do rei, que, por trás de uma benevolência, escondia seu intuito dominador.

Com as guerras, essa máscara altruísta era deixada de lado, e o monarca convocava todos para contribuir com os gastos bélicos, sem qualquer relação com serviços prestados ao contribuinte, a não ser uma suposta proteção para as famílias dos soldados que, fatalmente, perderiam suas vidas em batalhas²⁷⁹.

²⁷⁶ ZILVETI, 2017, p. 116.

²⁷⁷ Ibidem, p.111.

²⁷⁸ WAGNER, 1973, p. 49.

²⁷⁹ ZILVETI, op.cit., p. 117.

A tributação passava a ser justificada por outro viés que não a guerra: satisfação de necessidades comunitárias. O orçamento real passou a ser proveniente de receitas da atividade econômica e dos tributos tanto na região da Inglaterra, como na França, Espanha e Alemanha²⁸⁰. O consentimento para a tributação passaria não só pelo poder do rei, mas também pela autorização legislativa para tal, com inspiração no Direito Romano, já devidamente estudado e destrinchado nas faculdades de Direito que buscavam a leitura e a redescoberta do direito romanístico, dando início ao renascimento da atividade jurisprudencial nos séculos posteriores.

Contribui para a necessidade de autorização legislativa a própria Carta Magna, proferida no reinado de João Sem Terra num período posterior a uma intensa atividade bélica, movimentação do comércio internacional (com incremento da receita do reinado), tributação extraordinária em face de todas as classes sociais para custear as atividades do governo.

O rei João Sem Terra inaugurou o Estado fiscal com a instituição, por meio de autorização normativa, de novos tributos em face de todas as classes sociais que não fossem ligados a terra e das posses, aumentou impostos cobrados dos xerifes e determinou a substituição destes pelos “baillivi”²⁸¹, mas com respeito às determinações previstas na Magna Carta em relação à matéria fiscal. No entanto, o referido documento mantinha as prerrogativas para o rei, consolidando-se a posição soberana do rei, mas opondo-se a barões e religiosos no parlamento²⁸².

Ademais, cabe ressaltar que o sistema de precedentes e de jurisprudência na Inglaterra dificultava o acesso do povo a justiça, razão pela qual surgiu outro tipo de jurisdição denominado de “equity law”, pautado na procura do rei para resolver os conflitos não resolvidos pelo Tribunal Real de Justiça. Antes que o rei se pronunciasse, o chanceler averiguava a possibilidade de provimento, o que o tornava uma espécie de juiz autônomo, agindo em nome do rei, decidindo conforme a equidade do caso particular. A “equity law” baseava-se na extração de uma regra do caso concreto e quesitos morais do chanceler para aplicá-la aos casos análogos seguintes, tornando-se popular na Inglaterra. Porém, este sistema fortalecia o absolutismo, razão pela qual os juristas se opuseram juntamente, mais tarde, com o parlamento

²⁸⁰ Na região da Alemanha, observa-se a cobrança de tributos em face dos senhores feudais em relação ao rendimento da terra (“Herrensteuer”) e sobre o rendimento dos bens da realeza (“Reichsteuer”), tributos aduaneiros e contribuições que autorizavam a venda de produtos nos mercados (numa perspectiva de regulação econômica), de impostos capitários e pessoais, direitos sobre o patrimônio pessoal e, futuramente, sobre a indústria. (In WAGNER, 1973, p. 57).

²⁸¹ Cobrava-se um tributo de forma forfetária sobre a produção na terra de domínio dos xerifes, alterando-se para uma tributação sobre a produção e sobre a renda e rentabilidade da produção agrícola. A substituição dos xerifes pelos novos coletores de tributos denominados de “baillivi” permitiu uma maior eficiência na arrecadação, pois cabia aos novos coletores a contabilização das receitas de determinados condados, prestação de contas e entrega dos valores ao rei. Dessa forma, impediu-se que os xerifes tomassem o poder nos condados e se apropriassem da relação tributária, criando um poder paralelo. (In HUGES; OATS, 2004, p. 225).

²⁸² HUGES; OATS, op.cit., p. 207.

a tal sistema, mas também passou a caracterizar o direito como forma de instrumentalização da justiça, baseado na igualdade de tratamento isonômico dos casos iguais²⁸³.

Observa-se que na região da Inglaterra houve o aumento da arrecadação tributária, mas mediante a instituição de tributos com autorização legal, deixando a coroa mais dependente do parlamento, mas houve o fortalecimento de um sistema de decisão absoluto. O parlamento era composto por barões, bispos, abades e priores, e tinha a liberdade de instituir tributos, inclusive, sobre os reis. Ademais, destaca William Tyler que havia até uma tributação diferenciada em razão da nacionalidade, principalmente em face dos judeus²⁸⁴, com tributação de trinta por cento sobre seus ganhos²⁸⁵, assim como o “pool tax” que incidia sobre uma categoria ou ofício do contribuinte e destinado a auxiliar financeiramente o rei de Jerusalém. Este último tributo possuía um caráter segregacionista, pois “determinadas classes sociais e atividades econômicas recebiam tratamento privilegiado, demarcando-se a desigualdade por meio da tributação”²⁸⁶. Destaca-se, por fim, na região anglo saxônica a fusão dos impostos “gel”, “carucage”, “scutage” e “tallage” num imposto geral sobre a propriedade, revelando-se a importância do instituto da propriedade no período, assim como o aperfeiçoamento do tributo como forma de captação de riqueza²⁸⁷.

A tributação se alterava conforme a identificação da ineficiência ou dificuldades de fiscalização, assim como para atender às necessidades reais e evitar tensões políticas (que levariam no futuro a modernização da tributação e a instituição de garantias dos contribuintes contra os excessos fiscais)²⁸⁸. A alteração da natureza da tributação seguia o percurso do reconhecimento crescente de que os tributos eram cobrados de acordo com o consentimento do povo e regulação pelo parlamento. “O consentimento passa necessariamente pela declaração de direitos, afirmando-se a posição do contribuinte como sujeito ativo de direitos na contenção do poder de tributar, mesmo que, naquela época, tal limite fosse muito relativo”²⁸⁹. Porém, não é possível negar que os sistemas jurídicos que se formaram nos séculos apontados da Idade Média

²⁸³ DAVID, René. **Os grandes sistemas do direito contemporâneo**. Tradução de Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 359-375. Cabe ressaltar que o sistema de equity law teve início no século XIV.

²⁸⁴ A tributação diferenciada pautada na exploração fiscal e expropriação da propriedade dos judeus juntamente com outras medidas adotadas pelos reis da Inglaterra terminaram com a expulsão deste povo das terras inglesas. Noticia-se a presença do imposto capitário em face dos judeus como forma de domínio sobre este povo, razão pela qual se tem a repulsa por instrumentos fiscais dessa natureza na doutrina do Direito Tributário. (In DOWELL, 1965, p. 31)

²⁸⁵ TAYLER, 1853, p. 5.

²⁸⁶ ZILVETI, 2017, p. 125.

²⁸⁷ HARRIS, Peter. **Income Tax in Common Law Jurisdictions**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 97.

²⁸⁸ DOWELL, op. cit., p. 37.

²⁸⁹ ZILVETI, op. cit., p. 128.

possuíam influência do Direito Canônico, consubstanciando-se num compilado de regras costumeiras, romanas, católicas e germânicas, refletindo-se, inclusive, na área tributária, diferenciando-se cada sistema pela forma de aplicação em cada feudo ou reinado.

2.4 CRISES, RAZÃO E TRIBUTAÇÃO NO PROCESSO DE ESTATIZAÇÃO

Malgrado o surgimento dos feudos e seu fortalecimento nos séculos X a XII por conta da ampliação de oferta de gêneros agrícolas e desenvolvimento das cidades como pontos de interseção das culturas e promovedoras do comércio, o resultado dessa dinâmica foi o enfraquecimento das relações servis, a monetização da economia e o surgimento de uma nova classe social, a burguesia. Ademais, a produtividade agrícola caíra diante do esgotamento dos solos e da área reduzida de plantação²⁹⁰, enquanto crescia a população no campo e nas cidades recém formadas, permitindo que a fome se tornasse um fenômeno trágico que, juntamente com pestes²⁹¹, guerras²⁹², condições climáticas²⁹³, rebeliões de servos²⁹⁴, reformas religiosas²⁹⁵ e o ressurgimento da vida intelectual²⁹⁶, levou ao fim dos tempos áureos da Idade Média.

As influências filosóficas cristãs que pairavam no período de extrema pobreza na Idade Média se identificam em dois sujeitos: São Francisco de Assis e São Tomás de Aquino.

São Francisco construiu a ideia do reino de Deus constituído pelos pobres, em sua maioria, servos, bem como da fraternidade universal, razão pela qual intentava pregar o

²⁹⁰ O aumento da produção se dava apenas com a expansão territorial e não com o desenvolvimento de novas tecnologias.

²⁹¹ Foi a época da Peste Negra, quando milhões de pessoas foram dizimadas, diminuindo a produção agrícola e o pagamento de tributos aos senhores feudais. Por conta disso, alguns aumentaram os impostos para suprir suas necessidades, dando origem a outro tipo de servidão (confisco da propriedade), enquanto outros arrendaram suas terras em troca de recebimento de valores pelo uso da terra.

²⁹² Durante os anos de 1337 a 1453, houve a Guerra dos Cem anos, combatendo reis da Inglaterra e da França, sendo motivada pelo fato de que o rei de França à época, Felipe IV, anexou a região de Bordéus domínio feudal do rei da Inglaterra, de onde provinha grande parte dos vinhos que os ingleses bebiam, assim como pela ambição da França e da Inglaterra em dominar a região de Flandres.

²⁹³ No início do século XIV, a Europa foi assolada por intensas chuvas (1315 a 1317) que arrasaram os campos e as colheitas. Como consequência, a fome voltou a perturbar os camponeses, favorecendo o alastramento de epidemias e trazendo a mortalidade da população.

²⁹⁴ Tendo em vista que a produção agrícola diminuiu nos feudos, os senhores feudais dificultaram a saída dos servos dos feudos, dando origem a levantes contra estes. Ainda que momentaneamente derrotados, os levantes dos servos foram tornando inviável a manutenção das relações de servidão. A partir do século XIV, com mais rapidez em algumas regiões e menor em outras, as obrigações feudais foram se extinguindo.

²⁹⁵ O papa Gregório VII iniciou as reformas da Igreja já no século XI para assegurar a independência da Igreja em relação ao poder temporal na nomeação de bispos e abades, eleição do papa, para abolir a prática de venda de serviços religiosos e impor a abstinência sexual dos clérigos, com o fim de retornar a origem dos primeiros cristãos. Ademais, com a observação do crescimento da burguesia, a Igreja reabilitou eticamente os burgueses, permitindo inclusive a cobrança de juros e a usura, com o fim de que a classe passasse a financiar o clero. (In COMPARATO, 2006, p. 128-129).

²⁹⁶ As obras clássicas foram postas novamente em circulação, as universidades foram criadas abrigando homens de todos os status sociais de diversos lugares, religiosos ou não. (In COMPARATO, op. cit., p. 129-130).

evangelho para os mulçumanos. O referido Santo fundou congregações religiosas, embora relutasse por muito tempo em não o fazer, pois sabia que os clérigos sempre formaram um estamento separado do povo e dotado de privilégio. Suas regras estabeleciam que deveria haver absoluta igualdade de condição pessoal na comunidade de vida religiosa, contrariando a visão da divisão da sociedade em segmentos²⁹⁷.

Por sua vez, São Tomás de Aquino defendia que a teologia era a ciência mais importante de todas, assim como pregava o respeito absoluto à tradição, cabendo aos estudiosos melhorar o entendimento e expor o que os clássicos estabeleceram. Porém, iniciou uma corrente inovadora do pensamento medieval, que esclarecia e procurava fortalecer a fé pelo uso metódico da razão, mas especificamente o dialético²⁹⁸, enriquecendo a reflexão ética no âmbito do dogmatismo da Igreja. Assim, o juízo quanto ao que é ético seria puramente racional, seguindo a lei que ordena sempre o bem comum como seu fim próprio, seguindo, pois, um princípio ético (sem distinção entre moral, direito e religião). Ou seja, a lei é tudo o que estiver de acordo com a razão, sendo “honestas, justas, possíveis, naturais, conforme os costumes pátrios, conveniente ao lugar e ao tempo, necessária, útil e também clara, de modo a não iludir pela obscuridade; escrita não para a utilidade privada, mas para a utilidade comum dos cidadãos”²⁹⁹.

A lei, para Tomás de Aquino, pode ser de três espécies: divina, proveniente da razão divina; a natural, compreendida pela razão dos homens ao observar a natureza; humana, voltada para as relações humanas com o fim do bem comum, mutáveis, podendo ser justas ou injustas³⁰⁰. O cumprimento da lei humana, quando justa, advém não apenas das sanções impostas pelo legislador, mas vem da ordem da consciência, pois está voltada para o bem comum, podendo serem inobservadas quando possa ser danosa ao bem comum numa situação particular³⁰¹; quando injustas, ou seja, quando contrária ao bem humano³⁰² ou à lei divina³⁰³.

²⁹⁷ COMPARATO, 2006, p 140.

²⁹⁸ Pedro Abelardo (1079-1142) iniciou a aplicação do método de análise lógica das palavras e das orações, utilizando método dialético, consistente na sistemática oposição de ideias e argumentos, em perfeita imitação do processo judicial. (In COMPARATO, op. cit., p. 140).

²⁹⁹ AQUINO, Tomás de. **Suma Teológica**. Tradução de Alexandre de Corrêa, 2ª ed. Caxias do Sul: Livraria Sulina Editora, 1980, p. 1537.

³⁰⁰ Tomás de Aquino reconhecia que os reis poderiam instituir leis ruins ou com o fim particular, assim como reconhecia que se a lei humana não for direcionada a promover a justiça divina, mas sim promover o útil, será voltada a tornar os homens bons num determinado regime ou governo. (In COMPARATO, op. cit., p. 146)

³⁰¹ Reconhece Aquino que o legislador não pode prever todos os casos particulares, dirigindo sua intenção para o bem comum. Mas pode surgir um caso em que a lei seja danosa ao bem comum, e então é possível e lícito não observar tal lei. (In AQUINO, 1980, p. 1538).

³⁰² A lei é injusta quando é onerosa aos súditos do rei, não possuem utilidade pública, quando os reis ultrapassam o poder que detém, quando se impõe ônus desigual à multidão mesmo que para o bem comum. São leis injustas, e por isso não poderiam ser consideradas leis, mas atos de violência. (COMPARATO, op. cit., p 148).

³⁰³ As leis que obrigam a idolatria de um tirano ou contrária à lei divina não devem ser observadas, pois importa obedecer às leis de Deus que a dos homens. (In COMPARATO, op. cit., p 148).

Malgrado a existência da construção filosófica acima narrada, não foi suficiente para impedir o movimento de transformação que passaria o continente europeu diante dos fatores externos dantes considerados. A situação da crise somente foi superada no século XV, quando houve a superação da crise agrícola, com a retomada do crescimento populacional e comercial, rompimento do sistema feudal de produção e o nascimento do sentimento nacionalista com o fim da Guerra dos Cem Anos. Estava armado o palco para a consolidação territorial e a retomada do poder político pelos reis, que contaram com o apoio econômico da burguesia para recuperar a sua autoridade e legitimidade no comando com o financiamento de guerras pelo poder, juntamente com as assembleias. Surgia uma nova forma de legitimidade do poder e da autoridade real³⁰⁴.

Da mesma forma tem-se o abandono da religião e da sabedoria tradicional como norteadores das regras aplicadas pelos senhores feudais e reis, posto que havia também, além do desenvolvimento do comércio, a aceleração do ritmo de aquisição do conhecimento e das trocas de cultura entre as civilizações da época. Aboliu-se a autonomia jurídica das classes (nobreza, clero e povo), passando estas a serem instrumentos para a reconstrução da sociedade com base no interesse do príncipe, sujeito superior a tudo e a todos, desde que vencesse os demais que tentassem tomar o seu poder. Vislumbra-se também a contraposição política entre sociedade civil e sociedade eclesiástica, que desemboca na quebra de paradigmas em relação a legitimidade do poder (que deixaria de ser diluído no povo para ser representado na pessoa do governante).

O fim da Idade Média é representado pelas inúmeras guerras de conquista e pelo surgimento de novas teorias sobre o poder, rompendo com o sistema harmônico existente entre religião, moral e direito³⁰⁵, como é o caso da máxima atribuída à Nicolau Maquiavel “os fins justificam os meios”, sustentando que

a vida pública é regida por uma ética especial, cujos valores supremos são a estabilidade interna e independência externa da sociedade política. O direito deve servir a essa finalidade maior, e o cumprimento dos preceitos de moral privada e dos mandamentos religiosos há de se submeter-se às exigências básicas de respeito à ordem e manutenção da segurança³⁰⁶.

³⁰⁴FRANCO Jr, Hilário. **Idade média**. Nascimento do Ocidente. São Paulo, Brasiliense, 1998. O Feudalismo. São Paulo, Brasiliense, 1984.

³⁰⁵ COMPARATO, 2006, p. 155.

³⁰⁶ Ibidem., p. 155. Aduz o autor que essa visão considera que não há bondade natural do homem e que não há aptidão deste para viver em paz de forma espontânea com seus semelhantes.

Dessa forma, Maquiavel buscava justificar que as regras impostas ao rei eram diferentes das normas impostas ao povo, pois cabia-lhes a responsabilidade de manter o Estado forte e independente, sendo uma figura imprescindível para a manutenção da estabilidade e paz de um povo. Além disso, preconizava que, em caso de necessidade de união de territórios, para se manter o governo de cidades ou feudos, que possuíam suas próprias leis, pode ser necessário destruir as referidas leis ou quem as aplica de forma legítima³⁰⁷. Insistia que a religião deveria ser utilizada para manter o povo unido, sob pena de provocar a desunião endêmica dos feudos e das cidades vizinhas. Porém, não poderia o rei interferir nos negócios particulares, promovendo ações e estabelecer prêmios aos sujeitos que iniciarem uma atividade mercantil, pensarem na prosperidade sua ou de seu Estado³⁰⁸.

Diante da imoralidade da Igreja Católica presenciada no final da Idade Média e denunciada por Maquiavel, tem-se o surgimento de uma revolução social que buscou questionar as bases do cristianismo, modificando as ideias, instituições de organização social e a prática de vida: a Reforma Protestante. Martinho Lutero defendia a “substituição da devoção religiosa disciplinada pela instituição eclesiástica, pela convicção pessoal guiada pela consciência e a razão de cada indivíduo”³⁰⁹, ou seja, defendia que a legitimidade da atuação da Igreja Católica e o que ela sustentava poderia ser questionado pelo seu fiel, repercutindo, inclusive, quanto à legitimidade das leis, decretos do rei, sentenças dos tribunais (afinal, até então, todos eram fundamentados na Lei de Deus). Suas ideias foram transmitidas com base na defesa da nação germânica³¹⁰, de forma que foram acatadas pela nobreza germânica (pois esta não precisaria respeitar as ordens militares e religiosas do papa) e não levaram a degeneração da legitimidade da soberania da monarquia³¹¹. Ademais, passou a defender que no âmbito da religião não havia desigualdade, mas no reino temporal havia o dever de obediência do súdito ao rei, em razão do poder que o rei detinha por autorização e concessão de Deus. Assim, promovia a ideia de que a desigualdade era necessária para manutenção da ordem, de forma que não poderiam os súditos se revoltarem contra seu soberano³¹².

João Calvino, por sua vez, fortaleceu o movimento do racionalismo e do individualismo que fundamentaria a vida ética no final da Idade Média: mediante a razão o homem conheceria

³⁰⁷ COMPARATO, 2006, p. 161.

³⁰⁸ *Ibidem.*, p. 165-166.

³⁰⁹ *Ibidem.*, p. 169.

³¹⁰ A religião católica passou a ser vista como algo estranho ao povo e sua personalidade coletiva, com um ritual fixado em língua incompreensível e imposta por um poder estrangeiro titulado por uma autoridade distante designada de papa.

³¹¹ COMPARATO, *op. cit.*, p. 171.

³¹² Para Comparato, havia uma contradição: para lutar contra o absolutismo do papa, Lutero contribuiu para a construção do poder absoluto dos reis. (COMPARATO, *op. cit.*, p. 175).

a palavra divina, rejeitando-se a autoridade do costume e da tradição. Na sua linha teórica, compreendia que o homem nascia livre e pecava de forma voluntária, havendo uma pré-destinação dos fatos e das coisas por ordem de Deus. A questão da pré-destinação foi utilizada para justificar a superioridade de um povo sobre o outro, motivando o início do movimento de colonização que se iniciaria no final da Idade Média. Também influenciou a formação do individualismo da burguesia, posto que caberia a cada um, de forma pré-destinada divinamente, vencer seus pecados e questões, trabalhar com afinco para superar suas dificuldades, podendo o sujeito desprezar a degeneração moral do clero católico e da nobreza que viviam às custas dos outros³¹³. Em outras palavras, Calvino racionalizou a conduta ética, pautando-a no exercício árduo de observação do cumprimento dos deveres e superação das dificuldades através do trabalho, sem luxo e ostentação, desvinculando-a dos mandamentos da Igreja Católica³¹⁴. Assim como Lutero, Calvino reconhece que a origem do poder do rei é divina, considerando a monarquia como o melhor regime para o povo, mas defende a instituição de conselhos para evitar o abuso de poder, que iriam censurar e controlar os detentores do poder conforme os mandamentos de Deus. Ou seja, ainda pregava que, embora o regime eclesiástico e o regime civil fossem separados, caberia ao primeiro influenciar o segundo para promover a justiça civil, manter e conservar a paz e tranquilidade humana, enquanto ao segundo caberia zelar pela manutenção da “verdadeira religião”³¹⁵.

Observa-se que a Reforma Protestante promoveu o cisma religioso no continente europeu que, em conjunto com a crise climática, alimentícia e política (com as guerras dos servos contra os senhores feudais), levou a necessidade de se construir uma ideia política que buscasse harmonizar religião, moral e o direito: defesa da monarquia, eliminando-se a descentralização e a privatização do poder político do feudalismo.

Diante dos conflitos religiosos e de poder no território francês, considerando a monarquia como regime político ideal, Jean Bodin desenvolveu o conceito de soberania como um poder absoluto e perpétuo, indivisível e inalienável. Os monarcas deteriam o poder de forma perpétua, sem precisar do consentimento dos súditos, assim como seria este um poder sem limitações (encargos ou condições). Seria o sujeito que elabora a lei para seus súditos, mas não estaria submetido à lei criada, mas isso não implicaria a não submissão às leis divinas e naturais. Aliás, as leis divinas justificariam a soberania: todo monarca é o representante de Deus na terra, e

³¹³ COMPARATO, 2006, p. 178-179.

³¹⁴ Dessa forma, Calvino justifica moralmente o desenvolvimento do processo de acumulação capitalista, mediante o uso do discurso religioso.

³¹⁵ COMPARATO, op. cit., p. 181-182.

como tal, sua palavra é lei e exprime a vontade divina – definido então o entrelace entre direito, religião e ética. Por fim, para Bodin, o povo jamais seria soberano, pois formaria apenas um corpo e não poderia obrigar a si próprio em caso de necessidade de consentimento para a aprovação de uma lei; ou seja, a relação proposta por Bodin é compreendida entre duas partes distintas³¹⁶.

Thomas Hobbes, por sua vez, viveu na Inglaterra repleta de conflitos por conta da religião dos integrantes do parlamento e do rei, havendo, inclusive, a dissolução do parlamento em diversos momentos pelos reis da época. A instabilidade levava a prejuízos no âmbito do comércio e da arrecadação de tributos, bem como na evasão de ingleses para outros territórios e a iminência de guerra civil. Por conta disso, desenvolveu sua teoria com base na ideia do racionalismo para definição de que o direito, a equidade, a lei e a justiça são provenientes do poder do soberano, contrariando a ideia de que o costume corresponderia ao justo, em outras palavras, criticando a instituição dos precedentes, sem qualquer baliza aplicável aos juristas³¹⁷. O poder soberano surgiria do pacto entre os cidadãos³¹⁸ de forma irrevogável, sendo a atribuição da soberania permanente e incondicional. Ademais, o poder soberano forte³¹⁹ permite que haja a proteção dos seres humanos, que são naturalmente levados a guerrear por conta da “rivalidade, mútua desconfiança e paixão pela glória”³²⁰, controlando o povo³²¹. Assim, caberia ao soberano (que está acima) proteger os cidadãos, e estes por sua vez permitiram a instituição do Estado para garantir seus direitos como cidadãos, permitindo o desenvolvimento da sociedade (indústria, da navegação, da infraestrutura de transporte, da ciência, da literatura e da religião³²²). Tratava-se, pois, de uma construção política voltada à defesa da vida urbana, da

³¹⁶ COMPARATO, 2006, p. 189-193.

³¹⁷ *Ibidem.*, p. 194-196.

³¹⁸ A segurança e a paz eram valores supremos a serem garantidos pelo Estado. Este fora criado através de um pacto fundamental entre os homens que alienam sua energia e bens a uma só pessoa, ou a uma só assembleia para que possa esta ou aquele os defender e proteger contra os riscos que envolvem a vida de cada um. Segundo Comparato, Hobbes foi o primeiro a afirmar que a ordem jurídica é sempre da vontade dos homens, não existindo nenhum direito sobre-humano, fundado na natureza ou na vontade divina. (In COMPARATO, *op. cit.*, p. 202)

³¹⁹ Não caberia aos cidadãos denunciarem como injustos os atos do soberano e revogarem o pacto de submissão, salvo quando os súditos fossem feitos prisioneiros de guerra, o soberano renunciasse ao poder, o súdito fosse banido do Estado ou o soberano fosse submetido ao poder de outrem. (In MALMESBURY, Thomas Hobbes de. **Leviatã**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva, São Paulo: Martins Fontes, 2003. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_thomas_hobbes_leviatan.pdf> Acesso em 28 fev 2020. Segunda parte, cap. XVIII.)

³²⁰ COMPARATO, *op. cit.*, p. 197.

³²¹ Para Hobbes, a sociedade não poderia ser dividida em três classes (clero, nobreza e plebeus), mas deve ser considerada como uma massa uniforme reunida em determinado território pela força do poder soberano. (In MALMESBURY, 2003.)

³²² Para Hobbes, a prática religiosa é legítima quando se fundasse na vontade do soberano, assumindo este a função de pontífice máximo. A igreja apenas terá autoridade moral para ensinar e aconselhar, mas não para ordenar algo na vida do cidadão. (In MALMESBURY, *op. cit.*)

produção e distribuição empresarial dos bens³²³, com o objetivo de garantir paz, tranquilidade e liberdade³²⁴ aos cidadãos, garantindo ao Estado o poder absoluto e a exigência do governo de uma obediência absoluta para a proteção dos direitos privados e a consequente promoção dos interesses públicos³²⁵. Por fim, Hobbes compreendia que a lei civil só poderia ser editada pelo soberano absoluto e interpretada por ele, não estando sujeito às leis que edita, assim como sua legitimidade para instituir leis derivaria do fato que ele era aprovado pelo povo, sendo justa a lei que fosse necessária para o povo (garantindo, pois, a satisfação dos interesses públicos)³²⁶.

Para ambos os teóricos, a fidelidade a um regime político era muito mais importante que a fidelidade a uma religião, pois a ordem política garantia a preservação da segurança, da paz e da felicidade humana na vida social. Assim, havia a necessidade de se estabelecer uma ligação irrenunciável e pessoal em face da pessoa designada como soberano, sendo tal vínculo o fundamento do status de cidadão, uma condição necessária e suficiente para o gozo dos direitos da cidadania. Quanto à religião, no entanto, discordavam: para Bodin, seria possível o pluralismo cristão, desde que cada líder reconhecesse a supremacia do rei; enquanto Hobbes defendia a exigência incondicional da existência de apenas uma religião, a do soberano. Porém, ambos consideravam que o fundamento da ética era divino, sendo encarnado na pessoa do rei³²⁷.

Com John Locke, tem-se o reconhecimento de três tipos de leis: a divina, que deriva de Deus; a civil, que deriva do consentimento da maioria da comunidade; e a lei, derivada da reputação diante do que é vício ou virtude no meio social. Em relação a primeira lei, esta estava no âmbito da vida privada, não cabendo ao poder político se pronunciar a respeito disso, instituindo-se a tolerância religiosa com base no direito de se professar livremente cada sujeito a sua convicção religiosa, não estando dentro da competência da autoridade civil velar pelas regras da Igreja (afinal, trata-se de atribuição de chefes religiosos, pois os pecados não atentam contra a paz pública das sociedades, assim como não se pode forçar um súdito a ter a mesma fé do soberano)³²⁸. Quanto à segunda lei, esta se fundamentava diante do fato de que haveria abusos por parte dos governantes quanto ao excesso de poderes a estes dados e, para evitar a

³²³ Para Hobbes, o valor das coisas compradas ou contratadas é medido pelo desejo dos contratantes, de forma que o valor justo é aquele que eles concordam pagar. Isso contraria a ideia da justiça comutativa de Aristóteles. (In MALMESBURY, 2003).

³²⁴ A liberdade do cidadão se daria na vida privada que estivesse orientada por uma lei, pois assim estaria protegida pela força e pelo poder do rei. Dessa forma, a organização estatal existe para garantir aos cidadãos a liberdade, inclusive no comércio. (In COMPARATO, 2006, p. 200).

³²⁵ COMPARATO, op. cit., p. 201.

³²⁶ MALMESBURY, op. cit. Para Comparato, Hobbes teria fundado os princípios do utilitarismo moral e do positivismo jurídico. (COMPARATO, op. cit., p. 203).

³²⁷ COMPARATO, op. cit., p. 185-188.

³²⁸ Ibidem., p. 212-213.

situação de violação dos direitos à vida, à liberdade e posses dos cidadãos³²⁹, somente através de um órgão público e supremo, sagrado e inalterável na sociedade política denominado de Legislativo, composto por cidadãos³³⁰ - Locke propõe a separação dos poderes. O Legislativo corresponderia a um órgão fiduciário em relação ao povo, depositando este a sua confiança naquele, de forma que deteria o poder para demitir ou alterar o Legislativo quando este agisse contrário à sua confiança³³¹. Mas não só elaborar leis. Caberia ao Legislativo determinar como as leis seriam executadas, de forma a preservar a comunidade e seus membros, propondo-se a criação de um Poder Executivo. Por fim, considera que deveria haver um terceiro poder destinado a decidir sobre guerra e paz, celebração de tratados e alianças, vinculado ao Poder Executivo, atuando com base na prudência³³². Assim estavam montadas as bases para o projeto político da república, com a organização da coisa pública ou bem comum.

Esse era o contexto filosófico que buscava integrar direito, religião e moral, mas que também fundamentou a estatização dos feudos e orientou as alterações na tributação.

Na França, no século XIV, a extrema pobreza em razão das guerras constantes afetava a arrecadação, de forma que a administração fiscal nas cidades não tinha condições de arrecadar qualquer valor, havendo a necessidade de uma política fiscal mandatária para combater a pobreza. A situação se agravou diante da Guerra de Cem Anos, da peste negra e outros desastres naturais, resultando na crise na produção de alimentos. Se não havia alimentos para vender ou exportar, também não era possível cobrar tributos sobre as operações de venda e compra, assim como ficava difícil a arrecadação do imposto capitário para o custeio da corte e das guerras³³³. Então, o fisco passou a restituir o tributo arrecadado como forma de mitigar a miséria, haja vista que havia o pagamento das exações fiscais *in natura*³³⁴. Ademais, foram criados institutos que permitiram a circulação de crédito na sociedade, como é o caso dos títulos de crédito, devolvendo a circulação econômica na região de mercadorias e serviços, que seriam tributados posteriormente.

³²⁹ Direitos ligados à própria natureza humana.

³³⁰ COMPARATO, 2006, p. 217.

³³¹ Locke fez uma analogia ao instituto do “trust” do direito inglês, que corresponde ao encargo dado a um sujeito de administrar certos bens em benefício dos que são incapazes de gerir. Caso o “trustee” aja em desconformidade com os interesses dos incapazes, deveria ser destituído de tal encargo. (In COMPARATO, op. cit., p. 218).

³³² COMPARATO, op. cit., p. 218-219.

³³³ Essa situação também se encontrava na Espanha e em Portugal.

³³⁴ Para Zilveti, “embora não isso não tenha sido declarado em textos normativos, o direito ao mínimo existencial pode ser visto nas entrelinhas das regras de arrecadação e restituição e tributos. Além disso, a falta de recursos econômicos levou a sociedade desenvolver institutos jurídicos que, de alguma forma, socorreriam a economia.” (In ZILVETI, 2017, p. 133).

Quanto à administração fiscal, as finanças da França feudal não eram organizadas de um modo geral, de forma que se tinha a criação de impostos conforme a necessidade do momento. Porém, houve uma reforma no século XIV na França que instituiu duas administrações: uma de finanças ordinárias, relacionadas a provimentos reais da época feudal como a cobrança de valores por conta da concessão de uso das terras reais e das minas, e uma de finanças extraordinárias que se pautava na cobrança de valores para contribuir para as despesas do Estado segundo a retórica da necessidade para o bem comum³³⁵.

Diante da administração de finanças extraordinárias, tem-se a instituição de impostos sobre a renda ou sobre o capital (o “taille” não era cobrado do clero e dos nobres), impostos indiretos sobre a exportação e direito de passagem (foraine) e sobre as mercadorias (“aides”), sobre o sal (“gabelle”), a décima para custeio de inventivas bélicas (cobradas de todos, inclusive dos nobres e clérigos)³³⁶. Cabe ressaltar que a instituição de tais impostos ocorria mediante autorização popular das assembleias do Estado, dando uma maior segurança aos súditos, e a administração de finanças extraordinária se tornava cada vez mais importante ao ponto de se estabelecer uma múltipla arrecadação de receitas: coletores cuidariam da arrecadação das “aides”, enquanto os fiscais, designados pelo rei primeiramente, mas posteriormente eleitos pela população para o fim, cobrariam a “gabelle”³³⁷.

Em relação à França do século XV, tem-se a situação de o rei utilizar artifícios para retirar o poder político e fiscal do senhor feudal, realizando a tomada do poder de tributar para si. Dessa forma, o rei criou impostos diretos (capitários, doravante denominados de “fouage”) e aduaneiros, revogando os impostos feudais, mas permitiu que os impostos indiretos e as dívidas tributárias constituídas em momento anterior continuassem sendo cobrados como dantes³³⁸. Assim, eram dois soberanos, cada um com o seu poder e modo de tributar, criando conflitos e sobreposições de exações fiscais em face dos contribuintes, mas não da nobreza, dos senhores feudais e clero (que ficaram isentos dos impostos reais). O que se observa é o “delicado movimento real para suprimir poder do senhor feudal, apropriando-se de seu terreno político de modo gradual. O movimento de concentração do poder teve a tributação como instrumento”³³⁹.

Mas também se observa a retomada do poder dos senhores feudais por meio da criação de uma guarda real em substituição dos soldados feudais, não havendo o dever de os militares pagarem alguma contribuição para servirem com seus bens pessoais, mas justificando a

³³⁵ BRUGUIÈRE, 1983, p 143.

³³⁶ Ibidem., p. 144.

³³⁷ Ibidem., p. 144.

³³⁸ ELLUL, 1961, p. 139, p. 328.

³³⁹ ZILVETI, 2017, p. 141

instituição de uma arrecadação perene de tributo real. O discurso da segurança nacional por meio da guarda real justificava a criação e cobrança de impostos de forma perene³⁴⁰. Em relação a segurança dos feudos, poderiam ter sua guarda e muros, mas teriam que pagar impostos reais, havendo um certo risco da criação de um poder paralelo e uma possível divisão territorial, mas sem as receitas fiscais que antes lhes pertenciam.

Além disso, a administração e cobrança de impostos indiretos deixaram de ser realizadas pelos fiscais eleitos, rendendo um certo contencioso para o rei, pois os referidos impostos eram impopulares (pois eram sobre o consumo e sobre a circulação de mercadorias). Permaneceu a instituição de impostos pela assembleia popular. Houve a centralização da cobrança de tributos nas mãos do rei. Buscou-se suprimir a cobrança de tributos indiretos, prejudicando o equilíbrio da estrutura do governo francês. O que se vislumbrou, em verdade, foi a utilização da administração fiscal para melhor controlar a arrecadação, sendo aperfeiçoada diante da posição e reação do contribuinte ao excesso fiscal e aos problemas de sobreposição de impostos³⁴¹.

Já no século XVI, na França, o rei buscou retirar o poder de Igreja Católica, bem como reiniciar a cobrança de impostos em face da instituição e realizar o aumento das exações fiscais sem o consentimento do Papa, contrariando o poder eclesiástico³⁴². Mesmo com uma estrutura bem organizada, com regras jurídicas próprias, com fontes de riqueza (dízimo e rendimentos das receitas e patrimônio) e centralização do poder pontifical, o poder da Igreja Católica, dantes considerado como poder paralelo ao do rei, não fora suficiente para impedir as alterações na administração francesa. Diante dessa derrocada, a Igreja levou sua insatisfação para os fiéis, que passaram a reprovar as atitudes do rei, promovendo insurgências e revoltas em todo o território francês. Ademais, foram criadas novas famílias católicas (Jesuítas, Companhia de Jesus, Ordem de São Francisco, Mercedários) para buscar mais fiéis nos continentes americanos que estavam sendo povoados pelos europeus, como forma de expandir seu poder e aumentar as suas fontes de riqueza³⁴³.

O rei passou a nomear pessoas de confiança para gerir o patrimônio real, bem como coletores de impostos para que os valores arrecadados efetivamente fossem para os cofres reais. As províncias e as dioceses mantinham uma arrecadação com estrutura bem desenvolvida, com

³⁴⁰ ARDANT, Gabriel. **Histoire de L' impôt**. Livro I. Paris: Fayard, 1971, p. 238.

³⁴¹ WAGNER, 1973, p. 153.

³⁴² ELLUL, 1961, p. 139, p. 380. A igreja não era tributada e também intervinha em questões internas de alguns reinos europeus, desenvolvendo estruturas relacionadas ao poder de tributar, mas causando conflitos políticos intensos com a realeza. Cabe ressaltar que além do clero, nobres, oficiais de justiça, das finanças e do exército e membros das universidades eram isentos de impostos.

³⁴³ BRUGUIÈRE, 1983, p. 153. Apontam os autores que a Igreja possuía a legitimidade para arrecadar impostos indiretos, assim como o dízimo. A força da Igreja era tanta diante da ameaça da excomunhão, superior a força impositiva de execução forçada do Estado.

assembleias responsáveis por gerir o fisco. Em relação às assembleias³⁴⁴, o consentimento destas passou a ser necessário para a criação e aumento de impostos, de forma que passaram a defender o contribuinte em oposição aos excessos de arrecadação do rei. Tinham como função a organização dos princípios das finanças reais e a imposição de impostos para atender às necessidades dos súditos, bem como a repartição de receitas e organização orçamentária. Eram, portanto, o ponto de interseção entre o rei e o povo, mas que constituía a estrutura da arrecadação do Estado francês sem a interferência da monarquia³⁴⁵. Ou seja, “a burguesia tratou de se impor perante o poder real, com a ficção de Estado na defesa de seus interesses”³⁴⁶, movimento que se tornou cada vez mais forte no século XVII.

Os impostos, por sua vez, deixaram de ser extraordinários, passando a se tornar perenes, aumentando a carga fiscal sobre os súditos, cobrados por uma administração fiscal cada vez mais estruturada³⁴⁷. A necessidade de receita era crescente diante dos direitos dos senhores feudais que passaram a ser também do rei, da unificação do conceito de tesouro do Estado, prestações de serviços notariais, necessidade de imposição do selo real para validade de atos³⁴⁸. Para Zilveti, “todo um aparato burocrático do Estado foi criado, rendendo receitas ordinárias sobre serviços públicos, o que implicou a criação de novos tributos em espécie”³⁴⁹. Dessa forma, a partir do momento em que se passou a desenvolver o conceito de soberania e a concepção moderna de Estado, passou-se a justificar a atuação do Estado em face dos súditos, cobrando tributos para prestação de serviços públicos. Em outras palavras, a soberania absoluta passou a justificar o poder de tributar da realeza, mesmo sem o consentimento do parlamento em caso de emergência³⁵⁰.

A ideia de soberania na França fora desenvolvida por Jean Bodin³⁵¹, contribuindo para a alteração da justificativa da tributação: o consentimento. Dessa forma, a retórica do absolutismo do rei justificava a tributação e a teoria de Estado. No entanto, a aparente harmonia entre o parlamento francês e a monarquia se degradou diante do exercício do poder absoluto dos reis,

³⁴⁴ Havia a Assembleia de Notáveis e os Estados Gerais que formavam a estrutura parlamentar da França, e os Estados Especiais e as Assembleias Gerais para questões fiscais locais. Essas assembleias consentiram quanto a criação de novo tributo instituído pelo rei. Cabe ressaltar que os membros do parlamento não eram isentos de tributos.

³⁴⁵ ELLUL, 1961, p. 139, p. 187 e 393.

³⁴⁶ ZILVETI, 2017, p. 170.

³⁴⁷ Isto levou a uma impopularidade fiscal, pois houve sobreposição dos tributos e desorganização da arrecadação, haja vista a pressão real por receitas

³⁴⁸ BRUGUIÈRE, 1983, p. 221.

³⁴⁹ ZILVETI, op. cit., p. 151.

³⁵⁰ DRASCHKA, Heribert. **Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums**. Heidelberg: Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft mgH, 1982, p. 66.

³⁵¹ Na obra *Les Six Livres de La République*, de 1576, Jean Bodin desenvolveu a teoria sobre soberania do rei, alterando a qualidade do consentimento do povo em face da legitimidade do poder do rei.

com tributos sem igualdade na arrecadação, com isenções arbitrárias, com sobreposição de tributos indiretos (sobre a compra e venda e sobre a movimentação aduaneira), imposto universal³⁵², o “taille”³⁵³, o capitário³⁵⁴ e sobre o sal e sobre as mutações patrimoniais³⁵⁵, e os “emprunts” (empréstimos de natureza fiscal para atender aos gastos crescentes do rei)³⁵⁶. A intenção era que, com esses tributos e com a presença do Estado absolutista, houvesse a diminuição da tensão na relação tributária entre contribuinte e o ente público. Segundo Zilveti, “a arrecadação aprimorada em número de tributos significa que o Estado burguês atingiu seu objetivo de arrecadação. A arrecadação justa, porém, toma por base a eficiência somada à igualdade. [...] O excesso fiscal traz consigo a insegurança, gerando conflito”³⁵⁷.

No século XIV, na Inglaterra, observa-se o aumento da arrecadação de impostos diretos (capitário conforme a posição social, por cabeça, identificando-se a residência fiscal de cada sujeito), para garantir receitas para o custeio das guerras, como é o caso da Guerra dos Cem Anos contra a França. Mas a população inglesa camponesa se revoltou contra tal aumento de cobrança, contestando a ordem do rei e levando-o a destituir o imposto capitário.

Como forma de impedir que os protestos aumentassem, na Inglaterra fora proposta a centralização em contraponto a descentralização da arrecadação tributária, com legalização da autorização da tributação. Isto porque havia a nomeação de coletores de impostos que passaram a fixar a tributação nos diversos condados e vilas, cabendo a eles determinar a porção da contribuição para os custos da realeza, resultando, inclusive, no aumento da receita arrecadada. No entanto, os coletores, enquanto representavam um aumento da arrecadação de forma eficiente, estavam na posse de um instrumento político muito poderoso, levantando-se contra o rei em momento posterior³⁵⁸.

³⁵² Este tributo era cobrado sobre a receita das categorias, os ofícios, a indústria e o comércio. Detinha uma arrecadação completa e desigual, permitindo arbitrariedade dos coletores de impostos e a evasão do lado do contribuinte.

³⁵³ O referido imposto era cobrado nos mesmos termos da sua criação feudal, de forma a garantir a segurança, cobrado para o custeio da guarda real desde o século XVI. O rei Luís XIV chegou a criar vinte e duas classes de contribuintes deste imposto, distinguindo-as pela presunção de riqueza e pelos títulos. A burguesia identificava que a intenção era classificar os nobres e classes dominantes numa classe isenta. (In ELLUL, 1961, p. 139, p. 187).

³⁵⁴ Cobrado para custas extraordinárias, como foi o caso da guerra da liga Augsburgo (1688-1697). No entanto, mesmo após a guerra, o tributo continuou a ser cobrado.

³⁵⁵ O imposto cobrado sobre a mutação patrimonial era cobrado em face das transações patrimoniais, como a doação e as transações imobiliárias.

³⁵⁶ ELLUL, op.cit., 1961, p. 139, p. 187.

³⁵⁷ ZILVETI, 2017, p. 172.

³⁵⁸ HARRIS, 2006, p. 98.

No século XV, identificou-se uma evolução no sistema econômico inglês, o que levou a alterações na arrecadação tributária. Surgiram tributos sobre a construção de edifícios³⁵⁹ e sobre o patrimônio imóvel, sobre os tonéis de vinho, sobre o valor da libra esterlina. Por outro lado, foram instituídos subsídios para exportação de lã e de couro. Cabe ressaltar que nenhum tributo era instituído sem o consentimento do Parlamento, de forma que o poder de estabelecer tributos ia sendo transferido do arbítrio do rei para a vontade do povo³⁶⁰, mas isso não impedia de o Parlamento ser utilizado para atender os interesses de arrecadação dos reis.

A Inglaterra do século XVI ainda continha um sistema de arrecadação tributária feudal, permanecendo assim até o século XVII. O que se observa com predominância é a cobrança de tributo em face da propriedade e da transação da propriedade para os herdeiros. Ademais, identifica-se o tributo capitário, cobrado em face de duques, cavaleiros e pessoas comuns, inclusive os monastérios e hospitais. A arrecadação precisou aumentar e mudar de justificativa: as leis tributárias eram encaminhadas ao parlamento com justificativas sociais, de forte conotação social, principalmente quanto à iminência de guerra, necessidade de reconstrução do território após as batalhas de defesa e para a pacificação interna³⁶¹.

Malgrado o reconhecimento da necessidade de aprovação por parte do parlamento dos tributos criados ou aumentados pelo monarca, o rei Jaime I, do início do século XVII, tinha um relacionamento bem conflituoso com o parlamento em relação a seus objetivos arrecadatórios, impondo o rei retaliações a este³⁶². Afinal, o rei sabia que grande parte dos sujeitos que estavam no parlamento dominavam os portos ingleses, e por isso defendiam seus próprios interesses nas questões tributárias, não representando o contribuinte na contenção do poder de tributar efetivamente³⁶³.

³⁵⁹ JONES, Neil. Estate Planning in Early-Modern England: “Having” in the Statute of Wills 1540. In TILEY, John (Ed.). **The History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012 (227 – 214), p. 228.

³⁶⁰ TAYLER, 1853, p. 9.

³⁶¹ *Ibidem.*, p. 12.

³⁶² Para Zilveti, embora o parlamento como assembleia autorizativa de tributo fosse anterior ao Estado, com a ficção jurídica do Estado, o debate político aumentou. Chegou ao ponto de os membros do parlamento destronarem o rei Carlos I e o matarem, fortalecendo o princípio do “no taxation with ou representation”, impondo o parlamento a sua importância e força diante da posição real de aumento da carga tributária para fins meramente de proteção do Estado. (In ZILVETI, 2017, p. 173 e 175).

³⁶³ DOWELL, 1965, p. 7.

Basicamente, as fontes da monarquia eram os impostos sobre a terra, a atividade aduaneira³⁶⁴, sobre o comércio³⁶⁵, bem como era proveniente da venda de títulos da nobreza e exploração das colônias³⁶⁶ e o capitário³⁶⁷. Como em toda monarquia, os ricos e senhores de terras eram isentos dos tributos, haja vista sua ligação com a política, restando aos pobres suportar a maior parte da carga tributária. Como o rei inglês encontrava dificuldade com a aprovação dos tributos para financiamento da atividade real, desenvolvia outras fontes, como o monopólio de atividade³⁶⁸.

Por conta da tributação em aumento desarrazoável, da ineficiência da arrecadação e do conflito entre o parlamento e a corte, foram constantes as rebeliões sociais, levando à guerra civil na Inglaterra³⁶⁹. No início do século XVII, o rei Carlos I dissolveu o parlamento inglês, expandiu seu poder pessoal no governo e assumiu uma postura simpática ao catolicismo, assim como elevou os impostos sem aprovação do parlamento, introduziu monopólios e realizou a alienação de cargos públicos e instituição de comissões reais de inquérito para extorquir dinheiro de membros ricos do governo sob a acusação de corrupção pessoal. Por conta desta situação, os ingleses foram às ruas e contestaram o poder de tributar, permitindo que houvesse alterações na tributação inglesa em respeito ao contribuinte, instaurou-se a guerra civil inglesa em 1641³⁷⁰. Concluiu Zilveti que “a guerra é causa da tributação mesmo quando tributo foi causa do conflito. Essa lógica circular se explica pelo caráter expropriatório da tributação”³⁷¹. Diante desse cenário, o Parlamento obteve apoio da população inglesa e venceu a guerra e assumiu um papel central na estruturação de um sistema tributário inglês, com supedâneo no

³⁶⁴ Havia imposto sobre a atividade aduaneira existente entre os Estados soberanos diversos, bem como sobre a atividade aduaneira interna, especificamente sobre a atividade de consumo ou circulação de mercadorias. No entanto, havia dificuldades na arrecadação deste tributo, de forma que se tornou obsoleto, sem eficiência. Cabe ressaltar que fora imposta uma tributação seletiva sobre determinados produtos, mas outros tiveram um aumento no valor devido para compensar as perdas de arrecadação com incentivos fiscais (In DOWELL, 1965, p. 9.)

³⁶⁵ Thomas Hobbes tratou do tributo sobre o consumo como corolário das doutrinas da igualdade e da universalidade da tributação, premiando a extravagância e desestimulando a poupança. A igualdade não dependeria de igualar os ricos, mas de equalizar o ônus que todo homem deve suportar para gozo do bem estar em seu benefício, havendo uma ideia de retribuição. Ademais, como todos consomem, este não seria um tributo de fácil evasão (In SELIGMAN, Edwin. **The shifting and incidence of taxation**. Londres: Macmillan & CO. Ltd., 1902, p. 12).

³⁶⁶ TAYLER, 1853, p. 15.

³⁶⁷ Existia ainda o "poll tax", cobrado em face de todos os contribuintes, mas com nova justificativa: os homens deveriam contribuir com esse tributo na proporção de seu interesse em preservar a paz de acordo com seu estado de riqueza. (In SIMS, Jeremy. *The Pool Taxes in Later Seventeenth Century England*. In TILEY, John (ed). **Studies in the History of Tax Law**. Oxford, Portland, Oregon: Hart. 2012, v. 4 (121 -138) p. 124.)

³⁶⁸ KENNEDY, William. **English Taxation**. 1640-1799 – an essay on policy and opinion. Londres: Frank Cass & Co. Ltd. 1964, p. 20.

³⁶⁹ A Guerra Civil Inglesa, que aconteceu durante a Revolução Inglesa, foi uma guerra civil entre os partidários do rei Carlos I da Inglaterra e do Parlamento, liderado por Oliver Cromwell.[2] Começou em 1642 e acabou com a condenação à morte de Carlos I em 1649.

³⁷⁰ FUKUYAMA, 2013, p. 449-450.

³⁷¹ ZILVETI, 2017, p. 174.

princípio do “no taxation with our representation”, combatendo a tributação expropriatória e os gastos públicos injustificados. O parlamento estabeleceu o Protetorado de Oliver Cromwell até 1660, quando foi restabelecido o herdeiro de Carlos I ao trono, e realizou reformas governamentais.

No final do século XVII, criou-se o Tesouro para segmentar a receita tributária arrecadada para custear os gastos da corte real e os gastos do Estado, separando-se patrimonialmente a realza e o Estado, combatendo-se a corrupção no governo. Além dos impostos existentes, por conta da ficção jurídica e da separação das receitas e gastos, passou-se a cobrar valores pelos serviços públicos prestados à população – aí então tem-se a nova justificativa para arrecadação tributária³⁷².

Malgrado a guerra civil inglesa, a disputa entre a monarquia e o Parlamento inglês terminou na Revolução Gloriosa. O rei Jaime II buscou aumentar o tamanho das forças armadas inglesas com oficiais católicos, levando a uma suspeita de instaurar um golpe na Inglaterra e destituir o parlamento para obter o poder absoluto. No entanto, o rei foi deposto, sendo posto o rei Guilherme III em seu lugar, e o Parlamento estabeleceu o princípio de que o rei não poderia formar um exército e criar novos impostos sem o consentimento do parlamento e não poderia transgredir uma lei que definia direitos dos ingleses. Opina Fukuyama sobre a Revolução Gloriosa na Inglaterra quanto à questão tributária:

Uma das mais importantes realizações da Revolução Gloriosa foi tornar legítima a tributação porque, daí em diante, seria claramente baseada no consentimento. [...] Povos democráticos nem sempre resistem a impostos elevados, desde que pensem que são necessários para um propósito público importante, como a defesa da nação. Mas não gostam de impostos cobrados de forma ilegal, ou de recursos públicos desperdiçados ou usados para fins corruptos³⁷³.

Na Alemanha, identifica-se um Estado fiscal no final do século XIV, com impostos diretos e indiretos, arrecadados para custear as despesas do reino³⁷⁴. Havia uma demanda de arrecadação para custear a estrutura real, e a ideia de Estado se mostrou importante. Ademais, houve a separação da imagem do rei e a autoridade fiscal, auxiliando o contribuinte quanto ao convencimento sobre a arrecadação, mesmo que não se identificasse justiça ou igualdade na tributação. Em verdade, a arrecadação alemã funcionava de forma semelhante à inglesa, mas com distintas nomeações dos tributos, havendo impostos indiretos lançados por autoridades fiscais (reis, bispos e senhores feudais) em face do comércio aduaneiro, assim como havia

³⁷² KENNEDY, 1964, p 31.

³⁷³ FUKUYAMA, 2013, p. 453.

³⁷⁴ WAGNER, 1973, p. 27.

contribuições autorizativas dos mercados (de bebidas, vinho, cerveja, milho) denominados de “Ungled”, “Zise” ou “Akzise”³⁷⁵. Havia impostos diretos cobrados na Alemanha, como o imposto de capitação, em face do patrimônio e a renda produzida pelos súditos³⁷⁶. Com a criação de impostos, muitas vezes sobrepostos, bem como o aumento e as mudanças repentinas, efeitos econômicos sobre os consumidores, a população se revoltou.

No século XV, observa-se na Alemanha o imposto direto sobre bem-estar real (“Reichsteuer”) cobrado na forma de imposto capitário, para garantir a satisfação das necessidades de receitas em função de guerras.

Já no século XVI, também para custear os gastos militares, criou-se o imposto real aduaneiro, posto que os direitos aduaneiros eram de exclusividade real, incidindo sobre os bens que transitavam e adentravam ao território prussiano. No entanto, como forma de controlar a impopularidade dos impostos, o rei Carlos V isentou do imposto indireto real aduaneiro os bens de primeira necessidade, como queijo, sal, vinho e cerveja³⁷⁷. Em alguns estados alemães, no entanto, noticia-se um tributo simplificado (“Quatitätslandsteuer”), que incidia de forma direta sobre a combinação da renda, patrimônio e captação, bem como havia a cobrança de um dízimo, que pelas suas características, considera-se mais uma exação que verdadeiramente um tributo³⁷⁸. Esse panorama permite identificar um sistema dual quanto ao poder de tributar: os reis e os coletores exerciam o poder de tributar, gerando incerteza quanto a soberania fiscal³⁷⁹.

Na Alemanha do século XVII houve uma especialização e aprimoramento dos tributos arrecadados. O tributo sobre a terra passava a alcançar a riqueza gerada em distintos momentos da produção terra, o imposto sobre o consumo passou a incidir sobre produtos específicos, permanecendo as contribuições autorizativas do comércio³⁸⁰. Não se vislumbrava a unidade dos territórios, impedindo o desenvolvimento de um sistema ou de uma arrecadação fiscal centralizada.

O que se observa nos reinos europeus é a diminuição das riquezas presentes nos cofres reais por conta das guerras e da crise econômica, haja vista o esgotamento das fontes de riqueza

³⁷⁵ WAGNER, 1973, p. 61.

³⁷⁶ Para Zilveti, essa tributação guarda uma relação com a capacidade contributiva do contribuinte e seguia o princípio da proporcionalidade. Embora o sistema de tributação capiária não efetivasse o princípio da igualdade, a mensuração capitária representava um indício de respeito à capacidade contributiva. (In ZILVETI, 2017, p. 135).

³⁷⁷ WAGNER, op. cit., 1973, p. 83.

³⁷⁸ Ibidem, p. 83

³⁷⁹ MORAW, Peter. Der “Gemeine Pfennig” – Neue Steuern und die Einheit des REiches im 15 und 16. Jahrhundert. In SCHULTZ, Uwe (coor). **Mit dem Zehnten fing es an** – Ein Kulturgeschichte der Steuer. Francoforte no Meno: C. H. Beck, 1986. (131 – 142), p. 142.

³⁸⁰ DRASCHKA, 1982, p. 66.

mesmo com o aumento da arrecadação tributária. A tributação in natura sofreu baixas, levando a imposição da monetização da arrecadação e o aparecimento do crédito fiscal a favor do rei.

Porém, a situação se alterou diante das aventuras em alto mar iniciadas por Portugal e Espanha, seguidos por Holanda, Inglaterra e França, permitindo que os tesouros e mercadorias dos continentes dominados alterassem a posição econômica da Europa. Além disso, houve o desenvolvimento de inovações industriais na Alemanha e na Inglaterra, provocando um aumento do índice de natalidade e da expansão territorial além-mar (sem as custosas guerras para expansão territorial dentro do continente europeu). Surgiram os elementos para que os reis pudessem justificar a tributação para as necessidades financeiras do reino, elevando a arrecadação tributária mediante o desenvolvimento de administração fiscal³⁸¹. Por fim, contribuíram para o aumento da arrecadação tributária na Europa a retomada da península Ibérica com a expulsão dos islâmicos, mas os que permaneceram foram tributados por um imposto capitário e sobre o patrimônio, bem como seus direitos aduaneiros e autorização para comércio eram cobrados em dobro³⁸².

O absolutismo que prevaleceu na Europa nos séculos XVII e XVIII manteve a tributação existente desde a época feudal sem muitas modificações quanto aos tributos em espécie. Em contrapartida, observa-se a mudança quanto a legitimidade do poder de tributar: devia haver a participação dos homens livres em assembleia para ratificar a posição e decisão do rei quanto à instituição ou aumento de um tributo³⁸³. Com a construção dos Estados centralizados e fortes, que afirmavam a soberania em todo o seu território, influenciados pelas teorias de Maquiavel e de Hobbes, ao longo do fim da Idade Média, bem como o desenvolvimento das leis para limitar o poder dos soberanos pautadas na concordância dos súditos, surge o Estado Fiscal:

O Estado domínio se transformaria em Estado fiscal, no qual as receitas da monarquia provinham não só do domínio do rei, mas também de sua capacidade de tributar todo o seu território. A administração deste sistema exigiu a criação de burocracias estatais muito maiores, a começar por chancelarias e ministérios das finanças para controlar a cobrança e o desembolso das rendas. A autonomia dos senhores locais foi severamente diminuída. Agora eles deviam impostos em vez de serviços e o governo central rompeu seus relacionamentos tradicionais com os camponeses, taxando estes diretamente. [...] E os estados começaram a penetrar muito mais em suas sociedades, reduzindo número de dialetos locais em favor daquele usado na corte, uniformizando

³⁸¹ BRUGUIÈRE, 1983, p. 162.

³⁸² PAUSCH; PAUSCH, p. 74.

³⁸³ A necessidade de um parlamento para impedir a instituição de tributos se mostra veemente diante da criatividade dos reis que desejam cobrar valores fiscais sobre o casamento, sobre a negativa de se cortar a barba por exemplo (In SCHMÖLDERS, Günter. Bart und Hochzeit, Fenster und Pelze – Kein Ende der Steuerbelastung in Sich – Kuriosa der Steuergeschichte. In: SCHULTZ, Uwe (coord). **Mit dem Zehnten fing es an** – Ein Kulturgeschichte der Steuer. Francoforte no Meno: C. H. Beck, 1986, (243 – 256), p. 246.)

costumes sociais e criando padrões legais e comerciais comuns sobre jurisdições cada vez maiores³⁸⁴.

Porém, a construção dos Estados que Fukuyama acima trata não oferecia muito além da ordem pública básica e justiça, sendo a maior parte dos valores arrecadados destinados para as guerras que objetivavam aumentar o território dos Estados³⁸⁵. O referido aumento se dava para que os monarcas majorassem a sua base de receitas e garantissem a administração uniforme no território, impedindo revoltas e resistência das classes. Ainda, porém, não se questionava a respeito da teoria das finanças e dos tributos, nem mesmo teoria sobre a obrigação tributária³⁸⁶.

No Brasil, houve a ação colonizadora no século XVI até o século XIX por parte de Portugal, com estrutura de arrecadação fiscal rudimentar, mas efetiva³⁸⁷.

Primeiramente se buscou cobrar tributo sobre o comércio naturista que se desenvolveu no litoral da colônia portuguesa, pagando-se a exação fiscal com produtos in natura, afinal o dinheiro não circulava. A deficiência monetária prejudicava qualquer tentativa de desenvolvimento do comércio mais sofisticado na colônia, favorecendo o contrabando³⁸⁸, mas não impedia que houvesse o início da exploração mineral, extrativista e mediante a agricultura.

Identificam-se isenções e incentivos fiscais para a construção e navios, isenção para a propriedade urbana e rural e o capital, mas havia a tributação sobre a doação de capitâneas (demonstrando a tributação sobre o patrimônio), sobre o consumo, importação e sobre a exportação, considerados como impostos sobre a circulação de valores comerciais, tráfego de navios nos rios, sobre a mineração (quintos), sobre a produção da terra e os frutos do mar (dízimo), tributos extraordinários cobrados para cobrir as necessidades orçamentárias (finta e derrama), capitário (cobrado sobre a conversão do índio em escravo)³⁸⁹. Diante dessas exações e das distribuições da receita arrecadada, havia a tributação assimétrica e feudal, pois transposta a ideia da tributação que se instituiu em Portugal. Ou seja, os tributos eram cobrados para custear os gastos do rei português, manutenção dos senhores das capitâneas e da igreja³⁹⁰.

³⁸⁴ FUKUYAMA, 2013, p 361-362.

³⁸⁵ Ibidem, p. 363-364.

³⁸⁶ WAGNER, 1973, p. 68.

³⁸⁷ Não se pode afirmar que existia tributação no período anterior à chegada dos colonizadores no Brasil, pois sequer dispunham de um modelo de agregação social aproveitável pelo governo português. Diferentemente ocorreu com a América hispânica, pois os espanhóis encontraram povos desenvolvidos socialmente, com sistema de governo e arrecadação de tributos. (In CHAZAN, Sara Bialostosky de. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. Coordenação de Rubens Limongi França. São Paulo: Saraiva, 1977, Verbete Tributo (direito asteca), p. 255).

³⁸⁸ PRADO, Paulo. **Retrato do Brasil: ensaio sobre a tristeza brasileira**. Oficinas Gráficas Duprat-Mayença (reunidas): São Paulo: 2006, p. 49.

³⁸⁹ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. História tributária do Brasil. **Revista do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro**. T. 78, 1915, parte I, p. 11.

³⁹⁰ Relata Ivone Rotta que o foral português real determinava que ao rei cabia o monopólio sobre o pau-brasil, drogas e especiarias, o quinto sobre metais e pedras preciosas, a dízima sobre o pescado e produção agrícola e manufatureira, pertencendo ao rei também os valores cobrados sobre as aduanas e as sisa cobrada em caso de

No entanto, não havia uma tributação uniforme nas colônias, por falta de legislação aplicável a toda a colônia, com legislação portuguesa aplicável, mas também cabendo a cada município criar os impostos sem a interferência da metrópole, conforme a ordem do foral das capitanias hereditárias³⁹¹.

Cada capitania possuía um foral com as regras tributárias, sendo inclusive determinado que os donatários seriam os agentes fiscais, responsáveis pela arrecadação tributária e repasse para a corte portuguesa³⁹². De fato, havia um contrato entre o donatário e o governo português: cabia ao donatário explorar a terra colonizada, sob a condição de pagamento de tributos ao rei português. No entanto, havia uma desorganização na arrecadação dos tributos pelos donatários, de forma que a coroa portuguesa decidiu centralizar a administração política e fiscal, razão pela qual enviou funcionários da Fazenda de Portugal³⁹³ para regulamentar a tributação e a tarefa dos provedores da fazenda, orientando os donatários quanto a atividade de arrecadação e prestação de contas³⁹⁴.

Já no século XVII, assiste-se a guerras, abusos do Fisco e do clero, epidemias de fome e o desbravamento territorial no Brasil na busca do ouro. Por outro lado, cresciam os gastos públicos de Portugal e a necessidade de aumentar a arrecadação tributária em face da colônia. Houve a criação da décima secular (também chamada de décima urbana), que incidia sobre as rendas (das fazendas, juros, salários e demais rendimentos) de todas as pessoas, independentemente de sua condição social³⁹⁵, também a décima cedular que incidia sobre o consumo (incidindo sobre o açúcar, algodão, tabaco, nabos, carne verde e aguardente), e o quinto fora cobrado de forma desequilibrada sobre a mineração incipiente na colônia³⁹⁶.

conversão de índio em escravo. Aos donatários ou governadores das capitanias cabiam os direitos exclusivos de exploração dos engenhos, além dos direitos de passagem sobre os rios sob seu domínio, bem como os valores provenientes do quinto incidente na extração do pau-brasil, especiarias e produtos localizados em seus domínios territoriais, da dízima sobre o quinto incidente sobre os metais e pedras preciosas, meia dízima sobre o pescado além da redizima sobre todas as rendas da Coroa. Para a Igreja restava o dízimo sobre todas as rendas. (In PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999, p. 29.)

³⁹¹ CASTRO, 1915, p. 11. Previa-se a tributação pautada na dízima sobre as mercadorias que viessem ou saíssem do Brasil, conforme o foral (legislação) de cada capitania, cabendo a esta a receita proveniente da arrecadação destes tributos.

³⁹² COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. In FERRAZ, Roberto. (coord). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, (43-101), p. 44.

³⁹³ Os referidos funcionários eram obrigados a prestar garantias de patrimônio pessoal para satisfazer os prejuízos de suas atividades.

³⁹⁴ AMED, José Fernando; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000, p. 49.

³⁹⁵ ANDRADE PINTO, Caetano José de. **Imposto de rendas geraes do império do brasil**. Guaratinguetá: Typologia do Democrata, 1870, p 160.

³⁹⁶ SIDOU, J. M. Othon. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. Coordenação de Rubens Limongi França. São Paulo: Saraiva, 1977. Verbete Tributos (Brasil Colônia), p 262.

Cabe ressaltar que a arrecadação estava centralizada na figura do rei, permitindo as cartas régias a desobediência civil ao governador da capitania em caso de ilegalidade e, na insistência deste, cumprir mediante comunicação ao rei do ocorrido. Isso significa que o poder de tributar pertencia ao rei português, cabendo aos governadores da capitania informar as receitas pertencentes à Fazenda Real e a maneira pela qual a arrecadação se procedia e os gastos públicos realizados³⁹⁷. Ainda era rudimentar e feudal a tributação no Brasil, se comparada em face da tributação desenvolvida na Europa no mesmo período.

2.5 MUNDO MODERNO, CODIFICAÇÃO E TRIBUTAÇÃO NO SÉCULO XVIII

No século XVIII, a Europa passou por uma grande mudança na concepção de Estado e legitimidade do poder do rei ou do governante. Assim também ocorreu com a tributação, pois teve que se adequar às novas tendências e ideologias presentes naquele momento. Defendeu-se que ninguém seria isento da obrigação de pagar tributo, haja vista receberem a proteção do Estado, mas respeitando a condição econômica de cada sujeito em atenção à justiça social³⁹⁸.

Considerando que o Estado moderno surge por conta das influências filosóficas do período da baixa Idade Média, durante a criação do referido Estado e sua consolidação, surgiram teorias que o combatiam nas estruturas burocráticas e institucionais em que se encontravam. Jean-Jacques Rousseau considerava o centro de referência ética a vontade geral da comunidade, sendo esta a própria legitimadora da ordem política e a garantia da sua estabilidade e segurança, sustentava a bondade intrínseca do homem e condenava o progresso material e artístico promovido pela burguesia, pois tal progresso levava disputas entre as nações³⁹⁹.

Rousseau aceitava a ideia do pacto fundador da sociedade política, mas que precisava de uma reestruturação dos costumes originais e das virtudes (Roma e Esparta) que foram corrompidos pela civilização moderna que criou a desigualdade entre os homens. A regeneração se daria mediante o apontamento do critério absoluto de moralidade, restabelecendo-se a bondade original do homem com a educação (ao Estado caberia a promoção da educação dos sujeitos para a vida política, para o desenvolvimento harmônico das qualidades humanas,

³⁹⁷ CASTRO, 1915, p. 15.

³⁹⁸ GOUSMETT, Michael. A Short History of the Charitable Purpose Exemption from Income Tax of 1799. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, 125-176, p 137.

³⁹⁹ COMPARATO, 2006, p. 231.

instrução teórica e moralidade⁴⁰⁰, tornando o educando consciente de sua liberdade e da condição de igualdade⁴⁰¹ perante os demais) e refundação da sociedade civil (tendo em vista que o motor da atividade política era o desejo de conquistar e exercer o poder, avaliava que o pacto fundador e a soberania da vontade geral seriam os pilares da nova estrutura da sociedade)⁴⁰². O Estado, malgrado formado pelo contrato social entre os sujeitos que alienaram seus direitos a um soberano, seria conduzido e governado por um sujeito escolhido pela vontade geral da comunidade. Em outras palavras, o governante seria um intermediário entre os súditos e o soberano, encarregado de executar as leis e de manter a liberdade, tanto civil como política – o soberano, por sua vez, é o próprio povo, que também é súdito⁴⁰³.

Dessa forma, contrária à ideia de Hobbes (segundo a qual o soberano seria um sujeito situado acima e fora da sociedade civil), pois Rousseau defendia a igualdade de posição jurídica (cada membro correspondia a uma parte do indivisível todo) para garantir a liberdade dentro do Estado para afiançar a legitimidade da decisão da vontade geral (que visaria a supremacia do interesse público sobre o privado, com base no supremo princípio da razão ética⁴⁰⁴). Ora, a liberdade e a igualdade defendidas por Rousseau são a liberdade civil e a igualdade civil: a liberdade civil submete-se a vontade geral, sendo ela decorrência da igualdade de base, estabelecida entre os cidadãos no pacto fundador (são iguais por convenção e de direito), impedindo-se que haja a relação de dominação e sujeição entre eles⁴⁰⁵.

A vontade geral, segundo Rousseau, expressava-se na lei, sendo esta a manifestação da razão ao identificar os usos e costumes fortalecidos pela tradição quanto ao bem comum. A lei única garantiria a liberdade dos sujeitos⁴⁰⁶, não seria considerada injusta pois elaborada pelos

⁴⁰⁰ “O bom, o justo ou o moralmente digno, com efeito, não se apreendem apenas pelo raciocínio, mas, sobretudo, por uma empatia do sujeito que julga com as ações por ele julgadas. [...] Essa necessária educação dos sentimentos insere-se no quadro de um trabalho pedagógico mais amplo, cujo objetivo é incutir no educando o hábito de discernir e julgar, sem aceitação passiva da autoridade alheia. [...] O caldo de cultura ideal para o desenvolvimento dos regimes políticos autoritários e inescrupulosos, que inculcam no povo a ideia de que os grupos dominantes têm um direito natural a mandar e todos os demais seres humanos uma disposição inata para a obedecer, é a desigualdade estrutural da sociedade. Contra a desigualdade, o melhor remédio é e será, sempre a educação.” (In COMPARATO, 2006, p. 244).

⁴⁰¹ Sugere Comparato que estariam formados os ideais da Revolução Francesa. (In COMPARATO, op. cit., p. 243).

⁴⁰² COMPARATO, op. cit., p. 240-246.

⁴⁰³ *Ibidem.*, p. 261.

⁴⁰⁴ O supremo princípio da razão ética garante a qualidade das decisões da vontade geral, sendo formulado pelo conjunto das virtudes cívicas, sempre reto e tendente à utilidade pública.

⁴⁰⁵ COMPARATO, op. cit., p. 254-255.

⁴⁰⁶ “As pessoas livres quando obedecem às Leis e não quando obedecem a um homem, porque neste último caso obedecem à vontade alheia, enquanto que, ao obedecer à Lei, obedecem tão-só à vontade pública, que é tão minha quanto de qualquer outro. [...] Nenhuma lei autêntica pode ser injusta, pois ninguém é injusto contra si mesmo.” (In COMPARATO, op. cit., p. 258).

sujeitos⁴⁰⁷. Já que o povo é soberano e súdito, também edita as leis a que deve obedecer, desde que exprima um mandamento da vontade geral. Porém, a execução das leis não cabe ao povo, mas sim ao governo (os comissários),

Rousseau defendia a instituição da religião cívica como forma de garantir a unidade ética de origem num Estado. Para ele, a religião possuía a parte de dogmas, que se subdivide em princípios dos deveres e princípios da fé, e a parte da moral (o bem público, a justiça, a obediência às leis naturais e positivas, as virtudes sociais e todos os deveres do homem e do cidadão) pertence ao governo. A intenção era delimitar a atuação da Igreja Católica e do governo, protegendo o patrimônio moral do povo, cristalizado por costumes e uso, podendo, inclusive, o governo banir qualquer sentimento que fosse contrário ao vínculo social⁴⁰⁸.

Por conta da acomodação política dos interesses da burguesia, Rousseau apontava que havia influência dos interesses privados nos negócios públicos, corrompendo-se os legisladores. Defendia a propriedade como um direito do cidadão, pois considerava a propriedade como uma condição vital de subsistência do indivíduo e sua família, combatendo, todavia, a propriedade como um poder de se agir com supremacia sobre outrem (servo ou assalariado), pois contraria a liberdade do cidadão explorado⁴⁰⁹. Por isso defendia que o governo, fundado no contrato social⁴¹⁰, prevenisse a extrema desigualdade de fortunas com vistas a assegurar os interesses públicos diante do interesse privado que crescia em razão da nova estrutura social que se apresentava à época.

Porém, suas ideias serviram para a burguesia justificar a supressão dos antigos privilégios estamentais, bem como para implantar um regime de igualdade puramente formal dos cidadãos, perante uma lei votada pelos pretensos representantes do povo. Em verdade, sua teoria foi utilizada para consagrar o interesse e a vontade particular da classe burguesa, juntamente com as bases teóricas do sistema capitalista, no contexto de uma visão utilitária da vida social, afastando-se os preceitos éticos das leis que regem a atividade econômica⁴¹¹. Três autores devem ser citados como conformadores do modelo da vida econômica livre das injunções morais e religiosas, fugindo da esfera da autonomia individual e voluntarismo: Bernard Mandeville, David Hume e Adam Smith.

⁴⁰⁷ O povo tem legitimidade, sim, para dar leis a si próprio. Mas essa legitimidade é exclusiva e indelegável. O poder legislativo é inerente à soberania, e esta, submetida ao direito dos mandamentos da vontade geral, é inalienável. A soberania é o exercício da vontade geral, o Soberano é um ser coletivo, e o poder soberano pode ser transferido, mas não a vontade geral. Os deputados do povo não são seus representantes, mas são seus comissários (COMPARATO, 2006, p. 260).

⁴⁰⁸ COMPARATO, op. cit., p. 266.

⁴⁰⁹ Ibidem., p. 237.

⁴¹⁰ Justificativa da relação política, segundo Comparato (COMPARATO, op. cit., p. 247).

⁴¹¹ COMPARATO, op. cit., p. 269.

O primeiro considerava a separação completa entre ética e economia, pois esta regia-se por leis da natureza e não por princípios ideais. Cabia ao Estado gerenciar a sociedade e a riqueza nacional, estimulando a atividade econômica com estímulos fiscais e ausência de regulamentação, enquanto ao homem cabia desenvolver a atividade econômica⁴¹². Sobre a moral, Mandeville frisou que os costumes tradicionais eram brutos e ignorantes, mas que se aperfeiçoaram com o progresso das ciências e das artes, promovendo a prosperidade das nações⁴¹³.

Davi Hume, por sua vez, considerava o egoísmo e o altruísmo como princípios naturais do ser humano, dando a justificativa necessária para Adam Smith do predomínio da razão de mercado na vida sociopolítica. Hume propagava que a razão é pura descoberta da verdade e da falsidade, baseando-se no empirismo; enquanto a ética se identifica diante da descoberta dos princípios que representam os componentes elementares da natureza humana. Tais princípios são as paixões e os sentimentos, a benevolência e o egoísmo, enquanto a razão serve como instrumento para que os objetivos dos princípios sejam alcançados, para que os interesses da humanidade sejam realizados, para que haja a maior felicidade possível, para que se crie normas que garantem justiça. Dessa forma, os homens identificariam a utilidade de uma conduta para si e reconheceriam a utilidade pública de uma conduta como algo agradável ao geral. Por isso, o fim do Estado é garantir a segurança aos seus cidadãos para que estes possam obter a sua felicidade, contrariando a tese de Locke quanto ao consentimento dos governados como legitimador do governo⁴¹⁴.

Como utilitarista proeminente do século XVIII cita-se também o Jeremy Bentham, para o qual o valor ético de uma conduta humana seria analisado mediante a utilidade de seus resultados: a precedência do bem-estar geral sobre o bem-estar do indivíduo⁴¹⁵. Assim as normas de um Estado deveriam ter como objetivo a felicidade para o maior número possível de indivíduos, permitindo-se que a felicidade de alguns fosse sacrificada em favor da maioria. A justiça, por sua vez, seria instrumento para se alcançar a felicidade, de forma que a lei justa é aquela que permite atingir um máximo de felicidade, enquanto a lei injusta seria norma que originasse consequências negativas ao meio social. Assim, havia a necessidade de codificar as

⁴¹² COMPARATO, 2006, p. 274-277.

⁴¹³ Ibidem., p. 282.

⁴¹⁴ Ibidem., p. 279-281. HUME, David. **Tratado da natureza humana**: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio aos assuntos morais. Trad. Débora Danowski. 2ª ed. São Paulo: UNESP, 2009.

⁴¹⁵ HELFERICH, Christoph. **História da filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 440.

leis com termos claros e de forma sistemática⁴¹⁶, mas também realizar a interpretação da lei para alcançar felicidade, produzindo efeitos bons⁴¹⁷.

Adam Smith não aceitava a redução da moral ao domínio dos puros fatos, não concebia a vida econômica apartada das forças da natureza e não admitia que houvesse regulamentação artificial do mercado pelo governo (sendo influenciado pelos fisiocratas encabeçados por François Quesnay), pois aquele seria regulado por uma lei natural. Já que a lei natural pode ser física, sendo esta o curso regular de todo evento físico, ou moral, que direciona a ação humana segundo a ordem física mais vantajosa para o gênero humano, então a livre concorrência a não intervenção do governo no mercado permitiria que este seguisse a ordem natural e mais favorável aos seres humanos. Assim, o dever principal do governo era trabalhar com o fim de alcançar a prosperidade econômica da nação, pois a felicidade humana dependia da prosperidade econômica⁴¹⁸.

Quanto à ética, tinha a convicção de que os homens eram egoístas e era o egoísmo que consistia no impulso primário das ações humanas, mas possuíam no seu interior princípios que os fariam pensar no outro homem e se interessar pelos seus desejos, isto é, a simpatia, assim como a razão e a consciência do homem, o grande juiz e árbitro de nossa conduta”, ou seja, a única via de cooperação pacífica e frutuosa entre os homens consiste em que cada um apele ao egoísmo racional do outro. Se o egoísmo leva o sujeito a buscar o mais vantajoso para si, necessariamente haveria a escolha mais vantajosa também para a sociedade – e tem-se, pois, o equilíbrio natural dos egoísmos individuais. Por isso o Estado deve existir para garantir a segurança da propriedade e o seu gozo⁴¹⁹.

Por outro lado, Kant combateu o empirismo, pois os sentidos podem transmitir uma imagem deformada ou incompleta das coisas por eles apreendidas, cabendo apenas a razão ser o fundamento do conhecimento, dando origem a epistemologia (uma análise do conhecimento)⁴²⁰. Em relação a ética, o pensamento ético tem como objeto descobrir os princípios ou leis objetivas do agir humano, cujas características são: universais (vigoram para todos os homens), absolutos (não comportam exceções), e formais (existem como fórmulas de dever-ser, devendo ser obedecidos pois são conformes à razão). Ademais, identifica postulados

⁴¹⁶ Bentham estava criticando o sistema do common law.

⁴¹⁷ DELGADO, Mário Luiz. **Codificação, descodificação e recodificação do direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 56-61.

⁴¹⁸ COMPARATO, 2006, p. 281-283. SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda, 1996.

⁴¹⁹ SMITH, 1996.

⁴²⁰ KANT, Emmanuel. **Crítica da Razão Pura**. Tradução: J. Rodrigues de Menege. Edição ACRÓPOLIS Versão para eBook eBooksBrasil.com Fonte Digital: br.egroups.com/group/acropolis/ Acesso em 08 mar 2020.

da moral⁴²¹: a virtude consiste na própria vontade moralmente boa⁴²²; uma ação praticada por dever tira seu valor moral da regra subjetiva de ação pelo sujeito seguida⁴²³; o dever é a necessidade de praticar uma ação por respeito à lei, o que significa que os seres racionais agem mediante a sua representação racional que lhes impõe a uma vontade ou mandamento da razão (e a fórmula do mandamento denomina-se imperativo, que quando categórico, representa a máxima da moralidade)⁴²⁴. Em razão de tais postulados, Kant assemelha-se ao quanto defendido por Rousseau a respeito da liberdade para formação de um Estado:

“Age de forma a tratar a humanidade, não só em tua própria pessoa, mas na pessoa de qualquer outro, ao mesmo tempo como uma finalidade e jamais como um meio.” [...] Ora, se os homens são fins em si mesmos, e não podem ser utilizados como meio para a obtenção de outros fins; se os homens são os únicos seres capazes de viver segundo as leis que eles próprios editam, daí se segue que só os homens têm dignidade; o que significa que eles não têm preço. [...] Tudo se reduz, afinal, a um princípio original que só pode ser encontrado nos seres racionais: a liberdade. Ela representa, como diz Kant, a chave explicativa da autonomia da vontade. Liberdade e capacidade de submissão às leis por eles próprios editadas são uma só coisa⁴²⁵.

Dessa forma, se os sujeitos livres instituem as leis que lhes serão aplicadas, e se a eles se aplica o imperativo categórico, explica-se a presença da ética na legislação. As leis possuem segundo Kant, duas partes: representação de uma ação que deve ser cumprida e representação do motivo de determinação desta ação⁴²⁶. Mas a lei de que trata Kant neste ponto é a lei ética, cuja característica principal é o dever e a motivação interior ao ser humano, enquanto que a lei jurídica admite motivos exteriores e a coação, motivo que não é a lei do dever (interior)⁴²⁷. Em

⁴²¹ KANT, Emmanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes**. Tradução de Antônio Pinto de Carvalho Companhia Editora Nacional. Disponível em: <
http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_kant_metafisica_costumes.pdf> Acesso em 08 mar 2020a. Prefácio.

⁴²² Combate a utilidade dos fins ou das obras ou das consequências, pois a vontade seria a finalidade em si mesma. (In COMPARATO, 2006, p. 292.)

⁴²³ A intenção não é um critério seguro para julgamento moral das ações humanas. A única ação virtuosa é aquela feita em cumprimento puro e simples do dever. É o dever de fato o verdadeiro objeto da lei moral. (In COMPARATO, op. cit., p. 293.)

⁴²⁴ O dever vale, independentemente de ser respeitado pela ação humana ou não. Isso significa que a vontade geral, como princípio supremo da moralidade, vale independentemente da concordância ou aceitação dos homens. O imperativo por sua vez impõe-se de modo hipotético aos sujeitos para se obter algo desejado, a uma finalidade, mas se se impor de forma imediata será considerado como o imperativo categórico. O imperativo categórico é a máxima do princípio da moralidade, pois comanda as máximas ou representações subjetivas do dever, as quais nascem em todas as consciências. (In COMPARATO, op. cit., p. 295-297).

⁴²⁵ COMPARATO, op. cit., p. 297.

⁴²⁶ KANT, 2020a, p. 33.

⁴²⁷ Neste ponto, Comparato critica a posição de Kant, pois “a separação radical entre deveres ou motivos, exteriores ou interiores à consciência do agente, não foi consagrada em nenhum sistema jurídico. Ao contrário, atribui-se sempre ao juiz, no direito contemporâneo, o dever de perquirir os motivos que levaram o agente à ação ou omissão no caso concreto. No direito privado, o abuso do direito é comumente sancionado como um ato ilícito, exatamente em função do motivo ou intenção do agente. No campo do direito público, a figura do desvio de poder [...], inicialmente reconhecida apenas em relação aos agentes do Poder Executivo, tende hoje a espriar-

outras palavras, o Direito corresponderia a uma substância das condições, sob as quais o arbítrio de cada um pode se harmonizar com o arbítrio dos outros, segundo uma lei geral de liberdade⁴²⁸. Cabe ressaltar que, ao se negar a coação em relação aos direitos inerentes aos seres humanos e o dever de proteção a estes, nega-se a qualidade jurídica deles e tem-se a impossibilidade de arguir direitos humanos contra o Estado⁴²⁹.

Quanto à relação da ética com a religião, Kant busca conciliar liberdade, existência de um ser superior e o dever do imperativo categórico. Embora reconheça que não há necessidade de um ser superior existir para que haja o cumprimento do imperativo categórico ou das leis que os próprios homens criaram, ou seja, dispensável a religião como fundamento da vida ética, afirma que há uma ligação entre a finalidade última da existência humana e a religião. Ademais, cria, mediante a justificativa do uso da razão pura, dois postulados sobre a imortalidade da alma e a existência de Deus: a atuação conforme a moralidade é algo inatingível para uma única vida, de forma que há a necessidade se ter um progresso sem fim da alma em busca da vida ética; Deus é o ser que deu origem ao mundo, sendo tal postulado uma necessidade moral, mas não uma necessidade objetiva, afinal o fundamento de toda obrigação geral é na autonomia da razão humana⁴³⁰. Posto, então, o reconhecimento da abstração da razão e da autonomia do homem para tratar de seus direitos, ruindo as teorias que fundamentaram a presença da monarquia num Estado absolutista e justificado pela presença de um ser divino no trono.

A monarquia na França fora questionada ao fim do século XVIII, principalmente quanto à condição divina e absoluta do rei, por conta da influência das teorias de Montesquieu, Voltaire e Rousseau na classe política francesa⁴³¹. À época, buscou-se desenvolver a tributação diante das discussões sobre um novo conceito de Estado e sobre a igualdade. Por conta disso, encerrou-se a tributação com caráter extraordinário, passando a arrecadação ser uma fonte de receita ordinária e regular. Os rendimentos do trabalho, da propriedade rural, do comércio e da indústria receberam tributação diferenciada, enquanto o imposto “taille” foi cobrado a partir de características pessoais dos contribuintes, mediante a instituição de cédulas pré-fixadas pela Fazenda. Inseriram-se também a ideia de graduação proporcional e predeterminada do tributo. Ademais, concedeu-se a autonomia fiscal para as unidades políticas da França em relação ao tributo “taille”, o que prejudicou a unidade do sistema fiscal no estado francês em momento

se para o terreno da legislação e até mesmo do exercício do poder judicial.” (In COMPARATO, Fábio Konder. **Ética**: direito, moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das letras, 2006, p. 299-300).

⁴²⁸ KANT, 2020a, p. 14.

⁴²⁹ COMPARATO, 2006, p. 300.

⁴³⁰ KANT, 2020, p 216 e ss.

⁴³¹ BRUGUIÈRE, 1983, p. 303.

posterior, pois os coletores de impostos ainda praticavam condutas arbitrárias em face dos contribuintes⁴³². Embora se identificasse a presença do arbítrio dos coletores de impostos, a criação de cédulas que fixavam os tributos quanto ao contribuinte e valor a ser cobrado limitava o arbítrio dos coletores de impostos, havendo uma previsibilidade e limitação ao poder de tributar⁴³³.

Mas a efervescência das teorias que brotaram no século das luzes levou a um fim: revolução francesa instaurada. As influências se materializaram na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, declarando-se direitos antes de se instituir uma constituição para o Estado francês. Direitos, inclusive, na ordem tributária:

Art. 13°. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 14°. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração⁴³⁴.

Ademais, permitiu que houvesse o desenvolvimento e promulgação do primeiro código legal, criação de um Estado administrativo moderno com poder de coação para aplicação do código⁴³⁵. Houve também reflexos no aspecto fiscal da seguinte forma:

Sob a perspectiva fiscal, tema que foi gota d'água no processo de ruptura, a declaração de direitos precisava da proclamação de liberdade, da igualdade e da soberania popular. Esse texto representou, afinal, a derrocada do antigo regime, notadamente fundamentado na relação tributária de direito privado. Mais do que romper com a monarquia, o contribuinte precisava de outra relação tributária, que tivesse uma entidade destacada do poder monárquico, o Estado⁴³⁶.

Dessa forma, a relação jurídica tributária passou a ser de direito público primeiramente na França⁴³⁷, havendo dois sujeitos: o contribuinte e o Estado (e não mais o rei). Competia ao estado a soberania fiscal, que devia seguir as regras da declaração de direitos, principalmente

⁴³² ELLUL, Jacques. **Histoire des institutions** – L´XIX siècle. Paris: Presses Universitaires de France, 1961, p. 187.

⁴³³ ZILVETI, 2017, p. 189.

⁴³⁴ DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>> Acesso em 11 mar 2020.

⁴³⁵ FUKUYAMA, Francis. **Ordem e decadência política**: da revolução industrial à globalização da democracia. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. Rio de Janeiro: Rocco, 2018, p. 21-22.

⁴³⁶ ZILVETI, 2017, p. 191.

⁴³⁷ Isto porque nos outros reinos a relação tributária só se alterou para estes mesmos termos em momento posterior.

quanto à capacidade contributiva e a igualdade dos contribuintes. Ademais, fora alterado o sistema de instituição do tributo extraordinário a torto e a direito, que ocorria sem qualquer distinção de competência exclusiva legislativa do rei ou do parlamento, pois o rei e os grupos poderiam instituir regras fiscais (cabendo ao rei a discricionariedade quanto à receita arrecadada para os cofres reais). Mas com a alteração da concepção de tributo extraordinário para receita ordinária, revestindo-se da categoria de imposto, o parlamento precisava aprovar a sua instituição ou aumento – confirmava-se a segurança e a previsibilidade na matéria fiscal⁴³⁸. Além dessas alterações, destaca Zilveti que a Constituição francesa de 1791 trouxe:

A igualdade na tributação, a racionalização dos tributos em relação às receitas, a identidade de tributos em todas as regiões da França, o fim do arbítrio e violência na arrecadação, a anualidade, a supressão do imposto indireto e a pessoalidade do tributo são algumas das disposições constitucionais de maior relevância⁴³⁹.

Esse corolário de regras foi fundamental para a formação do conceito de cidadania como limitador do poder absolutista do Estado fiscal, estabelecendo direitos e obrigações do sujeito passivo em face do Estado. Os cidadãos, então, davam legitimidade à tributação à época, pois só seria legítimo o tributo criado por meio de lei, respeitando-se os direitos políticos daqueles. Legítimo o tributo criado e aprovado em assembleia ou em parlamento. Dessa forma, os direitos feudais e senhoriais, direitos da justiça, o dever de pagar o dízimo à Igreja Católica, os privilégios fiscais, institucionais e jurisdicionais e o tributo indireto foram extintos pelo constituinte francês⁴⁴⁰.

Porém, houve o aumento da complexidade do sistema, com o fim de se ter a tributação da coisa ou do patrimônio⁴⁴¹. Foram criados os tributos sobre o patrimônio (em face das riquezas declaradas pelos cidadãos à administração fazendária local), sobre os móveis (destinado a atingir a renda industrial e privada, primeiramente declaradas pelo contribuinte e posteriormente presumidas pelo fisco) e patente (era um imposto autorizativo da prática comercial, cobrado com base no valor do aluguel do negócio)⁴⁴². Foram criados impostos diretos sobre o patrimônio das classes mais abastadas, incidindo sobre a terra, transferência de

⁴³⁸ OLIVIER-MARTIN, François. *L'Absolutisme Français suivi de Les Parlements Contre L'Absolutisme Traditionnel au XVIII et Siècle*. Paris: 1997, p. 449.

⁴³⁹ ZILVETI, 2017, p.195.

⁴⁴⁰ CROUY CHANEL, Emmanuel de. La citoyenneté fiscale. *Archives de philosophie du droit*. L'impôt. Paris: Dalloz, 2002. T 46 (39-77), p 54.

⁴⁴¹ NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 75-76.

⁴⁴² ELLUL, 1961a, p. 70

bens pessoais e móveis, o negócio e as portas e janelas, sob o argumento de que as coisas poderiam contribuir com o gasto público sem afetar o cidadão e sua sobrevivência⁴⁴³.

No entanto, embora com direitos declarados, os cidadãos não possuíam os instrumentos para efetivá-los no âmbito fiscal, nem mesmo para se discutir se a coisa poderia responder pelo pagamento do tributo ou se para garantir a execução da dívida. Ainda não formulado o Direito Tributário, não havia fundamentos jurídicos sobre a relação jurídica e seu elemento, a obrigação tributária.

Após a declaração de direitos, Napoleão Bonaparte, após tomar o poder dos revolucionários ao fim do século XVIII, aparece como difusor dos ideais e poderio franceses por meio das campanhas militares sobre o território europeu, bem como os jornais franceses, ao relatar o que ocorria na França, levava as influências filosóficas francesas às classes políticas dos Estados europeus⁴⁴⁴, corroborando para os levantes sociais e revolucionários contra as monarquias lá instaladas. Tal situação levou ao retorno da sombra do imposto sobre a renda cobrado para garantir os gastos com guerras tanto em face dos franceses, quanto dos demais sujeitos dos Estados (Prússia, Inglaterra, Áustria) invadidos pelo general francês. Mas não é só: foram instituídos impostos para limitar as liberdades públicas, como a manifestação de ideologia em jornais, bem como suspensos direitos fundamentais, perseguições em face de intelectuais incendiários⁴⁴⁵.

A situação da Inglaterra no início do século XVIII era pautada na tributação com o objetivo de satisfazer as necessidades pessoais dos reis, com cobrança de tributos sobre o consumo em geral⁴⁴⁶. Como forma de suplantiar os valores arrecadados a título de cobrança de tributos, o parlamento inglês instituiu um sistema de mercado financeiro de títulos para o comércio com os mares do sul do continente americano⁴⁴⁷. Mas o crescente gasto público resultou em discussões no parlamento sobre uma reforma fiscal, resultando na criação de mais impostos sobre o consumo, principalmente sobre o álcool⁴⁴⁸, bem como sobre o não emprego

⁴⁴³ DELALANDE, Nicolas. Tax Reform in Early Twentieth-Century France. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2007, (57-72), p 60. Vide também NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 76-478.

⁴⁴⁴ OATS, Lynne; SADLER, Pauline. Stamp Duty, Propaganda and the French Revolutionary and Napoleonic Wars. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, (243-262), p 252.

⁴⁴⁵ Tem-se a utilização da tributação como norma indutora de conduta da sociedade, para impedir que houvesse a propagação dos ideais franceses nos Estados europeus.

⁴⁴⁶ Sobre o malte, cerveja e vinhos, casas, chocolate, chá e especiarias

⁴⁴⁷ TAYLER, 1853, p. 33.

⁴⁴⁸ A tributação sobre o álcool e sobre a bebida alcoólica aumentou como forma de impedir o consumo desenfreado pela população inglesa, pois estava havendo problemas de saúde pública. (In TAYLER, op. cit., p. 40).

da mão de obra na agricultura nas colônias⁴⁴⁹, sobre os cães⁴⁵⁰, sobre a renda presumida da propriedade privada. Em verdade, a título de exação fiscal sobre o patrimônio, “tributava-se a propriedade territorial, a moeda, dívidas, bens, manufaturas, mercadorias, bens móveis, bens pessoais, a posse de um ofício público ou emprego do lucro, anuidades, pensões, estipêndios ou outros pagamentos anuais, a posse das ações da New River Company⁴⁵¹”,⁴⁵² tudo que representasse aumento na renda do sujeito, criando as bases para o futuro imposto sobre a renda inglês⁴⁵³.

O imposto de renda inglês foi criado⁴⁵⁴, incidindo sobre a renda gerada, com o fim de custear os gastos com a guerra entre a Inglaterra e a França. O objetivo era também evitar que os ideais franceses se instalassem no Estado inglês – identificando-se que não havia uma legitimação adequada para o referido tributo⁴⁵⁵. Ocorre que o imposto sobre a renda se perpetuou em tempos de paz, sendo graduado cada vez mais, perdendo-se os princípios da igualdade e da proibição do excesso.

Em face das colônias inglesas, a situação era diversa: a monarquia inglesa explorava as colônias com tributação capitária, havendo mera expropriação da propriedade mediante a cobrança de tributos. Isso levou a questionamentos em face da coroa inglesa, pois muitos colonos já conheciam os direitos do contribuinte e a relação dialética entre o parlamento e os cidadãos⁴⁵⁶.

Uma das colônias inglesas que se insurgiram contra a atuação do governo em relação a arrecadação de tributos foram os Estados Unidos. A Inglaterra instituiu o imposto do selo em diversas cidades da colônia para custear os gastos militares, assim como cobrava tributos sobre a importação, propriedade, capitação, consumo, regulatórios para autorizar o exercício de certas atividades, exercendo uma pressão fiscal, sem a presença da autorização do parlamento formado

⁴⁴⁹ A tributação sobre a mão de obra não utilizada nas colônias revela a indução de um comportamento dos contribuintes, posto que havia cobrança de tributo sobre o valor estimado da produção de um homem do dono da plantação caso houvesse um sujeito sem trabalhar na lavoura. Essa indução era realizada pela aprovação do parlamento de tributos com um determinado fim, desenvolvidos com certa graduação e perenidade. (In TAYLER, 1853, p. 47).

⁴⁵⁰ A intenção era diminuir a proliferação dos animais e das doenças que transmitiam. (In DOWELL, 1965, p. 208).

⁴⁵¹ As ações da marinha mercante inglesa eram utilizadas para grandes transações mercantis e industriais pelos capitalistas do século XVIII. Dessa forma, considerou o parlamento inglês a instituir a tributação sobre a aristocracia inglesa, sob as influências de Adam Smith.

⁴⁵² ZILVETI, 2017, p. 202.

⁴⁵³ Apenas a renda gerada era tributada, enquanto a renda poupada não.

⁴⁵⁴ O imposto sobre a renda na Inglaterra foi retomado na era do governo do primeiro ministro William Pitt. (1783-1801).

⁴⁵⁵ RICARDO, David. **Principles of Political Economy of England**. Mineola: Dover Publications, 2004, p. 97-111.

⁴⁵⁶ TAYLER, 1853, p. 49.

por colonos para instituir outros tributos, sem unidade sistêmica e estrutura adequada de competências tributantes⁴⁵⁷. Além de impostos, havia a cobrança de tarifas pela corte inglesa para defender a economia doméstica e determinados setores da competição externa, bem como para aumentar as receitas governamentais⁴⁵⁸.

Por terem sido formados por intelectuais, havendo no território uma colonização de povoamento (diferente da colonização realizada pelos portugueses e espanhóis), tornaram-se independentes da Inglaterra⁴⁵⁹, com direito à declaração de independência (influenciada pelo movimento francês do período quanto à legitimidade do Estado e os princípios da igualdade, fraternidade e liberdade⁴⁶⁰). Ressalta-se que foram influenciados pelas ideias que brotaram durante o século em solo francês, acima destrinchadas.

Na carta de independência se encontravam direitos quanto a regulação do comércio internacional, direitos dos contribuintes, como a capacidade contributiva⁴⁶¹, sendo outros inseridos posteriormente como a autorização legal para instituição de tributos e a igualdade. Os referidos direitos buscavam delinear o poder de tributar, tendo este como justificativa a garantia por parte do Estado dos direitos descritos resumidamente na constituição⁴⁶². Ademais, foi instituída a competência de forma geral para estabelecer e cobrar tributos, impostos, taxas, contribuições e tarifas pelos estados da colônia independente, para que os colonos custeassem a atividade do Estado Federal, custear os serviços prestados aos cidadãos (educação e manutenção das estradas), assim como custear a guerra revolucionária e estabelecer um crédito público no mercado financeiro internacional⁴⁶³. Em outras palavras, caberia aos líderes da nova república instituir tarifas e os tributos, como ocorreu sobre a propriedade, sobre o consumo,

⁴⁵⁷ OATS; SADLER, 2012, p. 67.

⁴⁵⁸ ABRAHAMS, Paul P. Verbete Tariffs. In BOYER, Paulo S. (Ed.). **The Oxford Companion to United States History**. Oxford e Nova Iorque: Oxford University, 2001, p 761.

⁴⁵⁹ O processo de independência se iniciou a partir do evento Boston Tea Party, quando sujeitos revoltosos jogaram ao mar uma carga de chá dos navios britânicos. Estavam influenciados por intelectuais que peleavam contra o parlamento inglês quanto à instituição de tributos sobre a colônia. (In OATS; SADLER, op. cit., p. 85).

⁴⁶⁰ Embora a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão fora instituída em 1789, as ideias iluministas francesas atingiam os estados europeus por conta da imprensa da época, que expandia os ideais nas classes de intelectuais e políticos.

⁴⁶¹ Consideravam que as classes mais ricas deveriam contribuir desproporcionalmente para os custos do Estado,

⁴⁶² KIRCHHOF, Paul. Sprache und Recht. In EBKE, Werner E.; KIRCHHOF, Paul/ MINKE, Wolfgang (orgs.) **Sprache und Recht** – Recht und Sprache. Tübingen: Mohr Siebeck, 2009, (27-37) p. 32.

⁴⁶³ BROWNEE, W. Elliot. Verbete Taxation. In BOYER, Paulo S. (Ed.). **The Oxford Companion to United States History**. Oxford e Nova Iorque: Oxford University, 2001, p 762.

sobre a importação⁴⁶⁴, garantindo o equilíbrio das despesas de um “Estado Federal, organizado constitucionalmente e sob o controle da sociedade civil”⁴⁶⁵.

Com a guerra civil norte americana, o governo federal instituiu, de forma extraordinária, o imposto de renda com retenção na fonte⁴⁶⁶, quebrando as barreiras políticas sobre os impostos diretos como instrumentos antipopulares, posto que mais eficientes para fins de arrecadação de receitas⁴⁶⁷. Ressalta-se que foi de forma extraordinária, pois a Constituição Americana de 1788 restringiu a possibilidade de impor impostos diretos, por conta da própria autonomia das unidades federadas, soberania de fato interna, cabendo à Confederação a soberania externa para celebrar tratados internacionais. Observa-se a legalidade presente diante da necessidade de o Poder Legislativo federal e dos diversos estados federados estabelecer tributos para custear de forma proporcional o tesouro norte americano⁴⁶⁸.

Quanto à Alemanha, o século XVIII foi caracterizado pela perpetuação da tributação existente no século anterior e pelo fracasso em se instituir impostos comunais no Estado em razão da falta de unidade financeira. Essa situação só fora superada com a unificação do território ocorrida no século XIX⁴⁶⁹.

Na sequência de análise histórica da tributação em diversas localidades, passa-se a tratar de alguns aspectos do Brasil no século XVIII. Como em outras regiões, no Brasil se mantinha a relação de poder na obrigação tributária. Esta característica estava relacionada com a fundamentação ideológica do dízimo eclesiásticos, pois, pelo fato de estar vinculada ao Estado, a Igreja Católica exercia seu poder sobre os cidadãos para justificar a cobrança de tributos. Dessa forma, se havia a justificativa da cobrança do dízimo para a Igreja, também seriam os

⁴⁶⁴ Foi desenvolvida uma política protecionista para a produção interna com tributação sobre os produtos importados, havendo a indução do comportamento mediante a utilização da matéria fiscal. Cabe ressaltar que essa tributação representava os interesses de toda a unidade federativa do Estado recém independente. (In FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. Reedição organizada por Rosa Freire d’Aguiar Furtado. São Paulo: Companhia das Letras, 2009, p 165.

⁴⁶⁵ ZILVETI, 2017, p. 212.

⁴⁶⁶ Mesmo após a guerra, os municípios, estados e governo federal continuaram com o referido imposto, assim como com os impostos sobre os escravos e seu comércio. A tributação sobre escravos ocorria em todas as colônias no mundo, contribuindo para o custeio das colônias, do governo das colônias e das metrópoles. Ademais, representava uma política social racista, penalizando, inclusive, os negros livres. (In OUTTERSON, Kevin. Slave Taxes. In TILEY, John (Ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, (263-282), p. 264.)

⁴⁶⁷ MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. **Direito Tributário - homenagem** a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, (73-94), p. 76.

⁴⁶⁸ BROWNLEE, W. Elliot. **Federal Taxation in America: a Short History**. Cambridge e Nova Iorque: Cambridge University Press, 2004, p. 13.

⁴⁶⁹ HENSEL, Albert. **Derecho Tributario**. Trad. Andrés Baez Moreno, Maria Luisa Gonzalez-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid e Barcelona: Marcial Pons, 2005, p. 93.

tributos justificados quanto à sua cobrança pelos Estados católicos com fundamentos teológicos (não havendo imposição de tributos sobre a Igreja)⁴⁷⁰.

O pagamento de tributos no Brasil era realizado por meio de espécie, dando espaço à sonegação, mediante à falsificação e adulteração de mercadorias utilizadas para tal finalidade, bem como o próprio Fisco realizando a avaliação de mercadorias em valor menor ao real, havendo favores fiscais para as elites da colônia⁴⁷¹. Em razão da descoberta dos minerais preciosos, aumentou-se a arrecadação tributária por conta da cobrança da derrama, que levou muitos moradores das capitâneas a abandonarem os territórios para não serem cobrados do referido tributo⁴⁷². Observa-se a ausência de qualquer limitação ao poder de tributar por absoluta falta institucional, a arrecadação era caótica, havendo sobreposições de tributos resultando no confisco⁴⁷³. A centralização da tributação só ocorreu em meados do século XVII, quando o governo delegado da metrópole absorveu a iniciativa tributárias dos municípios, combatendo-se a atuação irregular dos coletores de impostos, posto que

a delegação da competência para arrecadar, somada à terceirização das funções que seriam do Estado, agravou o problema. A competência tributária dos municípios propiciava a sobreposição de tributos. Por sua vez, a figura dos contratadores representava um poder fiscal paralelo, além de um pouco de corrupção difícil de ser debelado⁴⁷⁴.

A centralização da arrecadação tributária na colônia brasileira buscou corrigir a sobreposição e a evasão fiscal, pois se criou um tesouro geral único e se estabeleceu como jurisdição única o Conselho de Fazenda, que mais tarde se unira ao erário régio⁴⁷⁵. Outros tributos⁴⁷⁶ foram criados em razão das necessidades da corte portuguesa, modernizando a arrecadação no Brasil, mas ainda com a justificativa fiscal que misturava religião com justiça⁴⁷⁷. Curioso, no entanto, é o fato de que a corte portuguesa estabeleceu que as normas em matéria fiscal no Brasil deveriam ser escritas em termos simples, vulgarmente utilizados, que não fossem suscetíveis de interpretações científicas e de inteligência de doutores⁴⁷⁸.

⁴⁷⁰ AMED; CAMPOS NEGREIROS, 2000, p. 113.

⁴⁷¹ *Ibidem.*, p. 55.

⁴⁷² PRADO, 2006, p. 59.

⁴⁷³ CASTRO, 1915, p. 12.

⁴⁷⁴ ZILVETI, 2017, p. 216.

⁴⁷⁵ ANDRADE PINTO, 1870, p. 1.

⁴⁷⁶ Foram criados o subsídio voluntário para auxiliar a reconstrução de Portugal após o terremoto de 1755, o subsídio literário, donativos, terças partes, taxas de correio, impostos de indústria e profissões e o quinto do ouro.

⁴⁷⁷ COSTA, 2005 (43-101), p. 50.

⁴⁷⁸ PEREIRA DE BARROS, José Maurício Fernandes. **Apontamentos de direito financeiro**. Rio de Janeiro: Universal de Laemmert, 1855, p.10.

O final do século XVIII foi marcado pela queda na mineração, celebração de tratados entre Portugal e Brasil para garantir tratamento fiscal privilegiado aos produtos agrícolas e de extração mineral, assim como entre aqueles e a Inglaterra para distribuir os produtos industrializados desta com benefícios fiscais no território da metrópole e colônia portuguesas⁴⁷⁹. Da mesma forma que ocorrera na colônia inglesa do continente americano, o movimento contra o excesso de tributação no Brasil teve influências iluministas francesas, mas, diferentemente daquela, os inconfidentes mineiros estavam numa revolta mais de caráter pessoal por conta do descontentamento com o montante a ser pago e a corrupção do agente arrecadador, sem um viés nacional⁴⁸⁰.

Tendo em vista que praticamente tudo o que se consumia nestes locais era importado, a principal fonte de receita pública provinha do imposto de importação, de forma que não havia motivo para se desenvolver ou instituir outros impostos em espécie na colônia e em Portugal, afinal a colônia seguia o modelo econômico de sua metrópole. Assim, assiste-se no século XVIII no Brasil o aumento da importância do imposto de importação, com a edição de alvarás para regulamentar a atividade fiscal aduaneira, mas tal situação não retirava a assimetria e a sobreposição da arrecadação tributária em relação aos demais tributos⁴⁸¹. O contribuinte não detinha garantias mínimas institucionalizadas em algum diploma normativo para deter o poder de tributar monárquico, nem sequer havia alguma assembleia para legitimar ou autorizar a instituição de um novo tributo pela corte portuguesa na colônia. Tributos como a sisa e o imposto do selo, que incidiam sobre fatos com e sem conteúdo econômico, eram criados com o fim de aumentar as receitas arrecadadas a serem destinadas a coroa portuguesa⁴⁸².

2.6 CONSEQUÊNCIAS DO SÉCULO DAS LUZES, UNIFICAÇÃO, FEDERALIZAÇÃO SISTÊMICA E EVOLUÇÃO DA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO

A ideia de Estado criada no século XVIII se pautou em ideais liberais, regulamentação de diversas demandas da burguesia, buscando a contenção do poder monárquico, dando espaço a um Estado com o governante limitado pela lei instituída pelos governados. A regulamentação caracterizou a constitucionalização do direito, tornando lícita a oposição ao poder tradicional, assim como consolidou jurisdições recentemente unificadas no século. Foi o propulsor do

⁴⁷⁹ FURTADO, 2009, p. 87.

⁴⁸⁰ SKIDMORE, Thomas. **Uma história do Brasil**. São Paulo: Paz e Terra, 1998, p. 53.

⁴⁸¹ ANDRADE PINTO, 1870, p. 8.

⁴⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p 268.

século das luzes, ou seja, dos descobrimentos, das discussões teóricas, da evolução tecnológica e seus reflexos nas soberanias e arrecadação tributária.

O século XIX, também denominado 'século das luzes', ficou caracterizado pelo período de grande desenvolvimento de ciência e tecnologia. A primeira metade, por seu turno, teve a movimentação política-ideológica como pedra de toque, notadamente na Europa. Karl Marx, e seu Manifesto Comunista de 1848, mexeu com a base do pensamento ocidental. David Ricardo, por sua vez, foi a segunda grande influência do pensamento econômico desse século, quando publicou seu 'Principles of Political Economy and Taxation'. Os dois economistas fizeram fruir teorias científicas e sociais de toda sorte. Teorizou-se o temor da superpopulação, o aumento de preços das terras e seus rendimentos, o capitalismo e seu colapso, a desigualdade e seu combate. No campo pragmático, na segunda metade do século se deu uma verdadeira erupção de equipamentos tecnológicos, facilitando a vida do homem e gerando, conseqüentemente, novas formas de riqueza e desenvolvimento econômico. A revolução intelectual e tecnológica fez do século XIX o maior salto da história da humanidade, motor das grandes transformações que viriam no século subsequente. Nesse importante século se deu, afinal, o surgimento da dogmática jurídica social, coincidentemente com a positivação do Direito. A dogmática social, na visão de Ferraz Júnior, ocorreu em dois níveis: um dogmático, que seria dependente dos fatores do meio, e outro ativo, produzindo efeitos práticos sobre os indivíduos. Os dois sentidos importam para o Sistema Tributário⁴⁸³.

A modernização incluía o desenvolvimento de uma economia de mercado capitalista e divisão do trabalho, emergência de Estados fortes, mudanças normativas em relação aos valores (realização, racionalidade, secularização e desenvolvimento de instituições políticas), centralizados e burocráticos, transição de relacionamentos comunais para individualistas. Porém, nem todos os Estados desenvolveram-se na mesma perspectiva e linha de evolução temporal, como é o caso da China que desenvolveu um estado moderno há mais de dois mil anos, sem as influências do primado da lei ou da ideia de democracia, enquanto os europeus se modernizaram a partir do século XI, quando a Igreja Católica iniciou seu poderio com a instituição de organizações burocráticas, sendo o processo de modernização retomado com maior vigor após a reforma protestante. Porém, como atesta Fukuyama, ao longo dos séculos, houve diversas mudanças em todas as dimensões: o individualismo no nível social precedeu o capitalismo, o feudalismo foi a base da moderna democracia, o primado da lei precedeu a formação do Estado⁴⁸⁴.

Nas sociedades pré-modernas, acreditava-se que as leis eram criadas por uma autoridade superior a qualquer legislador humano, ou por outra autoridade divina, por costumes imemoriais ou pela natureza. Por outro lado, legislação corresponde àquilo que hoje é chamado de lei positiva e é uma função do poder político, isto é, a capacidade de um rei, barão, presidente, legislativo ou comandante militar de criar leis novas e fazer com que sejam cumpridas com base em uma combinação de poder

⁴⁸³ ZILVETI, 2017, p.274.

⁴⁸⁴ FUKUYAMA, 2013, p. 497-498.

e autoridade. [...] Para que permaneça dentro do primado da lei, devem legislar de acordo com as leis existentes e não segundo a sua própria vontade. [...] com o declínio da autoridade religiosa e a crença nas leis naturais nos tempos modernos, passamos a entender a lei como algo criado pelo homem, mas somente sob um severo conjunto de regras processuais que garantam sua conformidade a um amplo consenso social a respeito de valores básicos[...]. O primado da lei é um componente distinto da ordem política que impõe limitações ao poder de um Estado. [...] Por um lado, os governantes podem salientar sua autoridade agindo dentro da lei e em sua norma. Por outro lado, a lei pode impedi-los de fazer coisas que gostariam de fazer, não apenas em seu próprio interesse, mas no interesse da comunidade⁴⁸⁵.

A revolução industrial que se observou no século XIX foi precedida da revolução comercial expansionista europeia, estimulada pela ascensão dos Estados modernos, do estabelecimento dos direitos individuais, desenvolvimento da tecnologia de comunicação e de transporte. A revolução industrial dependeu do desenvolvimento de tecnologias nas faculdades com grupos de pesquisa, aplicação sistemática de métodos científicos e divisão de trabalhos. Essa mudança levou a mobilização social e interferências na política, como a criação de sindicatos e pressões por melhores salários no final do século XIX. Além disso, com o desenvolvimento da tecnologia de transporte e de comunicação, permitiu-se uma primitiva globalização⁴⁸⁶, com a difusão das ideias políticas além das fronteiras do solo europeu⁴⁸⁷.

Como filósofo contribuinte do século das luzes, aprimorando as teorias sobre o conhecimento e métodos aplicáveis às ciências, apresenta-se Hegel com sua teoria ontológica e dialética para compreender a realidade sistêmica e histórica do ser humano, reconhecendo, no entanto, a existência de uma divindade (própria da teologia cristã). A dialética permitiria apreender o que é concreto e universal diante da oposição ao que é individual e abstrato, dentro de uma perspectiva histórica ou do fluxo temporal em que se insere. Defende a presença de três momentos no processo racional: o momento do ser designa o conjunto dos elementos lógicos de toda a realidade; o momento da natureza corresponde à manifestação do ser no mundo físico e biológico; e o momento do espírito é a consciência dessa realidade global e dinâmica⁴⁸⁸. Em cada um desses momentos, há a decomposição em três outros semelhantes momentos, identificando-se uma elevação das duas primeiras fases para a terceira (como uma ascensão histórica do humano ao divino)⁴⁸⁹.

⁴⁸⁵ FUKUYAMA, 2013, p. 273-274.

⁴⁸⁶ Segundo Fukuyama, “o início de um sistema mundial foi delineado pelos mongóis, que trocavam bens negociáveis e doenças com a China, a Europa e o Oriente Médio, e depois pelos árabes que estenderam suas redes da Europa ao Sudeste da Ásia. Mais tarde foram os europeus, que abriram o comércio com as Américas e com o Sul e o Leste da Ásia.” (In FUKUYAMA, 2018, p. 51-52).

⁴⁸⁷ FUKUYAMA, op. cit., p. 49-56.

⁴⁸⁸ COMPARATO, 2006, p. 307.

⁴⁸⁹ Em relação ao ser, no interior do ser, há um ser por si; um ser para si, que é a essência; é um ser que, havendo se exteriorizado, retorna a si mesmo; no caso da natureza, há uma natureza por si, o conjunto das leis físicas; uma natureza para si, o conjunto das forças físicas-químicas; e uma natureza em si para si, o organismo vivo; no

O posicionamento de Hegel sobre ética combate a teoria de Kant sobre o formalismo abstrato, pois não é possível isolar um fato do seu contexto humano, assim como sua fórmula serve para justificar a posição contrária à moral. Isto porque a vida humana é essencialmente histórica, estando num processo evolutivo constante num meio de contradições permanentes, consistindo a ética na superação das contradições numa unidade englobante do espírito, no caso do espírito objetivo. Ou seja, o direito, sendo o espírito por si, traduz-se como abstrato e possui permissões ou proibições, reduzindo-se a proposições normativas postas de forma lógica; a moral como espírito para si corresponde à liberdade subjetiva ou livre arbítrio que evolui com a história; a vida ética é a do espírito em si para si e divide-se em família, sociedade civil e Estado, compreendidos de modo concreto no tempo e no espaço⁴⁹⁰.

A sociedade civil não se opõe à família, servindo-a com bens materiais de que ela necessita, assim como precede o Estado, embora seja criada por este. A sociedade civil é inigualitária e individualista, representando o âmbito do indivíduo concreto, com suas necessidades materiais e egoísmo, que, para conseguir seus fins particulares, trata os demais indivíduos como meios ou instrumentos. Por isso, o Estado não pode ser meramente gerente da sociedade civil e proteger apenas a propriedade e a liberdade dos indivíduos, deve ser o espírito objetivo, “de tal modo que o indivíduo só adquire objetividade, verdade e eticidade quando é membro do Estado”⁴⁹¹. O Estado é a realidade efetiva da idéia ética, a realidade efetiva da liberdade, afirmando a sua soberania perante o relacionamento com outros Estados e reconhecendo-se como espírito do próprio povo⁴⁹². Aliás, complementa Hegel, esse espírito do povo⁴⁹³ é materializado na constituição, que sofre transformações através da história e do desenvolvimento de um povo. O direito, por sua vez, concretiza os valores éticos prevalecentes num dado momento histórico em instituições de poder, não se confundindo, pois, com a justiça⁴⁹⁴.

campo do espírito, há o espírito por si ou espírito subjetivo, o indivíduo; um espírito para si, ou espírito objetivo, a cultura; e um espírito absoluto, que transcende todos os outros. No caso do espírito, o espírito subjetivo é por si a alma; para si, a consciência; em si e para si, espírito, enquanto o espírito objetivo é, por si, o direito, para si é o costume, é em si e para si é a moral. O espírito absoluto é por si arte; para si, religião revelada; e em si e para si, filosofia (In COMPARATO, 2006, p. 308-309).

⁴⁹⁰ COMPARATO, op. cit., p. 312-314.

⁴⁹¹ HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Enciclopédia das ciências filosóficas em epítome**. Tradução de Artur Mourão. Lisboa: Edições 70, 1969, p. 329.

⁴⁹² Para Hegel, os povos são a verdadeira encarnação do espírito ou razão divina, que reina sobre o mundo. Cada povo em sua existência histórica representa uma manifestação particular, no tempo e no espaço. (HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 309).

⁴⁹³ O espírito do povo é a consciência que o povo tem de sua objetividade ética, ou seja, de sua religião, de sua moral, do seu direito. (In HEGEL, 1997, p. 308)

⁴⁹⁴ HEGEL, op. cit., p. 243.

Ademais, segundo Hegel, a religião não integrava o Estado, pois estaria além deste, representando o elemento ético⁴⁹⁵. A religião autêntica contém a verdade absoluta, sendo a forma mais elevada do espírito, tendo como objeto Deus, princípio e causa de tudo, sendo, pois, questão de foro íntimo e não interferindo no cumprimento dos deveres dos cidadãos. Porém, precisa de um aparato (bens e funcionários) para poder pôr em prática seu culto⁴⁹⁶, ao Estado cabendo fornecer as condições indispensáveis para o culto⁴⁹⁷.

As ideias de Hegel sobre a história e o seu motor propulsor de mudanças e desenvolvimento influenciaram Karl Marx, que adicionou a visão materialista do homem à teoria daquele e a consideração de que o homem não pode ser compreendido fora da sociedade em que vive. Dessa forma, o sistema religioso e o padrão de moralidade, vigentes numa determinada sociedade são provenientes do reflexo de sua organização jurídico-política, posto que esta expressa a realidade da estrutura econômico-social predominante. Ou seja, a classe dominante transforma seus interesses próprios em interesses comuns de toda a sociedade, sob a forma de moral, de direito e de legitimidade política. A observação da estrutura econômico-social da sociedade se aplica também ao direito: o direito não pode se elevar acima da estrutura econômica da sociedade e do desenvolvimento cultural que dela depende, reconhecendo-se que é a propriedade (porque interesse da classe dominante burguesa) o mecanismo jurídico de organização das forças produtivas na sociedade civil⁴⁹⁸. Por isso, na sociedade burguesa, o Estado aparenta dirigir a sociedade civil e proteger o bem comum, pois em verdade é subordinado a parcela da sociedade civil dominante e detentora dos fatores de produção, protege o interesse próprio de tal grupo (que impõe sua própria ética).

O século XIX foi alvo de estudos quanto à economia sociopolítica, análise de possibilidades limitadas para aumento de produtividade diante do crescimento econômico e populacional contínuo. Um dos pontos analisados foi a baixa produtividade de alimentos e o crescimento da população. Thomas Malthus previu que a produção agrícola (que crescia na proporção aritmética) seria insuficiente para suprir a população que crescia na proporção geométrica, reconhecendo a necessidade de mecanismos como a fome, doenças e guerra para

⁴⁹⁵ Sobre a relação do Estado com seus cidadãos, assim como as relações de um Estado com o outro, no plano internacional, não se regem pelas normas da moral privada, vigentes nas relações interindividuais, mas por uma ética superior. Acreditava que a guerra fortalecia a ética de um povo, pois a disputa entre realidades diferentes (dos Estados) levaria a produção de um espírito universal diante da dialética, formando o direito supremo e infinito. (HEGEL, 1997, p 301-307).

⁴⁹⁶ Para Hegel, religião não é só dogma ou fé, mas também um conjunto de ritos, costumes e organizações sociais. (HEGEL, op. cit.).

⁴⁹⁷ HEGEL, op. cit., p 230-246.

⁴⁹⁸ COMPARATO, 2006, p. 329-334.

pôr fim ao problema do excesso de população humana⁴⁹⁹. Porém, essa situação alterou-se com a revolução industrial, contrariando a teoria de Malthus. Além disso, o crescimento populacional poderia levar ao desenvolvimento de inovações tecnológicas para aprimorar a produção de alimentos, assim como levar a alteração na genética da população para precisar de menos calorias para sobrevivência⁵⁰⁰.

Malgrado a análise econômica do contexto do século XIX e seus reflexos no que pertine a construção das bases éticas em que se pautava a sociedade, surgiu entre os teóricos do direito a necessidade de desvincular as normas jurídicas da realidade econômica ou das formas de organização política, dando origem ao movimento do positivismo jurídico. O que se buscou fazer foi a transposição do método das ciências exatas para as ciências do campo da ética e da vida social, de forma que, segundo Augusto Comte, aplicar-se-iam os seguintes princípios metodológicos: o conhecimento humano só poderia ter por objeto fatos apreendidos pela experiência sensível; a razão só poderia se ocupar da lógica e da matemática, fora do mundo dos fatos⁵⁰¹.

Como objeto da ciência jurídica, os textos normativos se apresentavam para fins de análise e estudo dos conceitos técnicos e do encadeamento lógico das proposições, expurgando-se o conteúdo político, econômico e religioso da teoria jurídica, identificando o que o direito é, sua origem e validade⁵⁰². Ou seja, direito e moral são separados, o direito existiria apartado do conceito de justiça, os juristas não deveriam julgar a ordem jurídica de acordo com os valores éticos, mas, sim, verificar a legitimidade das normas jurídicas diante da regularidade procedimental (autoridade competente e procedimento prescrito). O sistema jurídico seria, portanto, mera técnica de manifestação da vontade dominante, quaisquer que fossem as finalidades perseguidas pelos que exercem essa dominação.

John Austin considerava que o comando de uma norma era introduzido em razão do poder do autor da norma de impor ao destinatário um mal pelo descumprimento dos desejos expressos por aquele. Via de regra, os interesses são pautados na utilidade geral de uma conduta humana, não havendo espaço para a consciência moral, em razão de sua incerteza e variabilidade no

⁴⁹⁹ MALTHUS, Thomas Robert. **Princípios de Economia Política e Considerações Sobre sua Aplicação Prática**: Ensaio Sobre a População. Traduções de Regis de Castro Andrade, Dinah de Abreu Azevedo e Antonio Alves Cury São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996, p. 95-106.

⁵⁰⁰ FUKUYAMA, 2013, p. 502.

⁵⁰¹ COMPARATO, 2006, p. 351-352.

⁵⁰² “Tal norma é jurídica porque vem expressa numa proposição de dever-ser, contendo a previsão de uma sanção coativa (diferença específica em relação às demais normas da ordem social); tal lei é válida porque foi editada pela autoridade competente, segundo um procedimento para tal fim previamente estabelecido.” (In COMPARATO, op. cit., p. 353)

tempo e no espaço. Por isso coaduna com a ideia de Adam Smith: cada indivíduo é o melhor juiz de seus interesses, de forma que não se preocupe com os interesses de outrem⁵⁰³.

As leis são sempre positivas e postas pelo seu autor individual ou coletivo, ou existem pela posição do autor, razão pela qual haveria três espécies de lei: divinas, positivas humanas e regras de moralidade positiva. As duas primeiras representam comandos postos por um monarca ou soberano coletivo, sendo revestidas de uma sanção legal para serem cumpridas. No caso da moralidade positiva, são comandos postos por homens a outros homens, e possuem sanções específicas não previstas em lei (não emanam de sujeitos de posição de superioridade política, não são postas em conformidade com direitos previstos em lei, são desprovidas de sanção legal)⁵⁰⁴. Além disso, há as leis de moralidade formadas pela opinião pública, consideradas regras de honra, as quais para Austin não passam de regras da moda.

Quanto ao direito, Austin pregava que este é um setor da vida social distinto da moral, não se podendo aplicar as considerações sobre justiça ou injustiça das leis. A própria lei “é o padrão da justiça, de forma que tudo o que contraria a lei é injusto, com referência a essa lei, embora possa ser justo com referência a outra lei de autoridade superior”⁵⁰⁵.

Hans Kelsen, por sua vez, considera que o direito pertence ao mundo do dever-ser, não havendo que se pensar com base no que é ou acontece no mundo fenomênico. Utiliza-se da teoria de Kant para identificar a existência da norma fundamental como pressuposto lógico-transcendental do direito vigente e como um fato, um fato fundamental da criação jurídica⁵⁰⁶. Sobre a sanção jurídica, afirma que é a própria essência do direito, não havendo norma jurídica se não houver sanção coatora, aplicando-se ao destinatário da norma contra sua vontade⁵⁰⁷. A sanção, por sua vez, só pode ser aplicada pelo Estado, pois este detém a ordem de coação de forma centralizadora e delimitada no seu campo territorial de validade. Quanto ao elemento axiológico da lei, Kelsen afirma que é dispensável indagar se a ordem jurídica é justa ou injusta⁵⁰⁸, com vistas a separar o direito da moral: a moral rege apenas a conduta interior,

⁵⁰³ RUMBLE, Wilfrid e. **Cambridges Texts in the History of political thought**, Cambridge University Press, 1995, p 21.

⁵⁰⁴ Para Austin, os comandos previstos na constituição, quando descumpridos pelo soberano, não possuem sanções jurídicas aplicáveis, mas apenas censura moral. (RUMBLE, 1995, p. 175).

⁵⁰⁵ RUMBLE, op. cit., p. 10.

⁵⁰⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed; São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 201-203. Neste ponto, Comparato considera que há uma incongruência: Kelsen sustenta que a existência do direito não depende de fatos não jurídicos, mas reconhece que toda a ordem jurídica deriva de um fato fundamental, pressuposto de sua existência. (In COMPARATO, 2006, p. 358).

⁵⁰⁷ Sobre essa consideração, Comparato afirma que a “atribuição de caráter jurídico unicamente às normas dotadas de sanção coativa torna impossível o reconhecimento dos direitos humanos quando não são declarados no ordenamento estatal”. (In COMPARATO, op. cit., p. 358).

⁵⁰⁸ Para Comparato, a “ordem jurídica não existe como uma finalidade em si mesma, mas sempre como um meio institucional de se concretizarem fins sociais, tidos como valiosos.” (In COMPARATO, op. cit., p. 359-360).

composta por costumes ou por meio de uma elaboração consciente; enquanto o direito diz respeito ao foro externo das ações humanas, é uma ordem coativa. Ademais, refuta a existência do conceito de justiça absoluto, pois este baseava-se na ideia de uma única moral válida, enquanto sempre houve “vários sistemas de moral, profundamente diferentes uns dos outros e muitas vezes antagônicos” e a ordem jurídica de cada grupo social buscou corresponder às concepções de morais da classe predominante da população⁵⁰⁹.

O positivismo teve sua importância para a difusão e fortalecimento do capitalismo, assim como fora utilizado como lógica do funcionamento de um Estado totalitário. Além disso, trouxe como valores a serem respeitados pelos governantes a certeza e a segurança jurídica, trazendo previsibilidade para as decisões judiciais (tanto no sistema do common law e do civil law), impedindo o abuso de poder. Permitiu que os ordenamentos jurídicos fossem avaliados quanto a sua legitimidade: regularidade formal de produção das normas jurídicas, dispensando-se o juízo ético sobre os valores adotados pelos legisladores. A constituição passaria a ser uma lei com força normativa maior em relação às demais, não se diferenciando quanto ao conteúdo, mas apenas quanto a forma de instituição, destinando-se ao mero ordenamento dos órgãos estatais, qualquer que fosse a finalidade última perseguida pelos governantes⁵¹⁰.

Em relação à tributação, assiste-se a uma retórica de imposto justo e direto, sem argumentos técnicos, mas carregada de cunho político em razão dos gastos do regime anterior com as guerras e arbitrariedades do rei⁵¹¹. Ademais, a tributação era justificada em razão das necessidades fiscais ou públicas, de forma que os postulados de justiça fiscal estavam vinculados às questões de finanças públicas⁵¹². Mas algo era diferente: fortalecia-se a necessidade de autorização legislativa, cabendo ao administrado ou seus representantes fazer sua própria lei - eram as influências dos filósofos e cientistas políticos sobre o Estado⁵¹³.

Na França, assiste-se à ascensão de Napoleão Bonaparte após o golpe de 18 de Brumário no fim do século XVIII, retirando do poder os revolucionários radicais. Após anos no poder, declarando-se Imperador e superior a própria autoridade da Igreja católica na França, realizando expedições militares para a expansão do território e domínio francês, fora derrotado em Waterloo e condenado a viver seus últimos dias na Ilha de Elba. O que se tem como herança de

⁵⁰⁹ KELSEN, 1998, p. 128-131. Também em face dessa assertiva Comparato se manifesta: “a evolução histórica aponta para a progressiva constituição de uma ordem jurídica superior, fundada nos mesmos valores de respeito integral à dignidade da pessoa humana, ordem que é o sistema mundial de direitos humanos, o qual se expressa em normas internacional e nacionais”. (In COMPARATO, 2006, p. 361).

⁵¹⁰ COMPARATO, op. cit., p. 361-363.

⁵¹¹ ARDANT, 1971, p. 351.

⁵¹² As teorias de finanças públicas integravam o direito administrativo. Não havia sequer o direito tributário como disciplina autônoma.

⁵¹³ WAGNER, p. 239.

seu governo é o Código Civil Napoleônico⁵¹⁴, que eliminou as distinções feudais de posição, privilégios e das terras, declarando-se que todos os cidadãos tinham direitos e deveres iguais, abriu-se o caminho para a economia de mercado, houve a instituição de um sistema uniforme de magistrados civis e retirou-se o poder das autoridades religiosas⁵¹⁵. Além disso, instituiu um Estado burocrático moderno, eliminando-se os detentores de gabinete⁵¹⁶ e criando-se um Conselho de Estado e escolas para treinar os servidores públicos⁵¹⁷. Assim, o soberano teria poderes ilimitados, mas devendo observar a burocracia instituída em lei, restringindo-se a sua arbitrariedade.

A democracia na França só apareceu na década de 1870 com a ocupação prussiana e a Comuna de Paris, após as revoluções de julho de 1830 e 1848. Foi um século de não mais encontrar novos princípios e uma nova ordem política ideal, mas de dirigir-se à implantação do Estado burocrático, forte, capaz de impor a lei e responsabilizar o governante perante todos os cidadãos. Era, pois, um Estado legítimo e favorável ao crescimento econômico e modelo para todo o mundo⁵¹⁸.

Na França, criou-se o código das contribuições (favorecendo a futura sistematização da tributação), com regras de arrecadação para corroborar com as receitas do Estado Fiscal, determinando competência de arrecadação e de fiscalização, positivando-se a diferença entre imposto direto, sendo os que se identificava nominalmente com o contribuinte, e imposto indireto, que não traria a identificação deste⁵¹⁹. Em relação a suas colônias, a tributação ainda era baseada na produção extrativista e na pessoa do colono, não havendo qualquer evolução da tributação durante a colonização⁵²⁰.

Basicamente, cabe ressaltar que boa parte da receita arrecadada na França era proveniente de impostos indiretos, sobre o consumo, recaindo basicamente sobre a classe pobre. Essa situação é proveniente da extinção de praticamente todos os impostos do antigo regime pelos revolucionários. Aos poucos foram se introduzindo os impostos diretos, mas com alíquotas altas, levando a revoltas sociais em massa, que culminaram no retorno dos republicanos ao governo. No fim do século XIX, o governo francês teve que lançar mão de novos impostos

⁵¹⁴ Sua importância fora tamanha que seu modelo foi exportado para diversos Estados (Bélgica, Luxemburgo, territórios alemães, Prússia, Genebra, Savoia, Parma, Holanda, Itália), afirma Fukuyama (In FUKUYAMA, 2018, p. 22).

⁵¹⁵ FUKUYAMA, op. cit., p. 22-23.

⁵¹⁶ Nos séculos XVI a XVIII, os reis franceses realizaram a venda de gabinetes públicos aos ricos, tornando-se tais sujeitos funcionários públicos sem qualquer interesse na administração pública.

⁵¹⁷ FUKUYAMA, op. cit., p. 23-24.

⁵¹⁸ FUKUYAMA, 2013, p. 454-455.

⁵¹⁹ LARRÈRE, Catherine. Impôts directs, impôts indirects: Économie, Politique, droit. **Archives de philosophie du droit**. L'impôt. Paris: Dalloz, 2002, t 46 (117-130), p. 119.

⁵²⁰ HOBBSBAWN, Eric. **The Age of Capital**. Nova Iorque: Vintage Books, 1996, p. 135.

indiretos⁵²¹, principalmente sobre a aduana (em razão do protecionismo comercial) e empréstimos para pagar a indenização devida ao império alemão⁵²². Mas algo mudou: os franceses se preocuparam com a justificação da tributação no âmbito da filosofia, com o desenvolvimento de teorias sobre o bom imposto, tributação única sobre a terra ou sobre o capital. Tal situação se vislumbra diante dos princípios fiscais de resistência ao poder de tributar que foram opostos nos textos legais. Porém, “faltava a coercitividade a tal movimento de justificação axiológica do sistema. Isso deveria vir de outra parte, por meio das instituições democráticas. A justificação do tributo representa um ganho para o contribuinte na contenção do poder de tributar”⁵²³.

Na Inglaterra, na segunda metade do século XIX, identificavam-se os seguintes princípios: o tributo serviria apenas para produzir renda, devendo todos, inclusive os pobres, pagarem, conforme a proporcionalidade de sua renda. Mas tais orientações não impedia a cobrança de impostos indiretos sobre o consumo, pesando a carga tributária sobre as classes pobres⁵²⁴. À época, havia o tributo sobre o patrimônio⁵²⁵, os impostos aduaneiros, o imposto de consumo, o imposto sobre o malte e o imposto do selo, havendo uma dosagem equilibrada entre tributos sobre a renda e sobre o consumo⁵²⁶.

No final do século XIX, assistiu-se à evolução da tecnologia quanto aos meios de transporte e de comunicação, refletindo efeitos nas atividades comerciais e industriais, aproveitando-se o governo inglês para aumentar a carga tributária. No entanto, não havia um controle do orçamento, impedindo o desenvolvimento de um sistema tributário justo, criando-se mais tributos, estipulando-se isenções e incentivos fiscais sobre impostos de renda e de patrimônio para a nobreza inglesa⁵²⁷, havendo uma injusta distribuição da carga tributária, conduzindo ao descontentamento principalmente da burguesia inglesa e profissionais autônomos⁵²⁸. O descontentamento destas classes trazia em seu âmago o fortalecimento do

⁵²¹ Os economistas da época acreditavam que os impostos indiretos causariam menor irritação ao contribuinte. O imposto direto recebia críticas por ser considerado injusto e antieconômico. (In DELALANDE, 2007, p. 60.)

⁵²² Por conta da guerra franco-prussiana em razão da disputa da região da Alsácia-Lorena. Deu-se fim à monarquia francesa, assim como permitiu a unificação do território alemão.

⁵²³ ZILVETI, 2017, p.228. A ideia de representação fiscal é condição para um sistema tributário adequado, pois a cidadania fiscal busca garantir que os sujeitos que votam também realizem o pagamento de tributo, respeitando-se as suas limitações. (In CROUY CHANEL, 2002, p. 57.)

⁵²⁴ DOWELL, 1965, p. 48.

⁵²⁵ Fora superada a ideia de que o imposto sobre a renda serviria apenas para o custeio das guerras, afinal era cobrado para o custeio das lutas travadas com a França. Por conta da tributação sobre a renda em razão das guerras, houve depressão no comércio e na industrialização, bem como aumentou a pobreza.

⁵²⁶ TAYLER, 1853, p. 55.

⁵²⁷ Os próprios parlamentares ingleses se utilizavam da posição para determinar a tributação de modo a gravar menos a sua própria classe.

⁵²⁸ GOMES, Laurentino. **1889**: como um imperador cansado, um marechal vaidoso e um professor injustiçado contribuíram para o fim da monarquia e a proclamação da República do Brasil. São Paulo: Globo, 2013, p. 140.

princípio da legalidade, mas sem a força da representatividade como justificativa da tributação, assim como o aparecimento do princípio da igualdade, mas sem o seu conteúdo material. A ideia de princípio da igualdade no seu aspecto material apenas se vislumbrou diante da imposição do imposto de renda sem a justificativa de custeio das guerras, mas como forma de contribuição para os gastos públicos (haja vista a diminuição dos impostos indiretos), na medida da capacidade contributiva, mínimo existencial e consideração da renda líquida do sujeito⁵²⁹. Foi o imposto de renda considerado um tributo dinâmico, essencial para acompanhar a rapidez evolutiva das relações socioeconômicas⁵³⁰.

Em relação aos tributos indiretos, houve alterações com vistas a fortalecer o comércio internacional. Tanto é que foram celebrados tratados internacionais para conceder isenções fiscais nas relações comerciais entre os Estados celebrantes. Já, então, representava a mitigação da soberania fiscal de cada Estado com vistas ao desenvolvimento dos negócios externos, respeitando-se o livre comércio internacional e nacional⁵³¹, ou seja, a tributação seguia de acordo com a evolução da economia inglesa⁵³². Além de imposto sobre o comércio, identificava-se o imposto sobre as profissões, sobre a propriedade de cães e sobre o jogo, bem como sobre as viúvas⁵³³.

A legislação fiscal da Inglaterra era um tanto opressora e rígida, sendo difícil descumpri-la e bastante arriscado. No entanto, diante de uma legislação inflexível, havia a corrupção dos agentes fiscais, o que denunciava as falhas no sistema de arrecadação⁵³⁴. Em outras palavras, quanto maior o rigor fiscal e o poder dos agentes fiscais, maior o nível do risco de corrupção. Por outro lado, havia tribunais fiscais que buscavam trazer a segurança jurídica para o contribuinte, protegendo-o a abusividade do poder de tributar do Estado, bem como auxiliar na construção do conteúdo dos direitos fundamentais dos contribuintes a serem implementados em outros Estados⁵³⁵.

⁵²⁹ NOBLE, John. **The Queen's Taxes: An Inquiry Into The Amount, Incidence & Economic Results, Of The Taxation Of The United Kingdom, Direct and Indirect.** Londres: Gongmans, Green, Reader and Dyer, 1870, p. 158.

⁵³⁰ ZILVETI, 2017, p.233.

⁵³¹ DOWELL, 1965, p. 51.

⁵³² Surge nesse momento a ideia do princípio do livre comércio como limitador ao poder de tributar em relação aos impostos sobre o consumo.

⁵³³ TAYLER, 1853, p 105.

⁵³⁴ STEBBINGS, Chantal. Trades, the Excise and the Law: Tension and Conflicts in early Nineteenth Century England. In TILEY, John (Ed). **The Studies in the History of Tax Law.** Portland e Oregon: Hart, 2012, (139-160), p. 158.

⁵³⁵ STEBBINGS, Chantal. Income Tax Tribunals: Their Influence and Place in the Victorian Legal System. In TILEY, John (Ed). **The Studies in the History of Tax Law.** Portland e Oregon: Hart, 2012, (57-79), p. 59.

EUA foi palco de desenvolvimento do capitalismo empresarial no século XIX, promovendo a revisão axiológica em diversos ramos jurídicos⁵³⁶, em políticas públicas, o sistema legislativo e o papel do Estado para a população. A evolução dos novos conceitos repercutiu efeitos sobre a limitação ao poder de tributar, como foi o caso do desenvolvimento da teoria da empresa e da distinção entre a renda da pessoa jurídica e física. Além disso, ressaltou-se o papel da corte norte-americana na definição de temas tributários, como ocorreu no imposto sobre sucessão⁵³⁷, o imposto sobre renda dos acionistas por meio de retenção na fonte⁵³⁸.

Ao fim do século XIX, houve a depressão econômica, culminando em pressão no âmbito fiscal, defendendo um grupo político a instituição de um imposto único urbano cobrado em todo o território norte americano para promover a justiça social. O governo federal realizou a distribuição de competência para os Estados em relação aos tributos diretos, permitindo a organização das receitas locais e sua organização, fortalecendo o federalismo⁵³⁹. Em relação ao imposto de renda, fora reinstituído para custear os gastos com a guerra civil, mas com a implementação da progressividade da igualdade, da capacidade contributiva e da redistribuição de riqueza, balizando o sistema tributário sem viés político, mas apenas ideológico.

A Alemanha, no início do século XIX, não contava com uma unidade jurisdicional, de forma que não havia organização da arrecadação tributária⁵⁴⁰. A situação se perpetuou até a unificação da Alemanha, permitindo-se a centralização do poder, com a composição de um governo federativo com elementos monárquicos e democráticos, refletindo-se os efeitos

⁵³⁶ Foram alteradas teorias sobre personalidade jurídica, teoria da separação de poderes do Estado, regulação de sociedades comerciais e criação de imposto de renda. (In KORNHAUSER, Marjorie E. **Corporate Regulation and the Origins of the Corporate Income Tax** (1960) 66 Ind Lj (53-66), p 56.)

⁵³⁷ Caso Magoun vs. Illinois Trust. Neste caso, a corte decidiu pela impossibilidade de se graduar impostos se o legado fosse destinado a estrangeiros por conta dessa peculiaridade, mas permitia-se a progressividade em razão do valor da herança, haja vista a previsão na Décima Quarta Emenda da Constituição dos Estados Unidos. O raciocínio da progressividade na tributação de herança, mas com limites em relação ao confisco da propriedade, fora aplicado ao caso Knowlton vs. Moore.

⁵³⁸ A Suprema Corte considerou tal imposto inconstitucional. No entanto, com o “Act de 1909”, passou-se a tributar a renda das empresas. (In AVI – YONAH, Reuven S. Why was the US Corporate Tax Enacted in 1909? In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2007, (378-392), p. 380.

⁵³⁹ BROWNLEE, 2004, p. 43.

⁵⁴⁰ Havia um imposto de renda na Prússia oriental válido pelo período de três anos no início do século XIX. Já em meados, observa-se o imposto de renda ceder com obrigação de declaração do imposto de renda, que a autoridade fiscal admitia o lançamento pelo próprio contribuinte. Ao fim do século XIX, assistiu-se à criação do imposto de renda retido na fonte. (In BÜHLER, Ottmar. **Steuerrecht**. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher, 1951, p 11.). Observa-se que esse tributo tinha influência da teoria da posse do bem-estar, mesmo que este perdesse espaço no sistema tributário germânico ao longo do século XIX. Ao fim deste século, os economistas passaram a defender o retorno do tributo sobre a fortuna e sobre o bem estar, em razão do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, justificando-se a tributação não somente sobre a renda efetivamente auferida, mas também sobre os sinais exteriores de riqueza. (In THEIR, Andreas. Traditions of Wealth Taxation in Germany. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, 73 – 88.).

também sobre a arrecadação tributária e abrindo-se o espaço para o desenvolvimento da teoria do direito tributário.

Durante o século XIX, havia o imposto sobre classes para toda a população, sobre as terras e o imposto sobre negócios, que fora reformulado diante da modernização das relações socioeconômicas. Esses tributos ainda existiam por conta da eficiência na arrecadação e fornecimento de receita as unidades de governo⁵⁴¹.

A unificação da Alemanha teve suas influências doutrinárias e intelectuais, permitindo-se a formação de um Estado-nação, com uma constituição a garantir a propriedade privada, direitos civis e representação popular limitada de modo a garantir a burguesia a ordem e a dominação. Por conta da revolução capitalista que se instalou em toda a Europa no período, com a nova forma de se ver o capital pela teoria de Karl Marx, houve alterações na tributação. Afinal, a alteração de mudança de paradigma de “pensamento econômico influenciou o jurídico, que procurou estruturas sistêmicas uniformes e confederativas para gerir a tributação numa complexa trama urdida pelos elementos socioeconômicos”⁵⁴². Assim a constituição de um Estado era imprescindível para a afirmação da autoridade financeira sobre os territórios e Estados alemães autônomos e para a arrecadação de receitas de forma unificada e sistêmica⁵⁴³, o que foi paralisado em face das guerras que se apresentaram no século seguinte.

Ao longo do século XIX, foram desenvolvidas as teorias do Direito Tributário na Alemanha, como a concepção de obrigação tributária, que possuía elementos definidos e distintos da obrigação de direito privado. A teoria sobre a tributação alemã fora iniciada pelos financistas e no Direito Civil, mas foi Otto Mayer que solidificou a base da referida teoria: a lei passou a ser a causa na tributação, proveniente da obrigação tributária, que nasce diante da ocorrência do fato gerador, sendo o tributo a ser pago identificado pelo lançamento realizado por uma autoridade administrativa, podendo ser a obrigação tributária alvo da prescrição, da decadência ou da preclusão⁵⁴⁴. Cabe ressaltar que fora iniciada a teoria sobre contrato fiscal para resolver contenciosos em matéria tributária entre Fisco e contribuinte. Em outras palavras, Otto Mayer realizou a sistematização das regras jurídicas sobre a arrecadação tributária,

⁵⁴¹ HATTINGH, Johann. Model Tax Conventions: Nineteenth-Century German Tax Treaties and Laws Concerned with the Avoidance of Double Tax. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2013, (31-80), p. 35.

⁵⁴² ZILVETI, 2017, p.240.

⁵⁴³ Primeiramente, instituiu-se uma competência limitada do governo principal (Reich), podendo este instituir imposto sobre indústrias, abrangendo mais tarde os impostos diretos, como o imposto sobre o patrimônio (a partir da teoria da capacidade contributiva). (In LANG, Joachim. Die Vermögensteuer Kostet Jobs. **Handelsblatt**. 28-05-2010, p. 8.). Depois se fortaleceu e se concretizou a distribuição de competência tributária num Estado Federal, cabendo a União os tributos indiretos e aos Estados os tributos diretos, e os municípios com uma nova concepção de imposto de renda. (In HENSEL, 2005, p. 95).

⁵⁴⁴ MAYER, Otto. Deutsches Verwaltungsrecht. Berlin: Dunker & Humblot, 1961. V 1, p. 317-331.

identificando a percepção da riqueza tributável, e o mecanismo de captação sob a perspectiva jurídica⁵⁴⁵, influenciando as jurisdições além mar.

No Brasil, já no início do século XIX, foram instituídos diversos impostos sobre o consumo, buscando-se tributar a atividade econômica, sem a preocupação com a geração de riqueza efetiva. Dessa forma, passou-se a cobrar impostos sobre as indústrias e profissões, alcançando diversos itens, atividades e elementos de presunção de riqueza⁵⁴⁶, mas já com alíquotas fixas e variáveis, dependendo da atividade ou do tamanho do negócio, bem como identificação de presunções e ficções para determinar a base de cálculo⁵⁴⁷. Também neste período a corte portuguesa chegou ao Brasil, abrindo-se os portos, estimulando a liberação do comércio internacional e a tributação aduaneira (mas favorecendo principalmente a Inglaterra com isenções fiscais⁵⁴⁸, em troca de proteção do rei português em face de Napoleão)⁵⁴⁹. Para a instalação da realeza portuguesa em solo brasileiro, também foi fortalecida e acirrada a cobrança de tributos sobre os colonos, bem como criados novos impostos à medida que se criava novo serviço público⁵⁵⁰, garantindo-se valores suficientes para manter a colônia e a metrópole⁵⁵¹.

A organização da seara de arrecadação foi realizada com a instalação da corte portuguesa. O rei D. João VI estabeleceu e organizou o tesouro real no Rio de Janeiro, criou o conselho de fazenda, tribunal administrativo e de fiscalização das rendas públicas, de forma que se evitou que o dinheiro arrecadado fosse para Portugal e determinaram-se limites quanto aos gastos públicos. Com o retorno do rei para Portugal, o tesouro foi levado novamente à metrópole, diminuindo a receita que ficava na colônia, mas em compensação os gastos públicos aumentaram, culminando na crise fiscal que assolou a colônia, inclusive após a declaração de sua independência (em 1822). Com esta, fora necessário constituir a Assembleia Geral Constituinte e Legislativa do Império do Brasil, sob a custódia do imperador D. Pedro I,

⁵⁴⁵ O direito na Alemanha teve uma influência marginal do positivismo, de forma que o desenvolvimento dos aspectos jurídicos se deu diante da jurisprudência e da ciência jurídica.

⁵⁴⁶ O imposto recaía sobre veículos, carruagens, venda de produtos por armazéns ou sobrados, sobre embarcações e barcos

⁵⁴⁷ ANDRADE PINTO, 1870, p. 65.

⁵⁴⁸ O imposto de importação cobrado sobre os produtos ingleses era de 15%, enquanto a alíquota para os produtos de outras nacionalidades era de 24%. Os ingleses também exerceram atividade extrativista na colônia portuguesa e exportavam tais produtos sem que houvesse a cobrança do imposto de exportação. (In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 167, p. 26-38, 2009, p. 27.)

⁵⁴⁹ CASTRO, 1915, p. 28.

⁵⁵⁰ Cerca de 95 impostos foram criados no período de 1808 a 1822, com diversas nomeações: capatazias, décimas, direitos, donativos, emolumentos, pensões, propinas, quintos, sisas. Havia uma preocupação de se tributar pessoas, fatos e bens, ocorrendo a sobreposição de impostos. (In SIDOU, 1977, p. 263).

⁵⁵¹ AMED; CAMPOS NEGREIROS, 2000, p. 181

buscando instituir a separação de poderes com competências definidas, mas sem a construção de autonomia destes, sob a influência da Declaração dos Direitos dos Cidadãos, com unidade jurisdicional⁵⁵².

Em relação à matéria fiscal, a assembleia constituinte analisou e rejeitou propostas de benefícios fiscais para muitas atividades agrícolas, sob o argumento de que a arrecadação deveria corresponder às despesas públicas, determinando-se como regra o equilíbrio fiscal⁵⁵³. Não houve uma reformulação das leis tributárias existentes antes da declaração de independência, mas apenas a recepção dos alvarás régios pela constituição de 1824. Ademais, não havia definição clara de competência dos entes⁵⁵⁴, havendo criação de tributos sem metodologia, de forma assistêmica e sobreposta⁵⁵⁵, sendo instituídos impostos idênticos, cobrados simultaneamente pela coroa, províncias e municípios, baseados nas necessidades de caixa⁵⁵⁶. Essa previsão contrariava a própria previsão do princípio da capacidade contributiva previsto na carta de 1824, posto no texto para propor a igualdade em matéria tributária, como fez a constituição francesa de 1791. A situação das competências tributárias indefinidas somente se alterou na segunda metade do século XIX, quando os municípios e províncias passaram a instituir impostos para garantir a sua autonomia financeira, sendo formalmente instituídas as competências na Carta de 1891⁵⁵⁷.

Em relação à arrecadação, era efetuada na boca do cofre, por administradores ou por contratados, ou seja, eram os impostos pagos diretamente pelo contribuinte ou por seus agentes e cobrados pelos administradores ou tesoureiros especiais ou por contratadores ou arrematantes que intermediavam a relação fiscal (que possuíam a obrigação de levar à fazenda nacional

⁵⁵² BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. Brasília: OAB Editora, 2002, p. 48.

⁵⁵³ CASTRO, 1915, p. 40.

⁵⁵⁴ Foi conferida à câmara de deputados a competência para instituir impostos, mas não identificou as espécies tributárias e as respectivas competências. Ademais, instituiu como competência do ministro da Fazenda a função orçamentária e o balanço das receitas do Império. Coube ao tribunal denominado de tesouro nacional a capacidade de regular a administração, a arrecadação e a contabilidade em sintonia com as administrações das províncias do Império. Somente em 1834 fora instituída a competência das assembleias legislativas das províncias. (In ANDRADE PINTO, 1870, p 27).

⁵⁵⁵ Por exemplo, o açúcar era tributado cinco vezes, a aguardente oito vezes, o tabaco seis vezes, o gado outras seis e assim por diante. Os tributos incidiam sobre as diversas fontes de riqueza, sem que houvesse tecnicismo jurídico ou econômico, lançados com o intuito de acudir às despesas públicas. (In CASTRO, op. cit., p. 50).

⁵⁵⁶ PEREIRA, 1999, p. 21.

⁵⁵⁷ AMED; CAMPOS NEGREIROS, 2000, p. 207-217. Dentre os impostos municipais encontram-se: direitos de consumo, direitos de exportação, indústria e profissões, impostos sobre barcos do interior, imposto sobre navegação de longo curso ou cabotagem, imposto sobre carros e carroças, aferição de pesos e medidas, diversas licenças, emolumentos, multas, dízimos do gado vacum, de miunças e do pescado, décima urbana, imposto pessoal, imposto sobre a renda, imposto sobre leilões, sobre a transmissão de propriedade, prêmios de depósitos, taxa do provimento de empregos municipais, legados pios, bens do evento, dons gratuitos. No caso das províncias, a partir de 1834, passaram a instituir diversos impostos, respeitando-se a competência exclusiva do governo central de legislar sobre o imposto de importação. (CASTRO, op. cit., p. 75).

determinada soma, fixada anualmente)⁵⁵⁸. Essa intermediação se caracteriza como um contrato de compra e venda, sob as regras do direito civil, permitindo-se que até estrangeiros pudessem realizar a cobrança de impostos. Tal situação demonstra que as finanças públicas brasileiras possuíam fortes traços de direito privado, afinal não existia uma firme distinção entre direito público e direito privado no país. Malgrado a previsão do princípio da legalidade na Constituição de 1824, o Estado realizava a cobrança de tributos com as regras do direito privado⁵⁵⁹.

Já quanto às relações comerciais internacionais, foram celebrados tratados internacionais com isenções, criando-se uma política de incentivos, mas sem justificativa em termos de política fiscal para o desenvolvimento econômico do país ou social⁵⁶⁰.

Quanto aos escravos, considerado como patrimônio móvel, a sua alienação era tributada pela taxa dos escravos, sendo de lançamento anual, de acordo com a matrícula de cada escravo, cobrado em face do senhor do escravo, posto que este demonstrava um sinal de riqueza. Porém a arrecadação era ineficiente, haja vista que a atividade desenvolvida pelos escravos era em sua maior parte campestre, e no campo não havia o controle fiscal efetivo⁵⁶¹. Ainda sobre o aspecto da tributação em face da propriedade de escravos, houve um incentivo fiscal para promover a colonização do país com outros povos de cor branca (aumentando-se a alíquota do imposto aduaneiro sobre os direitos aduaneiros cobrados sobre cada escravo maior de 3 anos) e com a indenização para os senhores de escravos que libertassem os filhos de escrava⁵⁶².

Resume Zilveti sobre o período:

Os chamados contratadores desempenhavam o papel de coletores de impostos, com um poder excessivo. A ineficiência era outra característica dessa estrutura de gestão fiscal medieval. Faltava malha de tributos em espécie para extrair das manifestações de riqueza o bastante para as despesas públicas. Mais do que isso, a evolução nas relações socioeconômicas era lenta e reticente.

[...]

Faltava ordem ao modo rudimentar de tributar no Brasil. A sobreposição de tributos em espécie distorce a arrecadação, impedindo que identifique a eficiência fiscal como um todo, além de mascarar a capacidade econômica do contribuinte⁵⁶³.

A crise fiscal caracterizada pela desorganização administrativa e o excesso de exações fiscais⁵⁶⁴ levou à abdicação do trono por parte de D. Pedro I em favor de seu filho D. Pedro II.

⁵⁵⁸ PEREIRA DE BARROS, 1855, p. 9.

⁵⁵⁹ *Ibidem.*, p. 12.

⁵⁶⁰ PEREIRA, 1999, p. 27.

⁵⁶¹ AMED; CAMPOS NEGREIROS, 2000, p. 69.

⁵⁶² NABUCO, Joaquim. O abolicionismo. As promessas da Lei de Emancipação. In SANTIAGO, Silviano (coord). **Intérpretes do Brasil**. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 2002, v. 1 (25-167), p. 43.

⁵⁶³ ZILVETI, 2017, p.258 e 266.

⁵⁶⁴ Cerca de 150 impostos em nível central, sem contas as províncias e os municípios. (PEREIRA, 1999, p. 27).

A partir de então, foram suprimidas as múltiplas exações fiscais, sendo instituídas as competências tributárias das províncias. Porém, os tributos continuaram a ser criados sem método, uniformidade ou sistema nas diversas unidades administrativas brasileiras. Na verdade, a definição das competências tributárias não tinha o intuito de conferir autonomia financeira, mas notadamente de facilitar as relações contratuais do rei com os agentes políticos responsáveis pelas províncias. Mas, há que se ressaltar que o início do segundo reinado permitiu a organização da competência da arrecadação, que fora entregue ao Poder Executivo⁵⁶⁵.

Somente na segunda metade do século XIX foram instituídas as repartições públicas fiscais, criando-se tribunais administrativos com força de corte judicial, assemelhando-se ao sistema francês, haja vista as influências do modelo de Estado francês adotado pela assembleia constituinte. As regras do processo administrativo fiscal levavam a uma sentença com coisa julgada e privilégio na satisfação dos créditos da Fazenda em caso de falência do devedor de impostos. O processo de cobrança das dívidas fiscais fora instaurado por meio do Decreto 736 de 20 de novembro de 1830, estipulando prazo de prescrição em quarenta anos, com possibilidade de interrupção na contagem de tempo no caso de atos do Fisco no sentido de cobrar a dívida⁵⁶⁶. No entanto, tais tribunais não garantiam a certeza quanto a revisão judicial do arbítrio do poder de tributar⁵⁶⁷.

Como ocorrera com os Estado europeus em relação ao custeio das guerras, a Guerra do Paraguai trouxe a necessidade de majoração dos impostos e criação de outros por todos os entes da República. No entanto, houve uma redução de impostos para atender a escassez de alimentos, isentando os gêneros de primeira necessidade⁵⁶⁸.

As bases do sistema econômico no Brasil se alteraram na segunda metade do século XIX, crescendo a produção agrícola de café, impulsionando um sistema econômico autônomo, encerrando a etapa colonial. O plantio, o transporte, o comércio, a indústria e a exportação de café levaram a um crescimento econômico que refletiu também na área fiscal, pois se identificou novas formas de riqueza a serem tributadas. Também se observou a mudança quanto aos ideais políticos e filosóficos no país: por conta das influências de Augusto Comte quanto ao positivismo, os militares brasileiros proclamaram a República do Brasil em 1889, no dia 15 de novembro⁵⁶⁹.

⁵⁶⁵ PEREIRA DE BARROS, 1855, p. 11.

⁵⁶⁶ SOUZA BANDEIRA, Antonio Herculano de. **Novo manual do procurador dos feitos da Fazenda**. Rio de Janeiro: Laemmert & C, 1888, p 343 e 405.

⁵⁶⁷ ZILVETI, 2017, p.257.

⁵⁶⁸ PEREIRA, 1999, p. 33.

⁵⁶⁹ ZILVETI, op. cit. p.268.

A partir do início do período republicano no Brasil, a forma de tributação se alterou, afinal houve uma revolução quanto a autonomia fiscal dos municípios e províncias, com enorme perda de competências e fontes de custeio para suas despesas. “Para que a Federação exista de fato, seria preciso dar à União e aos Estados federados fontes de receita, segundo um novo modelo de divisão de competências em matéria tributária”⁵⁷⁰. Por isso, as discussões entre federalistas e positivistas que culminaram no texto da Constituição de 1891 tiveram como principais delimitações na seara tributária: competência da União para os impostos sobre a importação de procedência estrangeira, direitos de entrada, saída e estadia de navios; aos Estados couberam os impostos sobre a exportação de mercadorias de sua produção, imóveis urbanos e rurais e transmissão de propriedade; os municípios tiveram que se contentar com as distribuições das receitas arrecadadas pelos Estados⁵⁷¹⁵⁷²; proibição de tributação recíproca entre os entes federados, extinção de impostos que não encontravam justificativa econômica ou política de cobrança, mas competência concorrente para os impostos sobre o comércio de cabotagem⁵⁷³. Em outras palavras, a Constituição de 1891 instituiu uma nova ordem na seara tributária, seguindo o modelo centrípeto de federação⁵⁷⁴, estabelecendo autonomias federativas claras, com competências tributárias definidas, mas sem uma verdadeira autonomia financeira para todos os entes federados⁵⁷⁵. Ademais, completa Zilveti, “o maior contributo do pensamento republicano foi romper com o caráter privatista da tributação, que servia exclusivamente ao propósito monárquico de custeio de seus gastos, enquanto o Estado era ausente em quase tudo”⁵⁷⁶.

2.7 EM BUSCA DA JUSTIÇA SOCIAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Colapso e unificação. Duas palavras que resumem o século XX e o início do século XXI na humanidade, afinal, as crises econômicas e políticas vivenciadas levaram a formação de

⁵⁷⁰ ZILVETI: 2017, p.269.

⁵⁷¹ A tributação de competência dos Estados sobre a exportação estava relacionada à expansão cafeeira, de forma que se garantiria receita para a fonte produtora agrícola, como é o caso de São Paulo. No entanto, a economia baseada na monocultura leva ao atraso do desenvolvimento econômico, desestimulando o empreendedorismo e a evolução da tributação.

⁵⁷² COSTA, 2005, (43-101), p. 72.

⁵⁷³ AMED; CAMPOS NEGREIROS, 2000, p. 233.

⁵⁷⁴ Ou seja, instituiu-se o maior grau de funções, poderes e competências para a União.

⁵⁷⁵ Para Alcides Jorge Costa, não bastaria apenas ao sistema de federação determinar a repartição de competências, uma vez que um Estado unitário pode fazer. Era necessário que a repartição de competências provocasse convergência de receitas ao tesouro nacional, além de contribuir para a unidade no exercício da soberania fiscal. (COSTA, op. cit., p 43-101.)

⁵⁷⁶ ZILVETI, op. cit., p.273.

blocos econômicos, novas alianças entre os países, mas também distanciamentos⁵⁷⁷. Houve o reforço da valorização do homem e de seus direitos, principalmente após a Segunda Guerra Mundial. Ao final do século XX, tem-se um mundo transnacional e plurijurisdicional, ou seja, com leis e tribunais internacionais criados por organismos supranacionais. No campo tributário, o século XX trouxe à tona o reconhecimento da relação tributária de direito, mas que sofreu erosão ao final do século por conta da jurisdição elástica e pluriterritorial das instituições que promovem e mantêm a relação jurídica estável, permitindo o aparecimento do Direito Tributário Internacional⁵⁷⁸⁵⁷⁹.

Na Europa do início do século XX, prevalecia o positivismo sobre a atividade legislativa e da ciência do direito. Em contrapartida, vislumbra-se a corrente do direito natural, assim como a corrente filosófica do neokantismo. Foi a segurança jurídica o principal vetor de definição dos sistemas jurídicos, concebendo as leis como instrumento importante para a construção de tais sistemas e garantia da segurança para o administrado⁵⁸⁰. Ademais, através do reinado da lei, impôs-se a obrigação da tributação, sem que houvesse a justificativa diante de uma contrapartida por parte do Estado, de forma que a cobrança dos tributos se daria conforme a capacidade contributiva dos cidadãos. Outros elementos foram inseridos na relação jurídica tributária, como as garantias ao contribuinte, permitindo a segurança contra o poder de tributar⁵⁸¹.

Em razão das alterações na economia com a revolução industrial, crescimento da produção e desenvolvimento de tecnologia industrial e de produção, as potências econômicas desde o início do século XIX precisavam despachar os produtos excedentes para outros territórios. Assim começou a busca por novos territórios diferentes das colônias já conhecidas e dominadas pelas metrópoles desde o século XV, ou seja, África e Ásia, iniciando-se a forma de dominação denominada de Imperialismo. Porém, houve a necessidade de se realizar a partilha dos territórios entre os países europeus para se estabelecer em quais territórios cada um (França, Inglaterra, Holanda) exerceria sua soberania no neocolonialismo. Não havendo consenso nesta divisão e descontentamento da Alemanha e da Itália, assim como o revanchismo entre França e Alemanha ainda vigorava em razão da disputa da região da Alsácia-Lorena, bem

⁵⁷⁷ Foi o século em que se vivenciou a Primeira e a Segunda Guerra Mundial, mas também a Guerra Fria.

⁵⁷⁸ Após as guerras mundiais, as nações estavam com diversas dívidas, havendo a necessidade de se estabelecer alianças para a reconstrução das soberanias e hegemonias transnacionais. (In SACCHETTO, Cláudio. Direito internacional tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 5, p. 133-137, 2007, p. 145.).

⁵⁷⁹ ZILVETI, 2017, p.277.

⁵⁸⁰ TREMEAU, Jérôme. *La Réserve de Loi, Compétence Législative et Constitution*. Paris: Economica, 1997, p. 18.

⁵⁸¹ TROTABAS, Louis. *Précis de Science et Législation Financières*. Paris: Dalloz, 1953, p. 160.

como os países europeus se encontravam numa corrida armamentista e formação de alianças⁵⁸², o estopim para declaração do início da Primeira Guerra Mundial foi o assassinato de Francisco Ferdinando, príncipe do império austro-húngaro, durante sua visita a Sarajevo (Bósnia-Herzegovina).

Somente em 1919, terminou a guerra com o lado vitorioso da Tríplice Entente (França, Rússia e Reino Unido), mediante o reforço dos Estados Unidos, pois havia acordos comerciais a defender, principalmente com Inglaterra e França. Os derrotados assinaram o Tratado de Versalhes, que impunha a estes países fortes restrições e punições. A Alemanha teve seu exército reduzido, sua indústria bélica controlada, perdeu a região do corredor polonês, teve que devolver à França a região da Alsácia-Lorena, além de ter que pagar os prejuízos da guerra dos países vencedores. Esta situação era mais que suficiente para que surgissem ideologias que levassem ao ressurgimento do nacionalismo do povo alemão.

Os Estados totalitários se estabeleceram em razão dos efeitos da Primeira Guerra Mundial nos países europeus, pois as organizações sociais perderam suas forças, pondo-se em crise o conjunto de valores e crenças e o pensamento ético do mundo ocidental. Com a crise de 1929, houve uma queda no nível da atividade econômica, alterando-se a organização capitalista e trazendo à tona uma sociedade de massas. Cabe ressaltar que se pautavam na ideia de reconstrução da sociedade, difundida tanto pela direita como pela esquerda ao longo do século XIX. Vários fatores contribuíram para o surgimento da célula cancerígena do totalitarismo e do autoritarismo⁵⁸³: capitalismo colonial criou o imperialismo moderno, destruindo a organização e cultura das colônias a favor dos interesses da metrópole; o anti-semitismo se justificou como um critério de salvação da miséria do povo, assemelhando-se ao período da inquisição da Igreja Católica e a perseguição aos hereges; idealismo racial, combatendo-se a miscigenação, e revolucionário, pautado na ditadura do proletariado⁵⁸⁴. Ademais, a crise econômica permitiu que surgissem as massas, ou seja, a perda da identidade e de individualidade de cada cidadão, havendo a homogeneização da sociedade e a facilidade de sua dominação.

Durante a era do Estado totalitário, o governo buscou destruir na população o espírito religioso, manifestações e culto, critérios tradicionais de moralidade, suprimindo as virtudes

⁵⁸² De um lado havia a Tríplice Aliança formada em 1882 por Itália, Império Austro-Húngaro e Alemanha (a Itália passou para outra aliança em 1915). Do outro lado a Tríplice Entente, formada em 1907, com participação de França, Rússia e Reino Unido.

⁵⁸³ Nos Estados autoritários, o povo não participa do poder político, mas a vida privada goza de uma certa autonomia. Nos Estados totalitários, a liberdade individual ou grupal é suprimida, desaparecendo-se a diferença entre esfera pública e privada, Estado e sociedade civil (COMPARATO, 2006, p. 366).

⁵⁸⁴ ARENDT, Hannah. **The origins of totalitarianism**. New York: Harcourt Brace & Company, 1993, p. 136-290.

costumeiras. A moralidade consistia em repetir as fórmulas ideológicas oficiais de perseguição aos inimigos do regime⁵⁸⁵, enquanto o Direito se traduzia na submissão completa de todos, de corpo e alma, à pessoa do governante, ao qual se dava o caráter de um ser divino, servindo o povo e o Estado como instrumentos de seus anseios, desrespeitando-se, assim, a individualidade e sua personalidade. Ou seja, as normas vigentes eram as ordens do governante e dos órgãos a ele subordinados, de forma que havia insegurança e incerteza quando se infringia ou não uma norma oficial. A insegurança também se identificava na individualização e na possibilidade de se delatar possíveis traidores ao regime totalitário, bem como na criação de órgãos do governo para fiscalizar outros órgãos secretamente. Por isso, o medo e o terror vigoravam no regime totalitário. Ademais, observava-se que os órgãos estatais agiam em sigilo e com falsidade em relação às informações reais e a realidade⁵⁸⁶.

Para justificar o totalitarismo, o Estado alemão se utilizou do positivismo, sem uma unidade de moralidade ou critério de juridicidade, do aumento dos impostos em face da classe mais rica, assim como concedeu valores aos mais pobres, como forma de salvar os desempregados e os miseráveis da crise de 1929. Em outras palavras, realizava a política compulsória de equalização de renda do povo. Assim, o governo totalitário buscava o apoio de parte da população, requerendo inclusive o apoio dos meios religiosos para os casos de utilização do gás para liquidar os internados em asilos psiquiátricos e os que estavam no campo de concentração⁵⁸⁷.

Por outro lado, concomitante ao surgimento dos Estados totalitários, surgiu uma nova concepção ideológica baseada na firmeza da verdade, harmonia entre preceitos da moral, do direito e da religião aplicados à vida prática com fim de alcançar a plena auto-realização (a que chamava de aproximação com Deus). A vida humana é o bem supremo e merece respeito pelas qualidades em que se encerra, sendo, inclusive, atemporais: verdade, justiça e amor, sendo estes últimos expressão do primeiro. Mahatma Gandhi, sob a influência da teoria da desobediência civil de Thoreau⁵⁸⁸, desenvolveu a doutrina da luta contra a injustiça dos governos sem o uso da violência, apenas com o descumprimento da lei (amando os que o odiavam, numa máxima de respeito à dignidade da pessoa humana, lutava pela igualdade, liberdade, segurança e solidariedade). Dessa forma, convenceu os indianos a lutarem pela independência da Índia

⁵⁸⁵ Comunistas, judeus.

⁵⁸⁶ COMPARATO, 2006, p. 364-370.

⁵⁸⁷ A Missão Interior (organização da Igreja Luterana) não apresentou qualquer objeção, assim como a opinião pública alemã. Porém, o bispo de Münster condenou a política de eutanásia estatal. (COMPARATO 2006, p. 371).

⁵⁸⁸ THOREAU, Henry. **Desobediência: A Desobediência Civil e outros Escritos**. São Paulo: Rocco, 1984.

apenas com manifestações pacíficas, desobedecendo às ordens do governo inglês quanto à compra de produtos ingleses. Não sendo suficiente a independência, Gandhi realizou diversos jejuns para que os grupos étnicos que viviam no país (mulçumanos, hindus e sikhs)⁵⁸⁹ celebrassem um acordo de paz para manutenção da ordem no governo recém independente da Índia.

Malgrado essa posição pacífica na Ásia, no continente europeu observava-se mais um conflito instaurado: a Segunda Guerra Mundial. A guerra teve início em 1 de setembro de 1939 com a invasão da Polônia pela Alemanha e as subsequentes declarações de guerra da França e da Grã-Bretanha, estendendo-se até 2 de setembro de 1945. As nações do grupo dos Aliados (França, Grã-Bretanha, Estados Unidos e União Soviética) estavam combatendo o avanço da Alemanha e do regime totalitário de Hitler, que participava do grupo do Eixo (Itália, Japão e Alemanha). A guerra terminou com a rendição das nações do Eixo, seguindo-se a criação da ONU (Organização das Nações Unidas) e a instituição da Declaração Universal dos Direitos Humanos, o início da Guerra Fria entre Estados Unidos e União Soviética (que saíram do conflito como superpotências mundiais) e a aceleração do processo de descolonização da Ásia e da África. Diante das atrocidades vivenciadas no conflito e momento anterior, voltou-se a defender a necessidade de valores dentro do ordenamento jurídico como forma de lhes reconhecer a sua legitimidade, validade e imposição (ultrapassando a idéia do positivismo do século XIX), recaindo efeitos no sistema tributário dos países.

Na França, o sistema tributário sofreu alterações antes e durante a Primeira Guerra Mundial. Havia um sistema tributário desenhado na constituição francesa, tributação autorizada pelo parlamento com representação popular, administração fiscal autônoma e poder judiciário eficiente⁵⁹⁰.

Foram concedidas isenções para as classes menos afortunadas, como diminuição nos valores de transporte público, possibilidade de dedução do imposto de renda com gastos com gás e eletricidade, bem como diminuição dos impostos indiretos diante da inserção do conceito de essencialidade⁵⁹¹. Dessa forma, foi possível desonerar tributariamente os produtos de primeira necessidade, visando garantir o sustento da população no período durante e entre

⁵⁸⁹ COMPARATO, 2006, p. 364-370

⁵⁹⁰ DELALANDE, 2007, p. 69.

⁵⁹¹ Sobre os impostos sobre o consumo, Gaston Jeze apresentou diversas críticas, como o fato de que os impostos sobre o consumo captavam a riqueza e a despesa do contribuinte. Ademais, as receitas desses impostos indiretos eram justificadas em razão dos altos custos do Estado, dificultando estruturar o sistema tributário de modo mais justo. Por fim, considera que a complexidade da tributação era um fator desestimulante ao contribuinte, prejudicando a relação jurídica com o Fisco. (In JEZE, Gaston. **Cours Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française**. Paris: V. Giard & E Brière, 1909, p. 866-869.)

guerras, consubstanciando a justiça social pregada pelo país assistencialista francês⁵⁹². Foi inserida a progressividade no imposto sobre a herança, criou-se o imposto de renda cedular de oito faixas (progressivas⁵⁹³) e um imposto geral sobre a renda⁵⁹⁴, com vistas a custear os gastos com a Primeira Guerra Mundial, assim como foram reformados o imposto territorial urbano, rural e o imposto de renda sobre valores mobiliários. De certo modo, a tributação sobre a renda prevalecia em face dos impostos sobre o consumo, em razão da maior eficiência da primeira, assim como por conta do avanço das ideias socialistas na França no período⁵⁹⁵.

Após as Grandes Guerras, na França insurgiram as teorias sobre a parafiscalidade pautada na solidariedade e no pragmatismo (formando um totalitarismo fiscal)⁵⁹⁶. Foram criadas a taxa cívica e a taxa de capitação, perseguindo O capital (considerado fonte da desigualdade no país)⁵⁹⁷, além de se estabelecer um sistema tributário confuso, burocrático e distorcivo. No entanto, houve a reforma tributária em 1948 com vistas a garantir a equidade, diminuição da carga fiscal, a simplificação da legislação fiscal⁵⁹⁸ com a codificação da matéria tributária. A codificação fiscal francesa “permitiu que agentes de política fiscal reformassem outros pontos do sistema, com uma visão geral da estrutura, competências, tributos e demais elementos, desde o nascimento até a extinção da obrigação tributária. A codificação confere estrutura organizacional ao sistema”⁵⁹⁹. Em razão dessa reforma e do movimento da dupla eficiência-equidade, surge o Imposto sobre o Valor Acrescido, em 1954, na França, cobrado de varejistas e atacadistas, de forma neutra, incidindo apenas sobre a riqueza agregada, adotando-se a não-cumulatividade, a essencialidade e a seletividade⁶⁰⁰. O referido imposto foi utilizado como instrumento de estímulo para a economia, mediante a diminuição de alíquotas para alguns setores produtivos. Ademais, por conta dos incentivos fiscais neste imposto e das políticas assistencialista, houve a necessidade de se recuperar os cofres estatais: foi criado o imposto sobre fortunas, ou o imposto de solidariedade, na segunda metade do século XX.

⁵⁹² TROTABAS, 1953, p. 195.

⁵⁹³ A progressividade foi instituída como forma de aumentar a arrecadação tributária para fins de financiamento da atividade bélica francesa, e não como um instrumento de realização da igualdade.

⁵⁹⁴ A noção de acréscimo ao patrimônio do contribuinte como fonte a ser tributada influenciou a tributação na França, conferindo ao contribuinte a segurança de ser tributado apenas em caso de riqueza nova.

⁵⁹⁵ TROTABAS, op. cit., p. 195.

⁵⁹⁶ *Ibidem.*, p. 160.

⁵⁹⁷ *Ibidem.*, p. 167.

⁵⁹⁸ A simplificação da legislação fiscal era necessária diante da grande quantidade de tributos distribuídos de forma assistemática, cobrados de forma ineficiente e obsoletos para captar a riqueza dos contribuintes em face da evolução socioeconômica da sociedade.

⁵⁹⁹ ZILVETI. 2017, p.284.

⁶⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **IVA para o Brasil** - contributos para a reforma da tributação sobre o consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, (19-36), p. 21.

Com o início da União Europeia, foram inseridos no sistema tributário francês os princípios do direito comunitário relacionados à matéria fiscal, como a proporcionalidade, de forma a dar coerência sistêmica e proteção do contribuinte contra o excesso da administração tributária. Embora o referido princípio não tenha sido adotado na constituição francesa e na legislação tributária, a proporcionalidade se efetiva em razão do tratado comunitário que relativizou a soberania e do ativismo judicial dos tribunais franceses⁶⁰¹.

A Inglaterra, no início do século XX, instituiu alterações na legislação tributária para reformar conceitos fiscais como o de renda e de capital, aumentando a arrecadação tributária (que passou a incidir também sobre participação societária). Para custear a defesa bélica durante a Primeira Guerra Mundial, estipulou o adicional de imposto de renda e criou-se o imposto corporativo, que só foi extinto em 1924. Ademais, o imposto de renda incidia tanto sobre as riquezas geradas no solo inglês como em solo ultra mares, permitindo-se a bitributação com o fim de garantir o custeio das guerras⁶⁰². Após este período, desenvolveu-se a concepção de que empresa e sujeito não poderiam ser tratados da mesma forma no âmbito fiscal, havendo distinção entre os conceitos de empresa, lucro e capital⁶⁰³, levando a uma reforma do imposto de renda que passaria a incidir sobre a riqueza efetivamente gerada. Em relação aos demais impostos, o sistema tributário inglês sofreu alteração ao fim do século XX, com ajustes nos tributos diretos e indiretos⁶⁰⁴.

No início do século XX, na Alemanha, houve o aumento do fluxo financeiro por conta dos negócios cada vez mais complexos e intensos, promovendo o interesse do Fisco alemão sobre a tributação sobre a renda. Foi, inclusive, esta, junto com a arrecadação dos tributos sobre o consumo⁶⁰⁵, sobre os direitos aduaneiros e um imposto de guerra, um instrumento financeiro para o custeio do avanço militar do exército alemão no início da Primeira Guerra Mundial. A

⁶⁰¹ DAVID, Cyrille. Le principe de proportionnalité (PP) in Droit fiscal communautaire (DFC) et Français (DFP). In LANG, Joachim (org). **Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke**. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1995, (511-535), p 520.

⁶⁰² JONES, John F. Avery CBE. Sir Josiah and Double Income Tax. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2013, (1-30), p. 10. Cabe ressaltar que a legislação trabalhista auxiliou o legislador tributário quanto ao conceito de rendimento do trabalho como base impositiva do imposto de renda.

⁶⁰³ A renda das empresas só foi tributada após a Segunda Guerra Mundial, pois foi considerada como autônoma dos valores recebidos pelos sócios a título de dividendos. Ademais, estabeleceu-se a diferença entre quota de capital (um investimento de capital) e ação (capital especulativo), pautando-se na diferença conceitual entre os tipos societários. Os conceitos foram definidos ao longo dos julgamentos que ocorreram no tribunal inglês, ajustando-se a reforma do imposto de renda da melhor forma às mudanças socioeconômicas. Por isso os doutrinadores consideram desnecessária a codificação fiscal para certos tributos, salvo para os que precisam garantir a unidade e a sistematização. (In. JONES, 2013, p. 17).

⁶⁰⁴ STOPFORTH, David. **Studies in The History of Tax Law**. Editado por John Tiley. Portland e Oregon: Hart, 2004, (133-145), p. 134.

⁶⁰⁵ Sobre o carvão, o vinho, água mineral entre outros (KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Lehrbuch des Steuerrechts**. Munique: Beck, 1991, V. I, p. 7.)

criação de novos tributos passava pelo crivo do parlamento complacente com o poder de tributar do Reich, cobrindo-se de legalidade as exações fiscais contrárias à liberdade econômica do contribuinte. “A guerra não deixou as finanças do Reich em total penúria, pois o Sistema Tributário foi suficientemente eficiente para suportar as necessidades bélicas daquela empreitada. O orçamento público foi, de alguma forma, salvo pelo sentimento patriótico reinante na época.”⁶⁰⁶

Com o fim de se incrementar a legalidade no sistema tributário alemão, fora criada uma lei geral tributária em 1919, com o intuito de se tributar conforme a igualdade, além de se buscar a confirmação da autonomia do Direito Tributário com institutos jurídicos próprios destinados a regular fatos jurídicos tributários⁶⁰⁷. Na verdade, a relação tributária passou a ser jurídica, e não mais uma relação meramente de poder.

No código, autorizavam-se regras de interpretação, introduzindo-se uma norma geral antielisiva (permitindo-se a interpretação econômica dos negócios jurídicos), trazendo, em contrapartida, uma insegurança jurídica para o contribuinte, posto que se concedeu uma autonomia ao agente fiscal direcionada para arrecadar, sem considerar princípios jurídicos⁶⁰⁸. Além disso, previa-se a competência dos entes tributantes, conferindo soberania fiscal aos estados e municípios para que pudessem criar e arrecadar seus próprios tributos, assim como determinou-se que o Reich realizasse a distribuição de receita proveniente da arrecadação do imposto de renda. A soberania fiscal permitiu a formação de uma administração fiscal também⁶⁰⁹.

Após a Primeira Guerra, houve uma maior aspiração arrecadatória em detrimento dos direitos dos contribuintes, criando-se mais tributos sobre o consumo e aumentando-se as alíquotas dos tributos já existentes. Ademais, criaram-se ficções para o imposto de renda, impulsionadas pela inflação, mas buscando os agentes do Fisco observar a igualdade e a capacidade contributiva. Para melhor regulamentar a tributação, foram criadas as leis dos impostos específicos, inclusive para estabilizar a arrecadação, impondo-se ao Fisco o respeito ao princípio da capacidade contributiva (Lei de Estabilização do Direito Tributário), e simplificar a arrecadação para evitar perdas caso a inflação voltasse⁶¹⁰. Mas também, as exações fiscais foram utilizadas para iniciar a expropriação do patrimônio dos judeus, iniciando-se a perseguição alemã em face destes, dando início ao movimento ideológico que culminou na

⁶⁰⁶ ZILVETI, 2017, p.296.

⁶⁰⁷ Esse trabalho foi realizado pelo jurista civilista Enno Becker.

⁶⁰⁸ KRUSE, 1991, p. 8.

⁶⁰⁹ HENSEL, 2005, p. 96.

⁶¹⁰ *Ibidem.*, p. 100.

Segunda Grande Guerra⁶¹¹. Durante esta, o governo alemão iniciou uma arrecadação voltada para as necessidades bélicas, como o aumento do imposto sobre as receitas das empresas e as contribuições sobre a distribuição dos dividendos. Porém, a arrecadação tributária também se perpetuou para que os contribuintes colaborassem com a reestruturação das finanças do Estado alemão e da infraestrutura do país⁶¹².

Após as guerras mundiais, seguiu-se em parte a constituição e o código tributário anterior à Segunda Guerra Mundial, mas com o comando de um poder parlamentar provisório. Assim, a administração financeira na Alemanha foi delegada aos Estados, concorrentemente com a União, considerando que as regiões dominadas pelos Estados Unidos da América e pela União Soviética possuíam regramentos e direcionamentos diversos⁶¹³. Somente após a nova constituição alemã, em 1949, passou-se a se desenvolver o federalismo unitário, com a concentração dos poderes na União, com reflexos no âmbito da arrecadação tributária (concentração dos impostos e receita na União)⁶¹⁴. Cabe ressaltar que a constituição não definia o conceito de tributo, nem mesmo estabelecia as competências dos entes federados, de forma que coube a ciência do direito (identificando a recepção de conceitos e tipos abertos do Código Tributário de 1919 pela nova constituição) e à jurisprudência dos tribunais (atuando na conformação da tributação a princípios e regras do Direito Tributário, como é o caso do princípio da coerência e da igualdade) da Alemanha defini-las⁶¹⁵.

Em meados do século XX, vivencia-se uma reforma⁶¹⁶ na Alemanha no seu sistema tributário, com vistas a racionalizar, a simplificar⁶¹⁷ e tornar transparente a tributação e trazer o consentimento do povo em face da instituição de tributos. Em relação às competências, fora estipulada a maior parte concentrada com a União, sendo as limitações do poder de tributar a ela direcionadas, assim como alguns tributos seletivos passaram a ser de competência dos Estados, e os Municípios passaram a tributar a propriedade⁶¹⁸. Em 1977, foi o Código Tributário

⁶¹¹ BÜLHER, Ottmar. **Steuerrecht**. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher, 1951, p.15.

⁶¹² BUTTERS, Keith. Taxation, Incentives, and Financial Capacity. In SMITHIES, Arthur; BUTTER, J. Keith (org.). **Readings in fiscal Policy**. Londres: George Allen and Unwin Ltd., 1955 (502-518), p 512.

⁶¹³ KRUSE, 1991, p. 13.

⁶¹⁴ HÄBERLE, Peter. Problemi attuali del federalismo Tedesco. In ZAGREBELSKY, Gustavo (coord).

Federalismo e la democrazia europea. Roma: La Nuova Italia Scientifica, 1994, (141-187), p. 153.

⁶¹⁵ VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, (515 – 527), p. 519.

⁶¹⁶ As medidas reformistas constantes trazem maiores incertezas ao contribuinte, além de um aumento efetivo da tributação. (In VOGEL, Klaus. Protección legal ante los tribunales fiscales en la República Federal Alemana. **Revista de Direito Tributário**. n. 34, ano 9, p.13-25, out/dez. 1985, p. 24.)

⁶¹⁷ O sistema tributário deve ser compreendido pelo cidadão médio, para que lhe seja permitido organizar seus negócios e vida pessoal. (In ZILVETI, 2017, p. 306)

⁶¹⁸ KRUSE, op.cit., p. 17.

Alemão alterado, aumentando a tensão na relação fisco e contribuinte. Com vistas a garantir a proteção do contribuinte contra os excessos da tributação, o controle jurisdicional passou a ser importante para ajustar a tributação proposta em nome da justiça social às limitações ao poder de tributar previstas na constituição alemã⁶¹⁹.

Já próximo à queda do muro de Berlim, o primeiro ministro da Alemanha buscou realizar uma reforma fiscal com vistas a trazer a Alemanha ao cenário econômico mundial, bem como para aproximar o sistema tributário existente à justiça fiscal com base nos entendimentos jurisprudenciais a respeito do princípio da igualdade. Isto com base numa constituição democrática, com desenvolvimento dos direitos fundamentais e papel do Estado na economia. No entanto, a ideia de aumentar a base fiscal e diminuição de alíquotas como reforma para o sistema tributário alemão não vingou diante do parlamento voltado para questões de interesse privado, deixando para a Corte Constitucional realizar a reforma fiscal de forma negativa: as decisões da corte tem produzido revisões efetivas no Sistema Tributário, permitindo a adequação à evolução socioeconômica do país⁶²⁰.

Nos EUA, no início do século XX, até a Primeira Guerra, buscou-se reformular a política fiscal visando tributar o capital, o excedente de lucro das empresas. No entanto, após aquela e até a Segunda Guerra Mundial, a tributação fora acirrada sobre salários e pensões, com vistas a superar o período depressivo do pós-guerra, controlando a Suprema Corte Norte Americana o pragmatismo dos economistas que feria os direitos dos contribuintes. Discutia-se, também, como cobrar imposto maior sobre rendas maiores e menor sobre rendas menores, em outras palavras, como se efetivar a progressividade e a igualdade no sistema tributário⁶²¹.

Cabe ressaltar, inclusive, que houve um movimento de indução muito forte do governo para constituição de família: a tributação sobre os homens solteiros era muito maior e desproporcional em relação aos sujeitos que detinham família (possuíam isenções), assim como a mulher solteira independente possuía isenções e as casadas, que trabalhavam, eram tributadas com o intuito de abandonarem o emprego e cuidar da família⁶²². Aliás, o imposto de renda sofre diversas alterações ao longo do século XX, haja vista que foi considerado como instrumento de

⁶¹⁹ A corte constitucional alemã foi crucial para que o princípio do mínimo existencial fosse implantado no sistema tributário alemão, assim como estipulou em que situações poderia o imposto sobre fortunas incidir.

⁶²⁰ ZILVETI, 2017, p. 309.

⁶²¹ Caso Pollock: a Suprema Corte americana se posicionou sobre impostos diretos incidentes sobre a propriedade real e pessoal, se o imposto estava em conformidade com a igualdade e a razoabilidade. Os agentes do fisco perseguiram as grandes empresas para corrigir as distorções no mercado em face dos pequenos comerciantes. Porém, os agentes perseguiram as grandes corporações sem considerar a capacidade de renovação de riqueza, além de princípios como a renda líquida e capacidade contributiva.

⁶²² KORNHAUSER, Marjorie E. Taxing Bachelors in America: 1895-1939. In TILEY, John (ed.). **Studies in the History of Tax Law**. Oxford e Portland, Oregon: Hart, 2013, v. 6, (467 – 488), p. 471.

intervenção na economia para incentivar ou não a atividade econômica⁶²³, como instrumento de domínio e segregação social e racial, assim como sofrera as alterações por conta da modernização dos institutos jurídicos de direito privado⁶²⁴ (reconhecida pela Suprema Corte).

Após a crise de 1929 da Bolsa de Valores de Nova Iorque, o governo norte americano lançou um programa de intervenção econômica com vistas a favorecer os desprovidos. Com a adoção da política desenvolvida por Keynes, houve a promoção do Estado do Bem Estar e da reconstrução da economia, assistindo-se uma transferência de riqueza entre as classes sociais, desrespeitando os princípios do Direito Tributário. Para desenvolver tal política pública, houve a necessidade de se arrecadar mais receita, por isso foram elevadas as alíquotas do imposto de renda, criou-se o “hidden tax” cujo valor estava embutido no preço dos produtos consumidos ou produzidos (o valor cobrado dos empresários era repassado para os consumidores, prevalecendo tal modelo até os dias de hoje)⁶²⁵.

O fortalecimento da economia norte americana se sucedeu, em verdade, com a conjunção da política de Keynes adotada, assim como pela participação na Segunda Guerra Mundial, afinal os custos bélicos foram garantidos pela receita arrecadada tributariamente. Após o período de confronto bélico, a carga fiscal elevada passou a ser justificada em face da Guerra Fria, mas que fora superada em razão da queda do muro de Berlim⁶²⁶. Por tais motivos, para se aprovar a alta carga fiscal mediante a cobrança das exações fiscais sobre toda a atividade de produção e consumo e o imposto de renda com alíquotas progressivas, o governo norte americano tem sido desafiado a promover as campanhas militares pelo mundo.

O Brasil, no início do século XX, adotou um sistema tributário semelhante ao vigente no século anterior, acrescentando-se o imposto de venda mercantis, a progressividade no imposto de renda, porém sem autorização ou previsão constitucional. Somente com a Constituição de 1934 observa-se a estruturação de um sistema já com a previsão das competências para instituir e cobrar impostos bem definidas, sem qualquer alteração na Constituição de 1937. Novos tributos foram inseridos no sistema tributário brasileiro na Constituição de 1946, estipulando competências específicas para Municípios, Estados e a União⁶²⁷. Somente com a emenda nº

⁶²³ As alíquotas eram modificadas e reduzidas, aumentando a arrecadação de receita do Estado diante da resposta positiva da economia. Porém, a atividade econômica foi deprimida por conta de alíquotas pesadas do imposto de renda.

⁶²⁴ A Suprema Corte definiu o conceito de lucro tributável, diante do reconhecimento da separação entre empresa, acionista ou sócio (*Eisner vs. Macomber*).

⁶²⁵ KORNHAUSER, Marjorie E. Remembering the “Forgotten Man” (and Woman): Hidden Taxes and the 1935 Election. In TILEY, John (Ed.). **Studies in the History of Tax Law**. Oxford e Portland, Oregon: Hart, 2010, v. 6, (327 – 340), p 328.

⁶²⁶ ZILVETI, 2017, p. 318.

⁶²⁷ Para os municípios, a constituição estipulou o imposto sobre a propriedade territorial urbana, o imposto de licença, o imposto de indústria e profissões, imposto sobre diversões públicas e o imposto sobre atos de sua

18/1965 fora criado um sistema tributário constitucional, fechado, com determinação expressa de competências tributárias, definição de tributos e hipóteses de incidência⁶²⁸, sob a influência do direito alemão, sendo, inclusive, o Código Tributário Nacional, Lei Federal 5172/1966, projetado com conceitos extraídos do Código Tributário alemão de 1919⁶²⁹, ampliando-se a transferência do produto da arrecadação.

Diante da violação do princípio da legalidade em face do instituto do decreto-lei⁶³⁰, falta de liberdades públicas, distanciamento entre as classes sociais, crise mundial do petróleo e a inflação, o sistema tributário proposto na EC 18/65 entrou em colapso. Foi necessário estabelecer índices de correção monetária, como foi o caso da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional⁶³¹, bem como alterar pontualmente as normas tributárias brasileiras sofreram alterações ao longo das décadas subsequentes com o fim de aumentar a arrecadação de receita e promover os serviços públicos. O resultado da crise política e econômica do país se resvalou no retorno da democracia, consagrando-se esta com a Constituição Federal de 1988, cujo objetivo era garantir os direitos fundamentais dos contribuintes, dar segurança e clareza ao sistema tributário e viabilizar um sistema de justiça fiscal. O sistema tributário previsto na nova e atual constituição concentra a competência tributária na União, com previsão de hipóteses tributárias, com tipos a serem delimitados pela legislação infraconstitucional, totalizando

economia ou assuntos de sua competência. Para os Estados, foram designados os impostos de propriedade territorial rural, imposto de transmissão causa mortis, o imposto de venda e consignações e o imposto de exportações de mercadorias e sua produção. Para a União foram estipulados os impostos sobre importação, o imposto de consumo de mercadorias, sobre proventos e renda, imposto sobre transferência de fundos ao exterior, o imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal. (In COSTA, 2005, p. 77).

⁶²⁸ Foi instituído o imposto de renda, sendo este de competência da União, delegando a lei a tarefa de regular de modo sistêmico a incidência do referido imposto. Um outro imposto que permaneceu de competência da União foi o IPI, incidindo sobre as operações industriais. Sobre as operações do mercado financeiro, produção e circulação de receita destinada à reserva monetária, foi instituído o IOF, com base no imposto do selo. Em relação ao tributo sobre o consumo, a competência ficou dos Estados, podendo estes celebrarem convênios para evitar distorções no sistema, mas com certa insegurança. Cabe ressaltar que a emenda conferiu aos municípios a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza. Aos municípios coube o IPTU, um imposto sobre o patrimônio. Criou-se a estrutura das taxas, como exações fiscais a serem cobradas diante de serviços públicos utilizados pelos sujeitos ou para custear o poder de polícia. Também foi alvo do Direito Tributário as tarifas, que foram instituídas para custear as políticas públicas de infraestrutura. Quanto às contribuições sociais, foram inseridas no texto constitucional para o custeio da previdência social, enquanto as contribuições interventivas teriam o condão de impedir o abuso do poder econômico. Além disso, a emenda estipulou a hierarquia normativa quanto à matéria tributária, delimitando a competência material (definição das realidades econômicas sobre as quais iria incidir os impostos) deferida para a legislação complementar (normas gerais) e específica. (In ZILVETI, 2017, p. 330-338).

⁶²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v.1, p. 205.

⁶³⁰ O Poder Executivo detinha competência para instituir os decretos-leis sobre matéria fiscal, podendo este ser transformado em lei, mesmo sem o crivo do Congresso Nacional.

⁶³¹ TILBERY, Henry. Inflação e tributação. In MACHADO, Brandão. (Coord.) **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984 (447-514), p. 478.

quinze impostos⁶³² (ampliando-se as competências dos estados e municípios, passando estes a possuírem autonomia financeira e poder heterônomo próprio), outras contribuições sociais ou especiais. Além disso, previram-se a progressividade para os tributos sobre o patrimônio⁶³³, ressaltando-se a extrafiscal do IPTU, a não cumulatividade e outros princípios para orientar o legislador tributário⁶³⁴. No entanto, o texto constitucional provocou um aumento da carga fiscal, induzindo o contribuinte a recorrer à informalidade, ocasionando perdas de arrecadação⁶³⁵.

O sistema tributário brasileiro foi reformado, com vistas a garantir a simplificação tributária e facilitar a arrecadação tributária, mediante a inserção de emendas constitucionais, como foi o caso da inserção da substituição tributária pela EC 3/1993, de disposições sobre as contribuições para a intervenção na econômica pela EC 33/2001, criação de uma nova figura tributária denominada de contribuição para o custeio da iluminação pública através da EC 39/2002, instituição do Simples Nacional (promovendo a arrecadação conjunta de impostos e contribuições sociais), instituição da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (vigente até 2007), instituição de taxas com vistas a garantir a fiscalização e promoção dos novos direitos sociais (do consumidor, do meio ambiente), contribuições com caráter interventivo, instituição de imunidade tributária musical por meio da EC 75/2013, além de instituição, através da EC 106/2020, de um regime extraordinário fiscal e financeiro para enfrentamento da situação de calamidade provocada pela pandemia da COVID-19, bem como instituição de benefícios fiscais para empresas de tecnologia (EC 121/2022) e isenções para os templos religiosos (EC 116/2022) e combustíveis (EC 123/2022).

A tributação não mais se justificava pelo mero custeio das atividades estatais e dos serviços públicos, mas sim pela relação de solidariedade existente entre os concidadãos, demonstrando-se a necessidade de se contribuir para que o Estado possa garantir a satisfação dos direitos e garantias fundamentais. Além disso, com a solidificação do sistema tributário, o Brasil passou a desenvolver as relações internacionais, e, no que pertine ao fenômeno da bitributação, passou a celebrar tratados internacionais para evitá-la⁶³⁶.

Diante da análise do histórico do desenvolvimento da tributação, desde quando se percebeu a necessidade de o líder, chefe ou soberano cobrar um valor para o custeio do seu

⁶³² Atualmente previstos nos artigos 153 a 155 da Constituição Federal de 1988.

⁶³³ A progressividade foi alterada ao longo das últimas décadas pela jurisprudência para o ITCMD e por emenda constitucional, como é o caso da EC 29/2000 para o IPTU.

⁶³⁴ ZILVETI, 2017, p. 344- 353.

⁶³⁵ MATTOS FILHO, Ary Oswaldo et al. **Reforma fiscal**: coletânea de estudos técnicos. São Paulo: DBA Dórea Books and Arts, 1992, p. 7.

⁶³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordo de bitributação e lei interna – investimentos na Ilha da Madeira – efeitos da Lei n. 9249/95. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 17, n.17, p. 91-127, 1997, p. 97.

domínio até a necessidade de valores para fins de custeio dos direitos sociais e individuais previstos nas cartas constitucionais, tem-se que estava relacionada com a forma que se constituía o grupo social e o Estado e as concepções dos valores éticos e morais. Ainda não se adentrou a boa-fé no Direito Tributário de forma específica, posto que fora apresentado no primeiro tópico a relação entre ética e moral com a boa-fé, demonstrando que, malgrado não se tenha feito menção ao modelo jurídico da boa-fé nos ordenamentos jurídicos, identifica-se que a relação jurídica tributária andou de mãos dadas ao pensamento filosófico que interligava a ética, a moral e o direito.

3. BOA-FÉ NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

Em paralelo à evolução das regras sociais, do desenvolvimento da ideia de código, da necessidade de se desenvolver um ordenamento jurídico para garantir a manutenção da estabilidade e justiça social, houve o desenvolvimento e fortalecimento dos valores de cada sociedade, a propagação das ideias de teóricos, o desencadeamento dos fatos históricos e seus efeitos. A inserção da boa-fé neste contexto ocorre em razão do reconhecimento da importância e influência da moral, da ética e das concepções filosóficas sobre o homem e seu comportamento perante a sociedade. A partir do momento em que se concebe como necessário o convívio com outrem, reconhecendo-se a existência e a presença do outro, o ser humano passa a analisar o seu comportamento perante si e os efeitos sobre os demais conviventes. É a partir do reconhecimento da importância do outro indivíduo que nasce a concepção da importância da boa-fé. Esta advém, portanto, da ideia de relacionamento, de interação e impõe um modelo de ação para a harmonia no convívio.

Com o avanço da complexidade dos relacionamentos e do desenvolvimento das diversas espécies, impõe-se um maior controle da atuação de cada sujeito, mediante, inicialmente, exercício do poder e da força, depois em razão da concepção de um líder para garantir a sobrevivência e defesa de todos, e por fim com o reconhecimento da proteção e promoção dos direitos por todos de todos e de tudo. A boa-fé, então, perpassa por tal caminho ao longo de sua construção histórica e vincula-se às normas criadas pelos sujeitos, permitindo que os sujeitos insiram nas suas relações exigências de honestidade, de lealdade, de veracidade, de colaboração. A inserção da boa-fé ocorre paulatinamente, sendo desenvolvida como instituto jurídico, aperfeiçoa-se, subdivide-se (em boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva), caracteriza-se como princípio, cláusula geral, conceito indeterminado, como tipo, como padrão ou standard. Insere-se no sistema jurídico, portanto, com força e importância.

Num sistema jurídico fechado, ou seja, num sistema em que se consideram apenas as regras codificadas, pautando-se na auto suficiência do ordenamento jurídico positivado e na ausência de um resultado do diálogo entre as regras, princípios e fatos sociais, a boa-fé subordinava-se às regras dispostas expressamente em texto legal. Em outras palavras, por não ser específica, não vigorava sobre as normas de caráter específico, por uma questão de segurança jurídica e em razão da primazia da legalidade, o que impedia a atuação criativa dos intérpretes. “Pode se constatar que se a noção predominante é do primado da certeza sobre a razão, a boa-fé tem o seu conceito diluído, servindo para designar coisas diversas, misturando-

se a outros conceitos, confundindo-se com a equidade, não se prestando às finalidades precípuas”⁶³⁷.

Superando-se a concepção positivista de sistema jurídico fechado, concebe-se a ideia de abertura de sistema, com o fim de abarcar regras e princípios para a formação do ordenamento jurídico e constituir (e fortalecer) seu elo com o mundo fenomênico e valorativo com o fim de alcançar a otimização da justiça. O sistema jurídico passa a se caracterizar por ser um “conjunto das fontes dentro de um esquema conceptual que, por um lado, representa o sentido profundo de cada norma através de suas conexões com outras e das conexões destas com os princípios”⁶³⁸, levando à unidade entre o ordenamento jurídico e a sua aplicabilidade no âmbito social, através da absorção da cultura, dos fatores históricos⁶³⁹. Assim, há a ressystematização do sistema jurídico, atualmente, com a consideração de elementos que estão a sua margem, respeitando os elementos já existentes, ordenados e compositores de uma unidade (sem justaposição)⁶⁴⁰. Para tanto, atuam os intérpretes, os legisladores com novas técnicas (fazendo uso de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e expressões vagas), os julgadores com papel efetivo de criadores do Direito, os agentes da Administração Pública atentos às alterações sociais e os cidadãos conscientes da expressão “cidadania”.

Os princípios permitem que a dureza e a firmeza das regras sejam abrandadas em face das circunstâncias específicas de um caso concreto, das características de uma sociedade, do conflito entre os direitos, objetivando alcançar a melhor solução para os pólos de uma relação jurídica. Permitem, os princípios, a conexão entre os elementos do sistema jurídico com os elementos do sistema social, cultural e ético. Não há o julgamento para identificar quem está certo ou errado, mas sim para permitir que o sistema jurídico se destine ao fortalecimento da própria sociedade e ao cumprimento da função social – valores constitucionais. Por isso o sistema aberto é flexível, é universal, é adaptável aos anseios sociais num determinado momento, e ainda é aberto ao diálogo com outras fontes de criação de normas jurídicas (ou seja, não apenas o Poder Legislativo é criador do Direito, mas também o intérprete, o aplicador, o executor e o destinatário da norma). O sistema aberto também permite que posições e valores opostos dentro de um tema jurídico convivam e colaborem-se entre si para alcançar uma solução

⁶³⁷ PRETEL, Mariana Pretel e. **A boa-fé objetiva e a lealdade no processo civil brasileiro**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009, p. 33.

⁶³⁸ PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do direito civil**. Introdução ao direito civil constitucional. Trad de Maria Cristina de Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 57.

⁶³⁹ Canaris considerava a abertura do sistema jurídico como possível em razão do processo histórico. (In CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema do Direito**. Tradução portuguesa de António Menezes Cordeiro. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 110).

⁶⁴⁰ MARTINS- COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 179.

que os satisfaça⁶⁴¹, corroborando para a máxima efetividade do texto constitucional, o qual passa a ser paradigma para todo o sistema jurídico.

No sistema aberto, à boa-fé permite-se o exercício de diversas funções (integradora, corretora, interpretativa), categorização como princípio, cláusula geral, instituto jurídico formador de um direito subjetivo. Insere-se, no sistema jurídico, a boa-fé de forma expressa nos diversos diplomas legais (no Brasil) e a partir de outros princípios constitucionais e da noção de função social, do valor social, de solidariedade e da dignidade da pessoa humana. Segundo Negreiros, a boa-fé insere conteúdo eticizante ao Direito, servindo-se como um instrumento de moralização deste e de conexão entre os princípios e valores constitucionais aos instrumentos normativos infraconstitucionais⁶⁴². Afinal, a sua importância transcende o marco jurídico para penetrar todas as facetas das relações humanas, além de revelar uma profunda e íntima vinculação com a moral, os bons costumes e toda a ordem que regula as relações jurídicas⁶⁴³.

Ademais, verifica-se no sistema jurídico tanto o seu viés objetivo como o subjetivo, carregando suas características, suas consequências e reflexos nas relações jurídicas de Direito Público e de Direito Privado, possuindo papel criador de normas através de intérpretes aplicadores. É, pois, a boa-fé “principal reação contra as ideias do sistema do positivismo jurídico, no plano da ciência do Direito”⁶⁴⁴, que deve interagir com “outros valores aos quais sistematicamente se articula, pelo que não mais pode ser funcionalizado de forma antagônica, reativa, mas construtiva”⁶⁴⁵, harmonizando e conciliando “o rigorismo lógico-dedutivo da ciência do Direito do século passado com a vida e as exigências éticas atuais”⁶⁴⁶.

No Brasil, vislumbra-se o sistema jurídico aberto, com supremacia do texto constitucional em relação à incidência e regulamentação das relações jurídicas, com respeito ao espaço da boa-fé não só na seara civilista ou privatista do Direito, como também nas áreas públicas. Malgrado a boa-fé tenha primeiramente se firmado no Código Comercial de 1850⁶⁴⁷,

⁶⁴¹ “A concepção de sistema aberto permite que se componham valores opostos, vigentes em campos próprios e adequados, embora dentro de uma mesma figura jurídica, de modo a chegar-se a uma solução que atenda a diversidade de interesses resultantes de determinada situação[...] Somente o sistema aberto pode abranger todas as situações”. (In COUTO E SILVA, Clóvis do. O direito civil brasileiro em perspectiva histórica e visão de futuro. In FRADERA, Vera Maria Jacob de. (Org). **O direito privado brasileiro na visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 43 Apud PRETEL, 2009, p. 34).

⁶⁴² NEGREIROS, Teresa. **Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p 261 – 263.

⁶⁴³ FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. **La buena fe, el principio general en el derecho civil**. Madrid: Editorial Montecorvo, 1984, p. 24.

⁶⁴⁴ COUTO E SILVA, Clóvis do. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006, p. 41.

⁶⁴⁵ NEGREIROS, 1998, p 271.

⁶⁴⁶ COUTO E SILVA, 2006, p. 42.

⁶⁴⁷ In verbis: “Art. 131. Sendo necessário interpretar as cláusulas do contracto, a interpretação, além das regras sobreditas, será regulada sobre as seguintes bases: 1. A inteligência simples e adequada, que for mais conforme à boa-fé, e ao verdadeiro espírito e natureza do contracto, deverá sempre prevalecer a rigorosa e restricta significação

sendo referenciada no projeto de Código Civil de Teixeira de Freitas como elemento substancial dos atos jurídicos⁶⁴⁸, remetida em diversos dispositivos do Código Civil de 1916⁶⁴⁹ e Código de Processo Civil de 1973⁶⁵⁰, sua importância no sistema jurídico brasileiro se identificou a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. A partir da nova ordem constitucional, consagrou-se claramente a ideia de função social, mediante a inserção do valor social da livre iniciativa e da dignidade da pessoa humana como fundamento da República, do objetivo da solidariedade social e do direito fundamental à proteção da moralidade no âmbito da Administração Pública. Em seguida, fora promulgado o Código de Defesa do Consumidor, com a previsão expressa da boa-fé como princípio a ser observado na relação jurídica consumerista, assim como fora inserida a regra da boa-fé no processo administrativo federal, promulgado o Código Civil de 2002 com regra geral de interpretação e aplicação da boa-fé objetiva e normas específicas sobre boa-fé subjetiva. Porém, os diplomas antigos têm sido reinterpretados, sob a análise do caso concreto pelos intérpretes, sendo inserida a concepção da boa-fé como novo paradigma que reflete seus efeitos no âmbito das relações jurídicas privadas ou públicas.

3.1 “BONA FIDES” NO DIREITO ROMANO: ORIGENS FILOSÓFICAS E CONSOLIDAÇÃO NOS CÓDIGOS

A “bona fides” encontra sua origem antes mesmo do surgimento do Direito Romano tal como este se constituiu no período da República. A ideia da referida expressão provém da época da fundação de Roma, sendo a palavra fides um termo que se relaciona com múltiplos significados e variados aspectos da vida do povo romano⁶⁵¹. Diversos significados foram-lhe postos, tais como a fides sacra, fides facta e a fides ética. A primeira se relaciona com o culto

das palavras” (In BRASIL. Lei 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial do Império do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: **Assembleia Geral**. 1850. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 27 jun 2020)

⁶⁴⁸ Referenciado por 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, Nota de Rodapé p. 79

⁶⁴⁹ O autor do Código Clóvis Beviláqua fez diversas remissões à boa-fé subjetiva, porém a boa-fé objetiva não foi inserida como regra geral a ser observada. Isto se dá em razão da influência francesa, pois já havia no Código Civil alemão previsão de regra geral da boa-fé. Cabe ressaltar que a Lei de Introdução ao código Civil Brasileiro trazia o artigo 4º que permitia a utilização de princípios gerais de direito para resolução de celeumas jurídicas e, considerando a boa-fé como princípio geral do direito, os aplicadores do direito supriam a ausência de normas sobre a boa-fé objetiva e reflexos nas relações jurídicas. (In SLAWINSKI, 2002, p. 81-82).

⁶⁵⁰ O Código de Processo Civil de 1973 já previa a obrigação de as partes atuarem conforme a boa-fé, sob pena de aplicação de sanção pelo magistrado.

⁶⁵¹ CASTRESANA, Amelia. **Fides, Bona Fides**: un concepto para la creación del derecho. Madrid: Tecnos, 1991, p. 9.

da deusa Fides⁶⁵² e na análise dos poderes atribuídos ao pater e nas fórmulas iniciais de sua limitação; a segunda se relaciona à noção de garantia, não se conectando com conotações morais ou religiosas; a terceira, por sua vez, implica o sentido de dever, mesmo que este não tenha sido previsto em alguma lei⁶⁵³, mas variando tais deveres conforme as formulações morais perpetradas ao longo da história. Tem-se, pois, significados que se reduzem a adstrição de comportamento, inicialmente não jurídica, mas primeiro como mágica, depois religiosa e por fim moral. O fato de possuir plurissignificados desde a época dos romanos permite que seja utilizada para designar

confiança, colaboração e auxílio mútuo, amparo ou proteção, lealdade e respeito à palavra dada, fundamento da justiça e da virtude cívica, liame que une entre si os membros da *societas inter ipsos*, e ainda como instrumento técnico jurídico, seja por meio de exceções, seja de modelo especial por via dos *iudicia ex fide bona*, sua vigência se manifestando “maneira fluida e elástica em todos os níveis jurídicos, políticos e sociológicos” da cultura romana, constituindo o seu valor ético fundante⁶⁵⁴.

Considerando os diversos significados, passa-se a analisar as possíveis ideias e valores postos no direito romano sobre a fides. No caso do auxílio mútuo ou dever de proteção, indicavam que havia deveres de lealdade e obediência por parte dos sujeitos em troca da proteção que lhe era dada por outro sujeito que estava em outro patamar social⁶⁵⁵; ou seja nestas relações entre sujeitos em situações assimétricas, havia o recebimento de uma pessoa pela outra pautada na fides com o fim de proteção, vislumbrando-se o poder de direção de uma parte e o dever de obediência de outra, assim como o dever de proteção da primeira e direito de proteção

⁶⁵² A veneração à deusa Fides ocorria no dia 01 de outubro, havendo sacrifícios com a mão direita ocultada, até a ponta dos dedos, por um pano de lã branca, exprimindo que a palavra dada era inviolável, secreta e capaz de ligar duas partes. Assim expressava vinculação, designando o ato em razão do qual uma pessoa se vinculava ao poder de outrem. (In NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 62).

⁶⁵³ MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Livraria Almedina, 2017, p 54-58.

⁶⁵⁴ MARTINS- COSTA, 2018, p. 54. As exceções correspondem a institutos jurídicos analisados pelos pretores, como a exceção referente a presença de dolo, de pacto celebrado após o original, coação moral para conhecer da malícia de alguma das partes e realizar a justiça no caso concreto. (MENEZES CORDEIRO, 2017, p 87). Passou a retratar o motivo pelo qual as pessoas se vinculavam, equivalente ao “tenho confiança”, ou “tenho fé”, ou “mereço a fé de alguém”. “A esta acepção se ligou a ideia de responsabilidade, refletindo o sentido de cumprir a palavra empenhada, a importar no sentimento de lealdade contratual, do cumprimento fiel dos convênios acertos, ainda que não fossem exigíveis juridicamente, equivalente, portanto, a honorabilidade, probidade, garantia, honradez, confiança, fé, tanto a que alguém inspira a seus concidadãos, como a que estes são capazes de aspirar-nos”. (In NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 62). O valor ético fora concretizado diante da interpretação dos juristas e pela aplicação das fórmulas pelos pretores romanos, considerando a polissemia apontada. Os romanos traduziram como conceito valorativo (*fidei bonae nomen*), como cláusula formular de tutela da atividade negocial (*oportere ex fide bona e iudicia bonae fidei*) e como princípio de integração dos deveres conceituais. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 54-55)

⁶⁵⁵ Considera Menezes Cordeiro que tal incidência da fides estava no âmbito das relações internas, implicando certos deveres de lealdade e obediência para uma pessoa (clientes) em face de outras (patrão), em troca de proteção. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 59)

da segunda⁶⁵⁶. Porém, o primeiro sentido também pode se aplicar às relações simétricas, consubstanciando-se então como dever de lealdade mútua ou mútua colaboração quanto ao cumprimento dos deveres estipulados para cada parte⁶⁵⁷.

A fides promessa se traduz como a garantia da palavra dada, sujeitando-se e vinculando-se à própria declaração. A promessa realizada por meio de palavra era uma das representações da fidelidade romana que distinguia os romanos dos demais povos quanto a sua boa reputação e respeito social⁶⁵⁸. A lealdade à palavra dada gera um sentimento de confiança no sujeito que recebeu a promessa, sendo sancionado aquele que infringir a promessa ou agir de forma contrária ao que afirmou. Inclusive o sentimento de confiança possui um quê de divino, pois os romanos consideravam a realização de um pacto mediante invocação do gesto da deusa Fides, dando-se as mãos direitas, celebrando o “vinculum Fidei”⁶⁵⁹. Os pactos celebrados eram entre os romanos e entre esses e outros povos, de forma que a ideia de fides transpunha as relações entre os romanos e seus territórios, servindo como garantia de cumprimento das obrigações, e com a adjetivação de “bona” servia como instrumentos orientador da interpretação e de integração dos contratos celebrados.

Quanto ao cumprimento dos pactos celebrados, quando as partes se caracterizam por ser cidades ou povos diversos, a fides correspondia a promessa, “sobre a própria fé, sobre a fé que liga a coletividade ao respeito das convenções livremente pactuadas” para um determinado fim a favor de seus integrantes em território estrangeiro⁶⁶⁰. Em outras palavras, a fides era considerada como um impositivo normativo das regras dos acordos e pactos entre cidades e povos diversos, iniciando-se o contorno do que atualmente se conhece como tratado internacional ou convenção internacional, mas diferenciando-se quanto ao fato de que era celebrado em caso de rendição do povo conquistado por Roma⁶⁶¹. Também se vislumbra a fides nas relações entre sujeitos da mesma coletividade, relações intrasubjetivas, e nas relações entre

⁶⁵⁶ Há aqui a fides como poder, no caso poder de direcionamento, e fides como promessa, no caso de garantia de proteção. A primeira fides evoluiu para a virtude do mais forte, enquanto a segunda deixou de ser formal e ritualística para ser voluntária e ter seu significado verificado de forma intrínseca. Desapareceram-se os elementos de sujeição, deixando o campo aberto para a garantia pela palavra dada. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 60)

⁶⁵⁷ MARTINS- COSTA, 2018, p. 55/56.

⁶⁵⁸ Ibidem., p. 56-57. A Fides neste caso se assemelha ao conceito de “bona fama”, identificação do sujeito que cumpre sua palavra dada, sendo sua conduta representada pela lealdade em cumprir com o prometido. (In CASTRESANA, 1991, p.30).

⁶⁵⁹ MARTINS- COSTA, op. cit., 2018, p. 57.

⁶⁶⁰ Ibidem., p. 56-57.

⁶⁶¹ Para Menezes Cordeiro, trata-se de relações externas as relações entre Roma e os demais povos. A fides, neste âmbito, era aplicada nos casos em que havia uma rendição de um povo em face de Roma, anulando-se a personalidade jurídica do Estado vencido, desde que esta permitisse a manutenção do status anterior à conquista. Traduzia-se como poder discricionário do Estado Imperial romano. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 65).

indivíduos pertencentes a coletividades distintas entre si, relações intersubjetivas. Na primeira, a fides tinha a função de autolimitação e de proteção, permitindo a cooperação entre os sujeitos. Na segunda, por sua vez, a função era garantir o respeito à palavra dada, respeito à expectativa criada na outra parte por palavras, ações e comportamentos, havendo obediência a noção de reciprocidade⁶⁶². Além da vinculação do que fora celebrado, a fides operou como instrumento que determinava a vinculação do magistrado ao edito que elaborara e a irretroatividade como qualidade inerente à norma jurídica:

Operava a fides, portanto, como instrumento para obrigar o magistrado a cumprir o que prometera através do que escrevera, importando em obrigação de coerência. Da mesma maneira, excluía a aplicação retrooperante das normas, quaisquer que fossem as suas origens, velando para que o legislador também mantivesse a palavra dada, de sorte a poderem “os cidadãos confiar no ordenamento jurídico, tal como ele se apresentava num determinado momento, e prever as consequências de suas ações”⁶⁶³.

Em razão do aumento das relações intersubjetivas entre os romanos e demais povos, houve a influência cultural sobre a fides nas relações⁶⁶⁴, bem como houve a necessidade de se proteger os interesses das partes, pois as relações negociais passavam a ser mérito de Roma. Por isso (e por diversas razões) elaborou-se o “jus gentium”, que utilizou o conceito de fides para avaliar e validar a substância dos negócios e do comportamento das partes, conforme o costume negocial existente, mediante a imposição de que o sujeito informasse o comportamento a outra parte e realizasse a ação que ambos consentiram.

Porém, o vocábulo fides perdeu sua força significativa, pois era utilizado para situações diversas e até contraditórias, dependendo do contexto para se verificar o seu significado. Ademais, os romanos a utilizavam de forma pragmática, sem qualquer construção de uma teoria geral para tanto. Por fim, atesta Menezes Cordeiro que a fides “traduz um divórcio entre as linguagens corrente e a jurídica”⁶⁶⁵, relacionando-se com diversos conceitos jurídicos, com diversidade semântica, significando primeiramente algo transcendente, com especial nível axiológico, mas que serviria para a codificação futura.

Agregou-se o vocábulo “bona” a fides para impor o dever de lealdade e correção no agir negocial, constringendo o sujeito que prometeu a manter sua promessa conforme o espírito, conforme o objetivo do negócio prometido, “fazendo do próprio concreto intento negocial a

⁶⁶² MARTINS- COSTA, 2018, p. 58.

⁶⁶³ NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 656 e VELASCO, Ignácio M. Poveda. A boa fé na formação dos contratos: direito romano. **Revista de Direito Civil**. São Paulo, v. 16, n 61, jul /set, 1992, p 36.

⁶⁶⁴ Ressalta Menezes Cordeiro que houve influência cultural da Grécia, após a sua dominação por Roma. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 68).

⁶⁶⁵ Ibidem., p. 69.

medida da responsabilidade daqueles que a fizeram nascer”⁶⁶⁶. A “bona fides” nasce, portanto, da concepção de lealdade à palavra dada por parte de quem é titular da fides, característica de quem possui boa reputação por manter a palavra dada, aproximando-se da ideia numerária patrimonial, pois o sujeito que possui condições de manter a palavra num negócio era aquele que detinha recursos para garantir o negócio ou o tráfico creditício⁶⁶⁷. Dessa forma, observa-se a relação entre crédito e fides, transformando-se o significado de fides como lealdade à palavra dada para o significado de confiar em alguém. A partir dessa transformação, nascem dois sentidos da palavra fides: o sentido ativo, consistente em dar confiança a alguém, e o sentido passivo pautado em obter a confiança de alguém (pois merecedor da confiança). Por isso, o “creditum” passou a ser causa e consequência da fides, correspondendo ao elemento da “bona fama” gozada por alguém em sociedade, capaz de prestar fidelidade a alguém, atribuir crédito a alguém, aproximando-se a expressão “fides bona” da ideia de dar confiança e ter confiança em alguém.

A inserção da expressão “bona” a fides foi essencial para caracterização de uma expressão técnica verdadeira, com todas as suas implicações, para as relações jurídicas e para o jurista, sensibilizando qualquer pessoa quanto ao seu conceito: “fides – isto é, algo ligado a poder, confiança, garantia, respeito, e com uma áurea mística, e “bona” inculcam o sentimento de algo axiologicamente positivo, a seguir”⁶⁶⁸. Tem-se, pois, a intenção romana de se nomear realidades novas, criadas pela complexidade de relações e reconhecidas pelos pretores.

A “fides bona” passava a ser um elemento substancial das relações negociais, pois denotava o investimento de confiança na honestidade de alguém ou confiar que a palavra dada e as obrigações assumidas seriam cumpridas, ou seja, no contrato de crédito, por exemplo, “o credor confia na palavra dada por seu devedor acerca da devolução da coisa emprestada, submetendo-se a essa lealdade na espera da restituição devida”. Essa significação permite que a “fides bona” fosse aplicada em diversas relações atípicas, sem formas pretéritas⁶⁶⁹, mas

⁶⁶⁶ FREZZA, Paolo. Fides Bona. **Studi sulla buona fede**. Milano: Giuffrè, 1975, p. 10. Apud MARTINS-COSTA, 2018, p. 60. Menezes Cordeiro considera que a expressão “fides bona” corresponde a uma fórmula destinada ao pretor: “decida esta causa sem se ater ao formalismo habitual, antes tendo em conta a ausência de dolo das partes, o que elas efetivamente combinaram, o que já tinha sido decidido sobre o mesmo assunto, observando ainda se quem pede não deve, se não houve despesas específicas advenientes da duração da causa.” (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 101).

⁶⁶⁷ “A ligação entre a fides e a presença de um patrimônio apto a garantir o crédito (fides e res) começa a se aproximar, semanticamente, do conjunto de recursos familiares de que dispõe o sujeito, daí resultado no “crédito” que o titular da fides pode oferecer aos demais nas relações do intercâmbio creditício”. (In MARTINS-COSTA, op. cit., p. 563).

⁶⁶⁸ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 101.

⁶⁶⁹ A antiga civilização romana se caracteriza pela existência de formas fechadas quanto às relações obrigacionais, previstas em documentos e aplicadas para resolver as questões existentes entre as partes. Ou seja, previam-se as fórmulas sobre as obrigações das relações estabelecidas, havendo um meio processual específico

protegidas pelos pretores⁶⁷⁰. Dessa forma, protegiam-se os interesses concretos das relações negociais, pois havia uma importância econômica dessas relações que impunham a proteção mesmo se não houvesse a previsão da fórmula da relação obrigacional⁶⁷¹, servindo a boa-fé como a força que “produz ao mesmo tempo a definição da estrutura negocial e a configuração da responsabilidade dos contraentes”⁶⁷²⁶⁷³.

Não somente nas relações negociais a “fides bona” se apresentou como fundante, mas também serviu como valor orientador da atividade judicante. Isto porque a atividade era exercida com base em juízo previamente determinado e integrante de uma lista, de forma que deviam seguir uma coerência em relação às decisões pretéritas, fórmulas previstas e ao contexto social. Já a magistratura senatorial assumia o papel de considerar a “fides bona” como valor intrínseco da ética romana e deduzir dela regras de condutas, que seriam observadas no expediente técnico jurídico realizado pelos pretores e demais sujeitos que exerciam a jurisdição, ou seja, realizavam a “iudicia bonae fidei”⁶⁷⁴.

A “iudicia bonae fidei” se caracterizava pelo exercício da atividade judicante realizada pelos pretores, que deviam preencher, casuisticamente, as lacunas das fórmulas diante da análise dos casos concretos com a ideia da fides como uma característica da sociedade romana. Além disso, aplicava-se a “iudicia bonae fidei” a estrangeiros e cidadãos de Roma, pois a fides seria um dado metajurídico, ético-social, não sendo ditado pelas restrições do “jus civile”, aplicando-se a todas as pessoas que agem de forma honesta, incidindo de forma geral e universalista⁶⁷⁵. Os pretores urbanos passaram a adotar progressivamente os postulados dos pretores peregrinos, verificando as razões de equidade, concedendo aos devedores de uma obrigação de direito estrito o direito de comprovar a existência de dolo ou violência quando da expressão do seu consentimento, assim como assegurando o mesmo procedimento pactos

para reclamar o descumprimento da obrigação, de modo que o fundamento e o conteúdo da ação constituíam o perfil característico de cada “obligatio”. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 65).

⁶⁷⁰ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 64.)

⁶⁷¹ FREZZA, 1975, p. 12. Apud MARTINS- COSTA, op. cit., p. 65.

⁶⁷² Explica Judith Martins-Costa que “no contexto das relações negociais entre os privados, fundamentalmente as relações mercantis, a fides atuava como o elemento catalisador do conteúdo econômico dos contratos, porque, funcionalmente, constringia as partes a ter claro e presente qual o conteúdo concreto dos interesses que se encontram no ajuste, clarificação essa necessária para vincular os contraentes ao leal adimplemento das obrigações assumidas: tanto mais intensa é a necessidade privada de constringimento quanto menor a força do Estado para constringir externamente os contraentes ao cumprimento das obrigações assumidas.” (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 65).

⁶⁷³ FREZZA, op. cit., p. 12. Apud MARTINS- COSTA, op. cit., p. 65.

⁶⁷⁴ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 66.

⁶⁷⁵ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 83. No entanto, nem todos os institutos da “iudicia bonae fidei” eram aplicados aos estrangeiros

integrantes ao ajuste principal celebrado mediante a boa-fé⁶⁷⁶. Em outras palavras, passaram a utilizar uma margem decisória mais ampla que o sistema “*stricti iuris iudicia*”, de forma que o processo passou a ser menos formalista, fundando-se em fórmulas escritas e permitindo que o pretor atuasse⁶⁷⁷.

A aplicação da “*fides bona*” pelos pretores perpassava pela tensão entre a relevância do consenso e existência de fatos e a tipicidade prevista no “*jus civile*”, pois as partes poderiam apresentar seu pleito com base não numa regra prevista previamente na “*lex*”, mas com fundamento na “*fides bona*” (no caso, na falta de lealdade à palavra dada), impondo que a decisão fosse conforme os ditados da boa-fé. Ou seja, a decisão teria que reconhecer que houve violação da correção da atitude humana, uma conduta injusta e não virtuosa fora praticada em relação ao cumprimento dos compromissos assumidos, de forma que a conduta esperada nas relações humanas não fora realizada⁶⁷⁸. Ademais, a decisão identificava a medida de lealdade correlacionada ao tipo de obrigação violada e a correspondente responsabilidade do violador das condutas corretas no ambiente negocial⁶⁷⁹. Assim, suprimia-se a ausência de fórmula para um determinado negócio, pois a própria “*fides bona*” impunha o cumprimento dos negócios consensuais em razão do respeito à palavra dada, mas a “*iudicia bonae fidei*” determinava a responsabilidade pelo não cumprimento, impondo a eficácia dos negócios consensuais⁶⁸⁰.

Além de servir como vetor de cumprimento do quanto e o que convencionado nas relações negociais, servia para impor a obrigações de ambas as partes, assegurando a bilateralidade funcional dos acordos, assim como servia para impor um critério de tolerabilidade em face dos acontecimentos que desequilibrassem o cumprimento de cada obrigação das partes, além de exigir a interdependência entre as prestações correlatas de cada parte. Para o pretor, viabilizava a indicação da medida de responsabilidade dos acordantes de acordo com a atuação desleal e enganosa na execução dos acordos pautados na “*fides bona*”, bem como permitia que houvesse a interpretação e a integração do conteúdo contratual com o

⁶⁷⁶ Cita-se como exemplo: anticrese, cláusula de preferência, o direito de rescisão do contrato se surgisse melhor comprador, extinção do contrato em caso de não pagamento do preço a certo prazo, venda a contento. (In NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 71-72).

⁶⁷⁷ NEGREIROS, 1998, p 30-35.

⁶⁷⁸ “A *fides*, portanto, atraída no campo do direito, se transforma no processo em “*fides bona*” e esta, na sede jurisdicional correspondente – “*bonae fidei iudicia*” – não gera obrigações, porém responsabilidades. A medida destas responsabilidades se concretiza em função do modo e da extensão que a “*fides bona*” atribui ao cumprimento das obrigações nascidas do correspondente acordo de fidelidade.” (In CASTRESANA, 1991, p. 65-66).

⁶⁷⁹ Sugere Judith Martins-Costa que “um modelo de Direito originariamente marcado pela tipicidade formal se abre a tipicidade causal, fazendo emergir e desenvolver-se os contratos consensuais” (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 71).

⁶⁸⁰ *Ibidem.*, p. 72.

seu contexto dinâmico, ou seja “com o fim de assegurar um critério fundado na justiça contratual como equilíbrio entre as partes, equilíbrio a ser logrado não apenas no momento da pactuação, mas correspondente ao sinalagma dinâmico ou funcional, isto é, aquele que deve acompanhar a relação contratual no transcurso do seu tempo de duração”⁶⁸¹. É dizer, que a “fides bona” não se apreciaria apenas no momento da emissão da vontade para celebração de um acordo, identificando-se a lealdade e respeito à palavra dada, mas também diante do transcorrer do cumprimento do acordo, com o fim de se garantir o equilíbrio.

Diante da função interpretativa, nasce a “bona fidei interpretatio”, segundo a qual deve haver um procedimento hermenêutico assumido pela boa-fé como objeto da interpretação. As condutas das partes eram interpretadas conforme a boa-fé para se identificar se eram admissíveis ou não ou tuteláveis processualmente, analisando-se de forma casuística⁶⁸². Ou seja, a boa-fé orientava a determinação do conteúdo do acordo e da obrigação assumida num tipo contratual, privilegiando a substância da convenção sobre o teor literal da declaração, mas observando-se a natureza do negócio proposto⁶⁸³. “Em outras palavras, [...] a boa-fé atuava como critério de congruência para aferir-se a medida do adimplemento, servindo como instrumento do que chamaríamos de concreção, sempre tendo em conta a natureza do negócio”⁶⁸⁴.

No campo da integração, a boa-fé operava como critério para se definir uma solução exequível diante de lacunas e ambiguidades não resolúveis no próprio contrato. A solução, no entanto, possuía carga de exigibilidade e exequibilidade: os sujeitos deveriam cumprir suas obrigações conforme a solução, sob pena de serem processualmente coagidos a respeitarem e cumprirem⁶⁸⁵.

No âmbito hermenêutico, a “fides bona” assumia diversas funções. Era utilizada como critério de valoração da execução contratual e parâmetro da admissibilidade desta, critério de orientação para identificar a conexão entre a interpretação segundo a boa-fé e a interpretação segundo a intenção das partes, como regra de integração nos casos de lacuna de um contrato atuando para a configuração do comportamento exigível, como regra de interpretação para liquidar cláusulas obscuras, ambíguas ou plurívocas, como cânone utilizado para que os

⁶⁸¹ MARTINS- COSTA, 2018, p. 75.

⁶⁸² Essa função da “fides bona” surge diante de situações em que há desistência de um acordo ou de um contrato, mesmo que uma das partes tenha iniciado o cumprimento de sua obrigação. Assim, passou-se a analisar se era legítima a desistência, verificando a boa-fé do sujeito desistente. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 76-77).

⁶⁸³ STOLFI, Emanuele. **Bonae fidei interpretativo**. Ricerche sul-interpretazione di buona fede fra esperienza romana e tradizione romanística. Napoli: Jovene, 2004, p. 30-39. Apud MARTINS- COSTA, op. cit., p. 77.

⁶⁸⁴ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 78-79.

⁶⁸⁵ Ibidem., 2018, p. 79.

interesses de terceiros e de contraentes sejam harmonizados com salvaguarda dos interesses de todos. Tais empregos permitiam identificar a “fides bona” como elemento integrante do corpo de normas romanas, capilarizando-se, inclusive, na atividade dos pretores e do senado, que não apenas consideravam a crença do sujeito ao realizar a ação (no seu aspecto subjetivo), mas também os fatos e o comportamento ligados ao litígio ou ao acordo (aspecto objetivo)⁶⁸⁶.

Embora no período clássico do Império Romano se tenham construído as bases da “fides bona”, a sua noção fora diluída em razão de sua utilização para casos diversos, com situações jurídicas diferentes, para expressar princípios gerais, sem qualquer preocupação com a definição e diferenciação, da mesma forma que a utilização da expressão era voltada para identificar a intenção ou estado de ignorância⁶⁸⁷. Somada a diluição, houve a vulgarização do Direito Romano, ou seja, aplicava-se o conceito técnico da “bona fides” de forma acrítica em contexto jurídico e em textos não jurídicos, bem como havia a generalização das soluções reservadas a “bonae fidei iudicia” para todos os juízes (após a extinção do cargo de pretores), confundindo-se com a “stricti iuris iudicia”⁶⁸⁸.

No caso da subjetivação da boa-fé, a ignorância de se estar lesando direito alheio estava relacionada com o princípio de que o direito não favorece os que violam, passando-se tal ignorância guiar a solução do caso. Por isso, coincidindo-se a boa-fé com a ignorância e tornando-a antinômica à má-fé, os pretores passaram a exigir que os sujeitos demonstrassem no processo com elementos substanciais (provas) da ausência de má-fé, permitindo-se identificar que não possuíam conhecimento sobre um determinado fato ou circunstância⁶⁸⁹. Tem-se, pois, a boa-fé não como um elemento jurídico, mas como fático extrajurídico, provocando no jurista e no cidadão comum a sensação de algo positivo, conveniente, ligado ao bem⁶⁹⁰.

Outro caso de fator da diluição, tem-se que a boa-fé passou a se mesclar com outros conceitos vagos como justiça, humanidade, bondade e equidade⁶⁹¹, “ora é entendida como equidade (justiça no caso concreto), ora como contrário do dolo (consciência de agir equitativamente, isto é, retamente), ora igualdade ou paridade de tratamento, ora como conjunto de regras não escritas, regras exógenas aos Direito positivo que visam flexibilizar as regras rígidas de um ordenamento jurídico”⁶⁹². No Império Romano, identificava-se a boa-fé com a

⁶⁸⁶ MARTINS- COSTA, 2018, p. 79 -80.

⁶⁸⁷ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 128.

⁶⁸⁸ Ibidem., p. 133/136

⁶⁸⁹ Para Menezes Cordeiro, trata-se de diluição horizontal, pois a expressão boa-fé passava a representar diferentes institutos jurídicos. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 128).

⁶⁹⁰ Ibidem., p. 113.

⁶⁹¹ Trata-se de diluição vertical, ou seja, a expressão boa-fé se comunica com um princípio geral do direito, passando também a identificá-lo ou traduzi-lo. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 128).

⁶⁹² MARTINS- COSTA, 2018, p. 83.

equidade, consciência de agir, o não enriquecimento às custas de outrem, traduzindo-se na ideia de justiça comutativa ou igualdade nas trocas.

A “aequitas” era proveniente da cultura grega, diferenciando-se espaço jurídico romano, sendo princípio para o aperfeiçoamento das regras, para que estas não perdessem a finalidade da justiça ao longo do tempo, princípio de interpretação para que os atos fossem compreendidos quanto ao espírito e seu objetivo, e norma complementadora do direito romano, para que houvesse uma decisão no caso concreto conforme o sentimento do pretor. Ou seja, prevalecia no momento da decisão do pretor, em caso de conflito entre a “aequitas” e a lei, inclusive em face da boa-fé, pois aquela se aplicava como princípio abstrato de justiça aos pretores, enquanto a boa-fé se abstraiu da leitura do código, possuindo uma natureza técnico-jurídica mais delineada⁶⁹³. Porém, no período pós clássico, a diferença desaparece, pois o processo foi modificado, bem como houve o desaparecimento do pretor. Os poderes corretivos, criativos e de decisão de acordo com o sentimento do julgador foram remetidos aos imperadores, cabendo aos juízes apenas a aplicação da lei. E a lei romana fora compilada e alterada, apresentando o termo “aequitas” no lugar de “bona fides”, de forma que o primeiro passou a significar o segundo, de maneira que passou a significar também justiça, honestidade e equidade⁶⁹⁴.

Também houve a diluição⁶⁹⁵ do conceito de boa-fé na expressão “aequum et bonum” por conta da consideração das decisões condenatórias quanto ao pagamento de um valor, sugerindo a ideia de compensação por um dano ou uma dívida. Tanto é que se concebeu aos pretores o poder de calcular o montante da soma da condenação, para que houvesse uma decisão qualitativamente⁶⁹⁶ e quantitativamente⁶⁹⁷ mais perfeita.

Ou seja, havia uma diluição e implicação entre todos estes conceitos com o conceito da boa-fé, o que demonstrava que havia a imersão de novos valores dominantes na sociedade que encontravam no conceito da boa-fé a porta de entrada, expandindo-se o campo operativo da “fides bona” no procedimento da “iudicia boane fidei”⁶⁹⁸. Dessa forma, tem-se a fides como

⁶⁹³ “A sua contraposição à “bona fides” surgia, então, como demonstrou Pringsheim, mito nítida: a aequitas era o princípio abstracto de justiça, norteador da atividade pretoriana. Portanto: a “bona fides” respeitava ao Direito civil e a “aequitas” ao pretor; o efeito concreto da “bona fides” era retirado pelo iudex e o da aequitas pelo pretor; a “bona fides” manifestava-se em processo e a “aequitas” na consideração do pretor; a “bona fides” visava o caso singular, o homem concreto e a “aequitas” servia antes de bitola geral e abstracta para a fundamentação de proposições jurídicas”. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 120.).

⁶⁹⁴ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 123/127).

⁶⁹⁵ Considera Menezes Cordeiro como diluição horizontal.

⁶⁹⁶ Para Menezes Cordeiro, cabia aos pretores decidir de forma qualitativamente mais próxima a equidade por conta da “bonae fidei iudicia”. (MENEZES CORDEIRO, op. cit., 2017, p. 115).

⁶⁹⁷ Identifica-se essa imposição pelo “iudicia in bonum et aequum concepta”, permitindo que os pretores arbitrassem o quantum cabia ao autor. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., 2017, p. 115).

⁶⁹⁸ MARTINS- COSTA, 2018, p. 85.

um conceito de origem social cujo significado no mundo romano correspondia a ideia de lealdade à palavra dada, como uma espécie de referência de obrigação nas relações interpessoais. Considerava-se assim como um valor individual, uma virtude cívica socialmente reconhecida, um modelo de conduta que a consciência social impunha. Por isso surtiu efeitos sobre as relações e instituições romanas, sendo-lhe imposta concepção e efeitos jurídicos⁶⁹⁹.

Após os fatos históricos que se sucederam para o surgimento da Idade Média e fortalecimento do direito canônico no capítulo anterior, há que se compreender a boa-fé desenvolvida por este sistema. Tem-se notícia que, desde a codificação feita por Justiniano, havia influência da nova fé do imperador sobre as instituições jurídicas, inclusive na ordem do Direito Público e nas relações entre particulares, recebendo a “aequitas” as ideias cristãs de humanidade, piedade, caridade e bondade, misericórdia. Ou seja, passou-se a designar a aplicação da lei de forma “temperada”, não afastando a aplicação da lei pela conveniência”, de forma sutil ocorrendo a modificação do Direito Romano para o Direito Canônico vigente na Idade Média⁷⁰⁰.

Ressalta-se que o Direito Canônico imbuíu a boa-fé com conotação subjetiva e ligada à moral a cristã, repercutindo nas exigências práticas éticas do direito quanto ao comportamento de boa-fé. Palavras outras, a boa-fé passou a ter plurissignificação, sendo vista como ausência de pecados, estado contrário a má-fé, sendo ética, representando a consciência que não viola direito alheio. Trata-se, pois, de “conceito moral e religioso, não influenciando nele os erros de fato e de direito, nem a escusabilidade ou não, deles”⁷⁰¹.

A conduta do sujeito era analisada sob a mentalidade teológico-canônica, de forma que se averiguava a existência de pecado ou não, conforme as circunstâncias da situação que o levaram a agir⁷⁰². Por isso, era realizada uma análise do comportamento do devedor para se identificar a presença de caridade, por exemplo, como forma de se concluir pela existência de uma conduta pautada na boa-fé com o fim de se opor ao credor a exigência de diminuir sua pretensão⁷⁰³. Além deste fator, a boa-fé repercutia nas responsabilidades do devedor perante o credor, razão pela qual não se exigia apenas um comportamento com ausência de má-fé, mas

⁶⁹⁹MENDEZ, Amelia González. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 22-23.

⁷⁰⁰MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 150.

⁷⁰¹MOREIRA ALVES, José Carlos. A boa-fé objetiva no sistema contratual brasileiro. **Revista Roma e America**, n. 7, Modena, Mucchi, 1999, p. 169.

⁷⁰²GROSSI, Paolo. *Diritto Canonico e Cultura Giuridica. Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*. Milano: Giuffrè, n° 32, 2003, p 381. Não se verificava apenas o estado de ignorância, mas também o fato psicológico, uma dimensão ética. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit. p. 155).

⁷⁰³MARTINS- COSTA, 2018, p. 91.

também a responsabilidade no cumprimento das obrigações assumidas perante o credor⁷⁰⁴. Em outras palavras, houve a construção da subjetivação do vínculo contratual e sua eticização, dando-se valor não somente aos contratos escritos com fórmulas previamente estabelecidas, mas também aos contratos celebrados por meio da promessa verbal⁷⁰⁵ e que se amoldavam às novas realidades e a nova concepção de comportamento pautado na boa-fé⁷⁰⁶.

Os novos valores morais vigentes eram atrelados à concepção de pecado difundida pela Igreja Católica⁷⁰⁷, observando-se o patrimônio religioso e moral da Igreja influenciando os institutos jurídicos romanos, como ocorreu com a boa-fé. Esta passou a se revestir de conotações ideológicas canonistas, diluindo-se em noções de equidade e da representação da má-fé como um pecado – boa-fé existia diante da ausência de pecado⁷⁰⁸. Estava, pois, respeitando-se e levando em conta que a justificação do Direito Canônico era transcendental, teológica, e os conceitos previstos no ordenamento canônicos obrigavam porque consistiam na concretização da Lei de Deus⁷⁰⁹.

Concebiam-se como pecado o descumprimento de uma promessa ou a quebra do consentimento, tendo como consequência força liberatória em relação a outra parte do pacto, concebendo-se o “*fragenti fides non est fides servanda*”⁷¹⁰. Assim, o formalismo seria supérfluo diante da palavra concedida, servindo apenas como uma prova do pactuado, enquanto agir de boa-fé representava respeitar fielmente o pactuado, sob pena de agir em má-fé com as

⁷⁰⁴ RODRÍGUEZ LÓPEZ, Rosalía. La bona fides en los textos cristianos. In GAROFALO, Luigi (org). **Il ruolo della buona fede oggettivane nell'Esperienza Giuridica Storica e Contemporanea**. Atti del Convegno Internazionale di studi in onore di Alberto Burdese, vol III. Padova: Cedam, 2004, p. 271.

⁷⁰⁵ Sobre esse tópico, considera Menezes Cordeiro que no Direito Romano já havia o reconhecimento dos contratos consensuais por força da criação pretoriana ao se proceder a “*bonae fidei iusticia*”. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 156)

⁷⁰⁶ “Durante todo o Direito Medieval, glosadores e comentadores, retomando a fórmula, elaboraram a teoria das ‘vestes do pacto’, distinguindo-as em categorias: nos contratos ‘*verbis*’, a vestimenta era a palavra, nos contratos ‘*litteris*’, a forma escrita, e nos contratos consensuais, como a compra e venda, o consentimento, cujas possibilidades probatórias eram infinitamente inferiores às dos demais. Por isso, observará Volante ser um ‘imprescindível ponto de partida’ para a estrutura do conceito medieval de pactum ‘a exigência primária dos juristas medievais consistente em dar uma nova ordem às ‘*fattispecie contratuais romanas*’, não só ordenando a ‘*iustianiana confusio*’, como também ordenando-a segundo novos valores.” (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 93)

⁷⁰⁷ A Igreja Católica modelou o espírito do direito laico, estabelecendo exigências eclesíásticas para as relações jurídicas e outros fenômenos. Ou seja, sacrificava-se a lógica formal em favor da lógica do canionismo, animada pelo “*periculum animae*”, “*ratione peccati*”, visão ultraterrena da recompensa eterna e da eterna punição, a “*utilitas*” ou a “*necessitas ecclesiae*”, os interesses hierárquicos, as exigências de organização do entre ‘Igreja’, o “*favor cultus et religionis*”, enfim um conjunto de particularidades que, não desnaturando a “*littera*”, incidem (e transformam) na anima dos institutos jurídicos recebidos da tradição romana”. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 94).

⁷⁰⁸ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 94. Para Menezes Cordeiro, passou a boa-fé a ter uma dimensão ética e axiológica. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 160).

⁷⁰⁹ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 159.

⁷¹⁰ Segundo Judith Martins-Costa, traduz-se em: “a fé de quem quebra a promessa, não é a fé assegurada”, ou “não se deve confiar em quem quebra a promessa”. Em razão desse princípio, haveria o direito de resolução em matéria contratual em razão do inadimplemento de uma das partes. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 93).

repercussões jurídicas. Ademais, não era apenas considerado o estado de ciência individual pautado na ignorância, mas também na consciência íntima de ausência de pecado, ou seja, consciência de se estar agindo de forma correta e não de estar lesando regras ou direito de ninguém⁷¹¹. Também se observava a imposição de deveres positivos à parte que deveria realizar ou cumprir a obrigação e realizar o que é justo e deveres negativos para impedir a incidência de dolo, fraude ou coação⁷¹². Por fim, a boa-fé era tida como uma garantia, posto que o descumprimento de um consenso era considerado pecado e, portanto, combatido e renegado pela Igreja Católica.

Quanto à relação com a equidade, considerando os canonistas esta como uma forma de justiça alcançada após se ter sopesado minuciosamente todas as circunstâncias, sopesando que o sujeito possui a fragilidade humana, merecendo misericórdia em virtude de suas fraquezas, a boa-fé era considerada como uma categoria vazia de qualquer conteúdo substancial, pois indistinta da equidade⁷¹³. Ou seja, a equidade substituía o papel da boa-fé quanto à produção de efeitos nas relações obrigacionais, originando direitos antes mesmo de qualquer situação de descumprimento do acordo⁷¹⁴. Assim, o significado da boa-fé como equidade, fora diluído e perdendo força impositiva durante a Idade Média.

O Direito europeu continental se desenvolveu diante da recepção do “Corpus Iuris Civilis” e da sua conjunção com as normas do Direito Canônico⁷¹⁵. “De um estágio, acentuado na Idade Média, em que os litígios eram resolvidos irracionalmente – ordálias, juízo de Deus, justas, justiça privada, costume e arbítrio – passou-se, pelo estudo, à pesquisa de formas racionais de composição”⁷¹⁶. A partir do momento em que o Direito Romano foi estudado, tem-se o nascimento da Ciência do Direito e sua divulgação pela Igreja, impondo-se o latim como língua oficial, o Direito Canônico e a administração eclesiástica, e pelos estudiosos medievais⁷¹⁷, que passaram a assumir posições da administração da justiça nos feudos e burgos. O Direito Canônico passou a ter prestígio em face do direito secular em razão da competência

⁷¹¹ MARTINS- COSTA, 2018, p. 96. A questão da boa-fé no plano subjetivo se aplicava a usucapião. Enquanto os romanos requeriam a boa-fé somente no início do apossamento, os canonistas passaram a exigir que o desconhecimento de ação pecaminosa persistisse em todo o período necessário para a consumação do direito do prescribente. Em outras palavras, somente havia o benefício da boa-fé para o sujeito que a tivesse mantido desde o momento do ato inicial até quando a invocasse, sem que houvesse o conhecimento do erro em que incorrera. (In NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 77).

⁷¹² NOBRE JÚNIOR, op. cit., p. 77.

⁷¹³ GROSSI, 2003, p. 381.

⁷¹⁴ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 996.

⁷¹⁵ Cabe ressaltar que o direito público e outras áreas do direito privado não foram recepcionadas. Foram privilegiados os setores em que o Direito romano havia alcançado uma formalidade maior, oferecendo institutos e fórmulas abstratas e atemporalmente aplicáveis. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 182).

⁷¹⁶ WIEACKER, 1979, p. 339

⁷¹⁷ Noticiam-se as Universidades de Bolonha, de Lisboa (1288), Praga (1348), Viena (1365).

além dos assuntos espirituais, de forma que se considerava como pecado o descumprimento de uma obrigação, existência de foro privilegiado em caso de presença de um clérigo, instituição de acordo arbitral e “a citação perante um tribunal eclesiástico, motivada pela intervenção dos padrões valorativos da teologia moral”⁷¹⁸. Ou seja, os princípios da teologia moral se integraram à equidade, à “bona fides”, consciência, honestidade e misericórdia, sendo impostos como critérios a serem verificados na apreciação dos deveres jurídicos tanto pelos clérigos com tarefas de jurisdição, como pelos magistrados leigos⁷¹⁹.

Porém, a hegemonia do Direito Canônico fora violada com o movimento de trazer as ciências da Antiguidade para o âmbito das Universidades, posto que deu azo ao renascimento e a designação de uma maior importância ao ser humano. No século XVI, à luz das influências das teorias filosóficas que pairavam à época, o humanismo⁷²⁰ repercutiu influências na concepção da boa-fé como um princípio central e diluído, posto que fora reinterpretado o Corpus Juris Justiniano com base nos valores e circunstâncias vigentes, permitindo-se o desenvolvimento do referido ordenamento⁷²¹. Pautaram-se os juristas humanistas⁷²² na defesa da liberdade em diversos campos e a consideração da ideia de sistema para o Direito, em razão “da busca das ideias gerais imutáveis, na preocupação de subverter a tradição medieval, na tentativa de contrapor à lógica e à subtileza pontuais uma pedagogia renovada e em consonância com os progressos alcançados nas ciências exatas de que foram contemporâneas”⁷²³. Este intuito deu uma guinada para o trabalho dos jusracionais que realizaram a sistematização das regras jurídicas, quando foi desenvolvida a ideia de lei posta por um soberano.

Os juristas humanistas, no exame da distinção romana entre os contratos “stricti iuris” e “bonae fidei”, na diferença entre boa-fé garantia e boa-fé ignorância escusável, deram à boa-fé um sentido único, um princípio geral de direito pautado na imutabilidade e a verdade das promessas e dos acordos⁷²⁴. Ademais, conceberam-no como instituto que corresponde à

⁷¹⁸ NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 75.

⁷¹⁹ Ibidem, 2002, p. 75.

⁷²⁰ “A visão humanista pressupõe um Universo com o homem por foco e a Antiguidade como modelo. [...] Na Filosofia, orienta-se pela Stoá e por Platão. Nas Letras, coloca, no primeiro plano, os autores latinos clássicos, restabelecendo, ainda, o hábito perdido da leitura em língua grega. [...] Aspecto do humanismo, nem sempre sublinhado, foi a propensão para a polémica com a formação de sínteses fundamentadas profundamente.” (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 190/191)

⁷²¹ Ibidem., p. 189.

⁷²² Também denominados de jurisprudência elegante, pois formavam uma classe de juristas que associavam o direito à cultura literária, e artística. Destacam-se Cujacius (1522-1590) e Donellus (1527-1559). (In MARTINS-COSTA, 2018, p. 96).

⁷²³ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 195. Menezes Cordeiro considera que houve sistematização empírica, obedecendo a lugares comuns da antiguidade, a correspondência linguística e a conexões curtas e elementares, havendo assim uma sistematização periférica. Denominou tal fenômeno de primeira sistemática. (MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 196).

⁷²⁴ MARTINS-COSTA, op. cit. p. 98.

ausência de dolo, cria deveres positivos para cumprimento do quanto acordado e de deveres negativos, proibindo-se condutas de dolo, fraude e de coação.

Como princípio geral do direito, fortaleceu-se na concepção do Jusracionalismo⁷²⁵, que desenvolveu a noção de lei unificada com base no poder do Estado, contrapondo-se às inúmeras fontes legítimas de normas que vigiam durante o feudalismo. Ademais, houve a influência do Jurnaturalismo sobre os juristas do Jusracionalismo, traduzindo-se este como uma Filosofia e a Teoria do Direito, unificando os materiais éticos e as questões jurídicas, sendo os primeiros os fundamentos e justificação do próprio Direito, com o fim de constatar orientações inequívocas, vinculativas e independente do tempo e do espaço, independentes do direito positivado nas leis. Direitos, portanto, que “resultam da natureza do homem, de si própria, sem que deve interpor-se uma instância humana, seja o Estado, seja outra autoridade humana”,⁷²⁶ expressando-se numa ordem lógica, com princípios concatenados e perpetuamente válidos⁷²⁷.

A lei passou a ser concebida como expressão da vontade do soberano, por conta do absolutismo político (centralizador, expansionista e intervencionista), num corpo legal sistemático, conforme as influências das ciências exatas da época⁷²⁸. O ordenamento passava a se fundar em axiomas (proposições primeiras e verdadeiras que não precisam de demonstração), dos quais derivariam proposições secundárias e efeitos que constituíram uma totalidade. Ou seja, através da razão, os princípios gerais eram deduzidos, fundados na essência humana que legitimaria todo o direito positivo que estivesse de acordo com ela, sobrevivendo a passagem do tempo, dando origem às demais regras e institutos jurídicos⁷²⁹.

⁷²⁵ Forma ideológica adotada pelo Humanismo ao transmutar os princípios do Direito Natural mediando-os pelos critérios da razão. Permitiu que a Filosofia se libertasse da Teologia, retirando a influência massiva da religião sobre o Direito, expressava a consciência de uma nova época. Repercutiu efeitos no campo do Direito Público, com lançamento da teoria constitucional, da política e dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico, bem como efeitos nas relações entre particulares e Estado e preparou o ambiente intelectual propício à formulação de teses que teriam importância na Revolução Francesa. No campo do Direito Privado, retirou a vigência de normas que estavam em desacordo com os princípios gerais da razão, considerando o direito como proveniente de regras ou princípios gerais que poderiam invalidar o direito vigente (pautado nos costumes) se houve discordância entre esse e o Direito Natural. O Direito Natural era constituído de postulados internos, conaturais a uma essência do próprio direito, desenvolvendo a concepção de diferenças entre direitos objetivos (comando jurídico e lei) e de direito subjetivo (faculdade ou poder moral de agir que nasce do fato de ser indivíduo) e permitindo a sistematização dos dois conceitos. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 100-102)

⁷²⁶ J. DAVID. *Walndelbares Naturrecht?* In MAIHOFER, Werner. **Naturrecht oder Rechtspositivismus?** Darmstadt: 1962, p. 480 Apud MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 204.

⁷²⁷ Menezes Cordeiro apresenta o jurnaturalismo que se desenvolveu ao longo da história, desde os filósofos clássicos gregos até a concepção moderna no Estado absolutista. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 205/211).

⁷²⁸ “A ordenação não se conseguiria com base em conexões estabelecidas entre elementos periféricos pré-sistemáticos; ela desenvolve-se, antes, unitária e metódica, de uns quantos princípios firmados com vista ao sistema” (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 219).

⁷²⁹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 103-104.

Quanto à boa-fé, consideraram-na os racionalistas como um conceito técnico-jurídico, de conteúdo psicológico, voltada a soluções materiais pautadas na equidade, assim como uma representação ética dentro do viés cristão ocidental e fator dominado pelos padrões sociais objetivos⁷³⁰. Assim, a boa-fé se transvestia como um princípio geral para os jusnaturalistas, conectada a liberdade de agir de cada ser humano⁷³¹, porém no plano das relações dos particulares entre si. Pressupõe pessoas iguais em direitos e, nessa medida, responsáveis, requerendo o respeito à palavra dada pelos sujeitos.

Isto foi sugerido por Puffendorf⁷³², ao considerar a fixação de princípios racionais inflexíveis e permanentes e de princípios empíricos derivados da experiência, que seriam classificados como princípios gerais que deveriam conduzir as ações humanas e outros que conduzem à vida em sociedade, na família e no Estado⁷³³. A boa-fé nas relações particulares se vislumbraria na interpretação dos contratos, determinando-se a correspondência entre direitos e deveres, ou seja, correlacionando-se a ideia de sinalagma e de seu equilíbrio, de forma que possuiria um juiz o poder de intervenção na relação contratual para corrigir o desequilíbrio, “uma vez que é injusto suportar os ônus do próprio dever e não receber idêntica contrapartida”⁷³⁴. Tem-se, pois, uma função correcional dos contratos quanto ao equilíbrio obrigacional.

Tal ideia de sistema influenciou a codificação na França⁷³⁵, porém trouxe a boa-fé imbuída de influências canônicas, do jusracionalismo, da Escola da Exegese, da teoria moderna do contrato fundada na vontade livre e nas funções do contrato. Tem-se, pois, a consideração do princípio da autonomia da vontade⁷³⁶ temperado com a boa-fé, mesclando-se elementos morais, jurídicos e filosóficos peculiares⁷³⁷, com o fim de conectar as normas imutáveis do

⁷³⁰ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 202.

⁷³¹ A confiança não existe como um valor em si, mas porque as promessas derivam do exercício da liberdade, do direito, e onde cessa a liberdade, então começam as obrigações. Assim, tem-se a derivação harmônica de todo um conjunto explicativo de realidades humanas a partir de alguns postulados básicos, desenvolvendo-se o sistema de forma centralizada, unitária e metódica. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 220).

⁷³² MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 220-221.

⁷³³ O jurista defendia a separação entre a teologia e a filosofia, de forma que houve a laicização do direito natural. Tem-se, um sistema articulado com lógica, laico, de proposições demonstráveis e consentâneo com as ideias da época. Desenvolvia a segunda sistemática quanto à boa-fé. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 222).

⁷³⁴ MARTINS- COSTA, 2018, p. 110.

⁷³⁵ O código de Napoleão representou a unificação das fontes do Direito (leis e costumes), a busca de uma ordem (adoção do cartesianismo) e a adaptação do conteúdo jurídico às novas realidades (diante da Revolução Francesa e Revolução Industrial). (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 228).

⁷³⁶ O princípio da autonomia da vontade se relaciona com o exercício da liberdade individual, princípio defendido no âmbito da Revolução Francesa, legitimando o sujeito a escolher livremente a se vincular a alguma obrigação, desde que por seu consentimento. (In MARTINS- COSTA op. cit., p. 115).

⁷³⁷ Ibidem., p. 111.

Direito Natural com as normas deduzidas do momento⁷³⁸. Propaga-se uma boa-fé voluntarista, transformando-se a boa-fé numa norma de interpretação e execução da vontade contratual, considerando-se como seu o conteúdo proveniente dos ditames do “amor ao próximo” como regra moral, e verificando-se a sua existência no momento da formação da relação contratual. A vontade livre, derivada da liberdade e da igualdade formal⁷³⁹ dos cidadãos perante o código, expressada pelos cidadãos no momento da celebração do contrato criaria uma obrigação exigível, conforme definido na própria lei civil. Porém, a partir do momento em que as regras morais foram separadas das regras jurídicas, a boa-fé se esvazia e é tida como mera fórmula de esforço ao princípio do “pacta sunt servanda”, obrigando-se os sujeitos a realizarem o quando pactuado⁷⁴⁰.

Quanto à Escola da Exegese, quando a Ciência do Direito passou a se reduzir a um diálogo com o texto legal, apresentando como traço característico a redução central, as não-contradições de regras e a lei como fonte única das soluções⁷⁴¹, a boa-fé teve seu conteúdo esvaziado, pois considerava a escola que a lei escrita seria suficiente para trazer todas as soluções, valorizando-se a formalidade da previsão das soluções. A boa-fé no código napoleônico não estava positivada como uma solução⁷⁴², de forma que para a Exegese não possuiria aplicabilidade a não ser para verificação do elemento subjetivo na situação, muitas vezes designado pela ignorância escusável (contrapondo-se ao dolo, a mentira e à má-fé). Dessa forma, a boa-fé só serviria para reforçar a autonomia da vontade, posto que a sua verificação do comportamento levaria juízos axiológicos da coexistência e vinculação a um modelo de comportamento de correção, honesto e leal que não se conciliavam com as exigências do individualismo⁷⁴³. Ademais, seria posta como diretriz de interpretação das normas e das condutas.

⁷³⁸ “Há duas espécies de leis, sendo uma delas de Direito Natural e de equidade, e outra é de direito positivo escolhida pelos homens. As primeiras são dedutíveis pela razão humana, não admitem derrogação, nem tem início, nem fim, enquanto as segundas obrigam pela autoridade que as promulga e sustenta, tornando-as coativas, podendo prever exceções e dispondendo apenas para o futuro”. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 111/112).

⁷³⁹ “A vontade livre e igualdade eram a tradução jurídica da concepção econômica, política e filosófica do liberalismo. A liberdade de iniciativa econômica, que está na base do capitalismo, era a liberdade efetivamente perspectivada pelos autores do Code para derrubar, de uma vez, por todas, os entraves ainda decorrentes do ancien-régime à liberdade de circulação de mercadorias, impostos pelos privilégios feudais, pelas corporações, grêmios e monopólios fiscais. Vontade autônoma quer dizer autonomia como imunidade e como poder de incidir sobre a realidade exterior”. (MARTINS- COSTA, op. cit., p. 116).

⁷⁴⁰ MARTINS- COSTA, op. cit, p. 115.

⁷⁴¹ O diálogo entre o texto e o intérprete se alimenta do próprio texto e dos seus reflexos, derivados de pesquisas similares operadas por outros cultores, criando-se e permanecendo-se num circuito fechado, quebrado apenas por alguma jurisprudência que vislumbra uma solução nova. Assim, as decisões derivam substancialmente da lei, e a ordenação das decisões segue a sistemática legal (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 251).

⁷⁴² O Artigo 1134 previa que as convenções deveriam ser executadas de boa-fé.

⁷⁴³ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 117.

Contudo, foi modificada esta concepção no século XX para considerar a boa-fé, com o mesmo texto do código francês, como um “standard” para balizar o exercício da autonomia da vontade, impondo deveres de informação, proibição do comportamento contraditório, deveres de coerência, interdição de aproveitamento de uma vantagem desleal em razão do estado de dependência ou outra fraqueza de uma das partes⁷⁴⁴. A boa-fé passou a ser considerada como uma exigência de uma interpretação material dos acordos, considerando a vontade e os fins reais das partes, impondo-se a obrigação de as partes se comportarem como pessoa honesta e conscienciosa no momento da formação e durante a execução de um acordo⁷⁴⁵. Ou seja, reconhece-se a multifuncionalidade, a força normativa e a aplicação expansiva na relação jurídica: implica deveres de cooperação e solidariedade entre as partes (doutrina maximalista), funciona como regra de interpretação, deduz uma regra de comportamento leal, uma obrigação de informação, vetor de equilíbrio contratual, justificadora da punição do comportamento desleal (demonstrando-se o aspecto moral da expressão). É, pois, regra geral de comportamento, apreciando-se o modo mais objetivo, pois a intenção do agente conta menos que o seu comportamento efetivo⁷⁴⁶.

O código francês influenciou diversas codificações nos países europeus e latino-americanos, estando a consideração da boa-fé no comportamento presente na sua aceção subjetivista (estado de ignorância, crença legítima, comportamento com ausência de má-fé) e a sua aceção objetiva identificada com a ideia de “standard” comportamental e como um princípio geral, explícito ou implícito⁷⁴⁷. Porém, os germânicos desenvolveram a boa-fé nos ideais da cavalaria como impulsionadora de conduta em face de outrem ou da comunidade, de

⁷⁴⁴ O mesmo texto do artigo 1134 do código napoleônico fora reinterpretado, posto que a boa-fé passou a ser considerada como um standard jurídico, cuja definição e conteúdo são deixados para apreciação do juiz quanto a sua aplicação num caso concreto. Havia uma margem de aplicação. Os artigos 1104 e o 1112 do mesmo código, inseridos após a reforma do direito das obrigações, permite a aplicação da exigência da boa-fé no período da negociação pré-contratual e no momento da formação do contrato, como forma de se proteger a relação de confiança e combater os excessos que a autonomia privada possa permitir. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 118/120).

⁷⁴⁵ Segundo Menezes Cordeiro, “a literatura francesa actual sobre a boa-fé nas obrigações regrediu: ora mantém as velhas referências à pretensa extinção da diferença entre os “bonae fidei” e os “stricti iuris iudicia”, ora ignora o tema, ora, um tanto por influência alemão, lhe concede pequenos desenvolvimentos, sem relevância jurisprudencial.” (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 260).

⁷⁴⁶ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 121.

⁷⁴⁷ Exemplifica Martins-Costa o direito contratual do México, cujo código alude a boa-fé subjetiva, sendo configurada diante da ausência de má-fé, estabelecendo proteção às situações ensejadoras de confiança diante da aparência, determinando o dever de informar e o de não realizar comportamento contraditório e desleal. No caso do código civil venezuelano, a boa-fé é prevista no seu aspecto objetivo para exigir o não agir contrariamente aos interesses da outra parte, enquanto a boa-fé subjetiva é vista como a atuação do sujeito e na crença de não estar lesando direito alheio. De modo geral, a boa-fé subjetiva como estado subjetivado, como estado de ignorância, na crença legítima, na presunção e como antítese da má-fé, numa aceção naturalista da boa-fé, tem sido adotada pela maioria dos ordenamentos jurídicos. Porém, no direito brasileiro prevaleceram as influências do direito germânico para a concepção de boa-fé objetiva. (MARTINS- COSTA, op. cit., p. 121/123).

forma que aspectos culturais do povo germânico foram inseridos no substrato da boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva previstas nos sistemas jurídicos do civil law.

3.2 AS FÓRMULAS GUTEN GLAUBEN E TREUE UND GLAUBEN

Muito embora a fórmula germânica tenha seus alicerces no direito de Roma, há diversidade quanto ao universo da boa-fé no âmbito das obrigações com a adoção na cultura jurídica germânica como tempero às figuras e fórmulas do código de Justiniano. A diversidade se identifica diante da extração direta da ideia de fidelidade ao pactuado, lealdade e crença das relações e tradições medievais entre os cavaleiros no que pertine ao ideal de vida sublime e ao sonho do heroísmo⁷⁴⁸.

Os ideais cavaleirescos prendiam-se a uma questão ética: a palavra dada representava não apenas a garantia do cumprimento da obrigação perante o garante, mas também significava que haveria uma reciprocidade nos deveres, surgindo um certo paternalismo benévolo. O comportamento se pautava na ética da "courtoisie" ou da cortesia, construindo o conceito de boa-fé germânica, ou seja, um ideal de vida social civilizada possível diante de qualidades nobres e cavaleirescas, como "a generosidade, lealdade contratual, elegância de coração e de maneiras, polidez constante, em suma, a capacidade de conduzir-se bem em sociedade em relação a quem quer que seja"⁷⁴⁹. Agindo conforme a ética de "courtoisie", o cavaleiro não estava apenas respeitando a relação com seu soberano, porém também garantia a confiança geral, estabelecida a nível de comportamento coletivo. Ou seja, agir conforme a boa-fé correspondia a uma regra comportamental necessária ao estabelecimento da confiança geral na sociedade.

Em paralelo à Exegese na França, surgia na Alemanha construções jurídicas novas, haja vista as diferentes acepções culturais sobre o Direito Natural de cada reino, a diversidade de línguas, rivalidade políticas franco-alemã, as dificuldades da Alemanha em se estabelecer como Estado Nacional, o aparecimento de sistemas filosóficos difundidos por Kant e Comte, que influenciaram a escola pandectística, em Savigny, e a escola histórica subsequente⁷⁵⁰. Savigny considerava que o direito apresentava um caráter próprio de um povo, sua língua, os costumes e as instituições, caráter este representado pelo sentimento comum ou pelo "espírito do povo", desenvolvendo-se como filosófico e como histórico. Filosófico porque possuía um sistema,

⁷⁴⁸ MARTINS- COSTA, 2018, p. 86.

⁷⁴⁹ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 170.

⁷⁵⁰ WIEACKER, 1979, p. 447.

havia uma conexão interior e a identificação de uma unidade, enquanto histórico porque limitaria o domínio do arbítrio de cada um no presente em razão dos fatos passados. Tais características reverberam no modo de interpretação da legislação, que deveria ser vista como um conjunto, ou seja, um dispositivo normativo precisaria ser interpretado de forma sistêmica, permitindo que a unidade do sistema fosse identificada na sua interpretação. Ademais, considerava a interação do sistema com a realidade, de forma que o sistema jurídico refletiria soluções concretas, mas também sofreria influência destas últimas, havendo considerações dedutivas interagindo com combinações indutivas⁷⁵¹.

Quanto à boa-fé, Savigny desenvolveu seus estudos sobre a posse, considerando os institutos do Direito Romano para identificação da boa-fé na posse, adotando-se a noção de tipo subjetivo-psicológico, mas construiu a necessidade de se demonstrar por meio de instrumento ou atos a boa-fé (de forma objetiva)⁷⁵². Ademais, sobre as obrigações, a proteção das partes se daria mediante usos de conteúdo moral e que designassem a boa-fé, podendo escolher um árbitro para resolver os conflitos segundo os usos honestos, conforme os costumes e práticas habituais de um determinado negócio ou relação jurídica. No entanto, não haveria derivação da boa-fé a partir de princípios ou vetores pré-estabelecidos, mas da diluição horizontal pela qual passou no Império Romano antes explicada. Cabe ressaltar, que, em momento algum, Savigny defendeu a proteção do estado de espírito (de boa-fé do sujeito): defendia uma posição objetiva (um direito, como a posse, por exemplo) e identificação da boa-fé diante da observação de elementos exteriores.

Da mesma forma a pandectística conserva a dualidade da boa-fé, analisando a posse⁷⁵³ e a matéria das obrigações, não havendo menção a um fator de nível superior, quebrando-se o

⁷⁵¹ “O funcionamento do método jurídico fixado por Savigny assentaria numa primeira fase do seu pensamento, na lei, depois fixar-se-ia num Direito entendido primeiro como produto dos costumes e crenças populares, depois da jurisprudência, mas sempre de forças intrínsecas tacitamente operosas, e não do arbítrio de um legislador” [...] Conclua-se. Savigny recebe a herança jusnaturalista e, com base nela, conserva uma articulação logicista do sistema, com recurso ao método dedutivo e à derivação de estruturas baseadas em pressupostos centrais. [...] Não deduz, contudo, todo o um sistema dos postulados centrais assentes. Recorre a elementos culturais periféricos - a produção orgânica do ‘espírito do povo’, transmutada com habilidade, em Direito romano – como base de trabalho. Recebe-se um componente de sistema periférica. Há, assim, uma combinação de vias indutivas com considerações dedutivas, numa ordenação pressuposta e facultada pela realidade cultural e pelo núcleo axiomático do sistema”. Considera Menezes Cordeiro que há a formação de uma terceira sistemática apta ao desenvolvimento da boa-fé. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 291 - 295).

⁷⁵² “Há boa-fé na posse quando a pessoa, que exerça o poder material sobre a coisa, esteja convencida de ter, para tanto, fundamento jurídico bastante. [...] ele estabelece uma ligação estreita entre a posse e o título, que prenuncia uma certa objetivação da boa-fé possessória. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 295)

⁷⁵³ A pandectística conserva firme, pois, a dualidade da boa fé. No campo possessório, ela traduz um estado interior do beneficiário, expresso como ignorância dos vícios ocorridos na transferência do domínio, como desconhecimento de lesar a posição de terceiro ou como crença na excelência da própria posição. Aditar-se-lhe, por vezes, de outros requisitos e, designadamente, a exigência de um fundamento jurídico para a convicção do possuidor ou da desculpabilidade do erro em que incorra, não altera, tal como surge na literatura da época, esta realidade, a nível substancial. No sector das ações, mantém-se uma menção aos ‘bonae fidei iudicia’

raciocínio jusnaturalista vigente anteriormente. A boa-fé continuou como uma referência cultural de aplicação multifacetada, malgrado as considerações nos textos da referida doutrina continuassem sem relação com as dimensões históricas⁷⁵⁴.

Diante da diluição horizontal da utilização do instituto da boa-fé para solucionar diversos casos concretos, denotando oscilações na conceituação e diferentes efeitos, a Ciência do Direito se debruçou para a unificação da acepção do referido instituto. Vislumbrou-se o conflito ideológico entre Wächter e Bruns. O primeiro considerava a boa-fé como um estado psicológico, como mero estado de ignorância, não havendo necessidade da desculpabilidade do erro sobre a situação, posto que é um fato e não depende do tipo de fundamento em que impõe ou nasce um direito, principalmente o de natureza possessória. Quanto à dúvida do próprio direito, a boa-fé só afeta se for uma dúvida forte, haja vista que a honestidade é sempre pressuposta pelo Direito até contrario sensu, devendo o opositor provar a má-fé da outra parte. Isto porque a boa-fé atinge o sistema jurídico de forma ética, impondo um juízo sobre a honestidade ou não-honestidade para a resolução de um caso concreto⁷⁵⁵.

O segundo, por sua vez, considera que a boa-fé conduz a uma noção de ética, exprimindo lealdade, honradez e honestidade. Apontava que possuía a boa-fé uma natureza ético-jurídico-comercial, trazendo fatos históricos que comprovem sua conclusão, afirmando, inclusive, que a boa-fé psicológica, apontada por Wächter, era também ética. Ao trazer à tona a análise da fides romana, identificou que correspondia a lealdade, probidade, honradez e conscienciosidade⁷⁵⁶, que se aplicariam tanto a questões possessórias e questões contratuais⁷⁵⁷.

A fim de superar as divergências doutrinárias entre os referidos autores, Pernice e Bonfante consideravam que tanto o aspecto psicológico e ético estariam presentes na boa-fé, de forma que se aplicaria em questões de direitos reais e direitos contratuais, considerando as peculiaridades de cada situação. Bonfante, no entanto, vai mais além, pois entende que a boa-fé é um conceito natural, ético e geral para a todas as relações, devendo ser medida pelo sentir moral da sociedade pelo juiz participante e intérprete (deste sentimento mutável e indefinido)⁷⁵⁸.

caracterizados por um alegado alargamento do ‘officium iudicis’ e sensível, em particular, na chamada inerência das exceções.” (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 303).

⁷⁵⁴ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 304-306.

⁷⁵⁵ WÄCHTER, Carl Georg. **Die bona fides insbesondere bei der Ersitzung des Eigentums**. Leipzig: 1871, p.

65 Apud MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 309.

⁷⁵⁶ Ou seja, ser diligente, levar a sério as obrigações para com os outros, imprimindo eficiência e organização.

⁷⁵⁷ BRUNS, Carl Georg. **Das Wesen der bona fides bei der Ersitzung**, Berlin: 1872, Apud MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 174.

⁷⁵⁸ PERNICE, Alfred. **Marcus Antistius Labeo das römische Privatrecht im ersten jahrhundert der Kaiserzeit**, Halle 1: 1873; 2, 1^o: 1895; e 2 2^o: 1900; BONFANTE, Pietro. **Essenza della bona fides e suo**

No entanto, estas considerações não foram levadas a cabo, pois os fatos que se sucederam deram razão à ideia de Wächter, que considerava que a boa-fé possessória era puramente psicológica, alheia à desculpabilidade e independente de considerações morais. Ademais, considera Menezes Cordeiro, o discurso de Bruns, ao defender um conceito ético da boa-fé, acaba por reconduzir a sua conclusão sobre o erro desculpável a uma concepção psicológica da boa-fé, assim como por abrigar aspectos psicológicos, morais e internos sobre o conteúdo ético da boa-fé. Ou seja, os autores apenas apresentam concepções psicológicas da boa-fé subjetiva, diferenciando-se Bruns por indicar que a boa-fé implicava a honestidade e a correção do comportamento, protegendo-se as partes e terceiros. Aponta Menezes Cordeiro que o real problema era identificar o papel da boa-fé subjetiva: se previsto, indicando-se a boa-fé como um simples fato e a lei impondo as consequências jurídicas; ou se estatutivo, sendo a boa-fé produto da ação humana e prescrevendo-a como forma de comportamento⁷⁵⁹.

Esse era o contexto filósofo-jurídico, porém, em relação à periferia das discussões doutrinárias, a prática pautava-se nos preceitos morais e éticos da cavalaria quanto à boa-fé, sendo absorvida pelos tribunais comerciais. Estes verificavam a conduta dos comerciantes, analisando a existência de boa-fé, a cultura e regras romanas⁷⁶⁰ sobre a matéria, formando um entendimento jurisprudencial sobre a matéria. Diante do aumento das trocas comerciais, os tribunais estatuíam e decidiam sem poder recorrer a um código sobre a matéria, utilizando a boa-fé topicamente⁷⁶¹, tanto no viés subjetivo como no viés objetivo. Sobre a boa-fé objetiva, considerava que era “um modo de exercício das posições jurídicas, uma fórmula de interpretação objetiva dos contratos, ou até uma fonte de deveres, independente do fenômeno contratual”⁷⁶², enquanto o viés subjetivo era considerado como “estado de ignorância em que se encontram as pessoas, perante certos fatores jurídicos que lhes sejam desfavoráveis”⁷⁶³. Em razão da boa-fé, inclusive, poderia uma das partes contratantes ser responsabilizada⁷⁶⁴, assim

rapporto collateoricadell'errore, BIDR 6: 1893 -85-118. **Strict giuridici varii**, Torino 2: 1918, 708-747. Apud MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 309 e 311.

⁷⁵⁹ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 314.

⁷⁶⁰ Sugere Judith Martins Costa que o Direito Romano fora utilizado pelos germânicos para regular a atividade econômica comercial, em virtude de sua universalidade, soluções claras e uniformes, permitindo a segurança no tráfego comercial. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 125)

⁷⁶¹ Analisando o “corpus iuris civilis”, doutrina, diplomas estrangeiros, usos comerciais e diplomas normativos de outros Estados, o tribunal fazia menção de forma vaga, sem utilização de precedentes. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 317).

⁷⁶² MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 317.

⁷⁶³ Ibidem, p. 317

⁷⁶⁴ O referido entendimento se sucedeu na decisão do OAG-Lübeck de 14 de maio de 1850, onde houve o julgamento pela imposição de uma sanção ao comerciante que queria devolver a mercadoria ao vendedor sem ter comunicado que não mais a desejava. Assim, o tribunal firmou o entendimento de que o sujeito deveria comunicar a não aceitação das mercadorias o quanto antes ao vendedor, sob pena de ser sancionado por conta da

como ter que indenizar a outra parte contratante por conta dos danos causados diante de atitudes contrárias à boa-fé⁷⁶⁵.

Ressalta-se a importância da jurisprudência alemã para formação dos melindres da boa-fé objetiva e subjetiva, principalmente por conta da fundamentação das decisões em termos juscientíficos. A jurisprudência alemã comercial desenvolvida no âmbito do “Oberappellationsgericht” fazia menção a boa-fé para soluções dos casos concretos no âmbito comercial, desenvolvendo entendimento sobre a matéria⁷⁶⁶ que seria posteriormente adotado e desenvolvido pelo Tribunal Comercial Superior da União, o “Bundesoberhandelsgericht”⁷⁶⁷. Este utilizou a boa-fé objetiva “como fonte de normas de conduta, como delimitação ao exercício de posições jurídicas, como elemento de reforço da ligação obrigacional e como bitola para a interpretação dos negócios jurídicos”⁷⁶⁸. Assim, consolidou-se o entendimento jurisprudencial de que a boa-fé era um princípio geral do tráfego mercantil, apesar do silêncio do código comercial alemão criado (em 1861)⁷⁶⁹, vencendo os eminentes positivismo e conceptualismo, proferindo decisões pragmáticas para os casos. Por isso, após a união do referido Tribunal ao Tribunal do Império, os entendimentos anteriores sobre boa-fé passaram a ser aplicados também na ordem privada⁷⁷⁰.

Percebe-se a necessidade da codificação das normas e costumes comerciais, com regras especiais para a boa-fé, reconhecendo-se, inclusive, a importância da boa-fé objetiva e sua conexão com a boa-fé subjetiva em relação a confiança criada entre as partes, menção à doutrina pandectística. Assim foi feito e o Código Civil alemão entrou em vigência no século XX, fruto dos estudos dos pandectistas sobre o Direito Romano, caracterizado pelo amplo espaço ao liberalismo, principalmente em matéria contratual, previsão de cláusulas gerais com o fim de adaptar-se às novas realidades sociais. Prevaleceu até o início do século XXI, quando houve a reforma do Direito das Obrigações e o acolhimento da legislação da comunidade europeia.

Observa-se no Código Civil a adoção da fórmula “Treue und Glauben” e a da “Guten Glauben”, a contraposição da boa-fé objetiva à boa-fé subjetiva, limitando-se o âmbito e o

ausência da boa-fé. Cabe ressaltar que o referido tribunal era um tribunal superior de apelação comercial, com jurisdição em Lubeque, Hamburgo, Bremen e Francoforte. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 126).

⁷⁶⁵ Em 17 de julho de 1822, o tribunal reconheceu que uma parte deveria indenizar a outra parte por conta dos prejuízos causados em face de atos praticados contrários à boa-fé. (In MARTINS- COSTA, op. cit. p. 126).

⁷⁶⁶ Utilizavam a boa-fé para designar a “culpa in contrahendo” aos deveres acessórios, integração e interpretação contratuais, suppressio, e a inexigibilidade.

⁷⁶⁷ Posteriormente, após a proclamação do Império, recebeu a denominação de Tribunal Comercial Superior do Império, sendo o “Reichsoberhandelsgericht”. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 321).

⁷⁶⁸ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 321.

⁷⁶⁹ Ressalta-se que primeiramente houve a codificação das normas comerciais alemãs, em 1861, mas sem referência expressa a boa-fé. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 320).

⁷⁷⁰ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 323.

alcance de cada uma: em relação a boa-fé objetiva, esta recebe influência do jusracionalismo liberal, voltada a aplicação nos contratos; por outro lado, a boa-fé subjetiva exprime elementos atinentes ao sujeito e seu estado de conhecimento das circunstâncias⁷⁷¹.

No que se refere a “Treue und Glauben”, ou a boa-fé objetiva, a fórmula adveio do século XIV, invocando lealdade (Treue) e crença (Glauben), “trata-se da honradez na obrigação, da honradez objetiva da lealdade”⁷⁷². Conjugadas, as palavras são empregadas para representar confiança e boa-fé em sentido psicológico, como confiança e como credibilidade e vetor para o comportamento. Porém, no Código Civil alemão do início do século XX, “Treue und Glauben” atribui à relação obrigacional o dever de cumprimento nos exatos termos dos deveres assumidos, havendo um dever de consideração dos interesses da outra parte, posto que a relação jurídica se trata de uma atividade desenvolvida tendo vista os interesses alheios⁷⁷³.

A fórmula inserida na expressão “Guten Glauben” é proveniente das influências que o Direito Romano inseriu no território germânico em relação a honradez subjetiva, referenciando-se à convicção do sujeito⁷⁷⁴. Ademais, foi inserida no código com definição específica, de forma negativa, em diversos dispositivos, como no §932/2, nos seguintes termos: “O adquirente não está de boa-fé quando lhe seja conhecido ou, em consequência de grande negligência, desconhecido, que a coisa não pertence ao alienante”. Essa noção concebe a faceta psicológica ou intelectual da boa-fé, consistindo na consciência de não prejudicar o outro, e fora adotada em outros dispositivos, delimitando-se o âmbito da aplicação, tanto é que se identifica a referida fórmula em dezesseis disposições normativas quanto à aquisição de móveis, prescrição, aquisição de frutos e partes de coisas, aquisição de posse, sobre o usufruto, aquisição de penhor sobre posse da herança, mas também de forma não expressa, referindo-se o texto à noção de boa-fé subjetiva. Esta última situação ocorre no caso da cessão de crédito e a proibição do devedor de opor ao novo credor a natureza aparente do seu reconhecimento de dívida ou a cláusula de não credibilidade acordado com o primeiro credor (exceto se o segundo credor detinha conhecimento desta)⁷⁷⁵; ou como no caso de o devedor só deve deixar de fazer valer contra si a pertença de um crédito a uma sociedade quando conheça a sua pertença⁷⁷⁶; quem, a título de indenização, preste coisa de terceiro ou onerada com direito de terceiro, fica liberado,

⁷⁷¹ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 330-331.

⁷⁷² SILVEIRA, Alípio. **A boa fé no direito civil**: ensaio. São Paulo: Editora Universitária de Direito LTDA, 1941, p. 36.

⁷⁷³ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 174.

⁷⁷⁴ SILVEIRA, 1941, p. 36.

⁷⁷⁵ §405.

⁷⁷⁶ §720

salvo se conhecer o direito do terceiro ou se o desconhecer por força de grande negligência⁷⁷⁷, o terceiro que negocie com os pais, representando estes o menor, não pode, cessando o poder paternal, reportar-se a essa relação, quando conheça ou devesse conhecer a cessação em causa⁷⁷⁸.

No Código Civil alemão de 1896 (com vigência iniciada em 1900), verifica-se a previsão da boa-fé como cláusula geral no §242⁷⁷⁹, restringindo-se, inicialmente, como mero reforço material ao contrato, sendo aplicada a referida cláusula juntamente com a imposição da interpretação conforme a boa-fé⁷⁸⁰. O primeiro parágrafo estabelece a maneira pela qual a obrigação seria cumprida, observando a boa-fé como um princípio supremo que dominaria o direito das obrigações, enquanto a segunda orientação quanto à interpretação fazia referência ao conteúdo da dívida do sujeito.

Até a Primeira Guerra Mundial, a boa-fé fora verificada quando ao seu fundamento para atuação na relação obrigacional, bem como seu âmbito e como se legitima as novas proposições jurídicas provenientes da boa-fé⁷⁸¹. No primeiro caso, identifica-se o fundamento da atuação sobre a obrigação, com base na boa-fé, na lacunosidade das determinações sobre o dever de prestar, por falta de regulação estabelecida pelas partes e por carência de disposições legais adequadas. Quanto ao âmbito de atuação, tem-se diante da existência e extensão das lacunas. Em relação à criação de novas proposições, há posicionamento favorável à proteção da vontade das partes, limitando a discricionariedade judicial e protegendo a autonomia da vontade⁷⁸², assim como há o entendimento⁷⁸³ de que a boa-fé levaria a valoração objetiva, conforme os valores da sociedade, promovendo não só a função integrativa em caso de lacuna na relação obrigacional, mas também de controle das possíveis injustiças que poderiam ocorrer. Este último permitiria a aplicação da boa-fé aos negócios e outros tipos de obrigações⁷⁸⁴.

⁷⁷⁷ §851

⁷⁷⁸ §1698 a.

⁷⁷⁹ O devedor está adstrito a realizar a prestação tal como o exigia a boa-fé, com consideração pelos costumes do tráfico. (Tradução de MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 325).

⁷⁸⁰ §157: Os contratos interpretam-se como exija a boa-fé, com consideração pelos costumes do tráfico. (Tradução de MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 325).

⁷⁸¹ Expressa Larenz a atuação da boa-fé: primeiramente, correspondia a um mandamento ao devedor de que deveria este cumprir a sua obrigação não somente quanto a sua expressão literal, mas ao espírito da relação obrigatória, enquanto o devedor deveria exercitar seu direito segundo a confiança depositada na parte, e por fim, que ambas as partes atuem em conformidade com a consciência honrada com o fim de alcançar a finalidade e o sentido da relação jurídica celebrada. (In LARENZ, 1958-1959, p. 148-156).

⁷⁸² Konrad Schneider, Cosack, Elster, Henle, Kohler e Dernburg. Vide in MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 332.

⁷⁸³ Stammler, Von Tuhr, Crome, Endermann, Jeilfron, Danz e Wendt. Vide in MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 332.

⁷⁸⁴ STAUDINGER, Julius von. **Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen**. München, 1902 apud MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 332.

Diante da incapacidade de se prever todas as situações a serem regradas, adotou-se um sistema aberto, capaz de responder a questões e casos concretos com a interação entre elementos internos e externos. “A capacidade reprodutora do sistema devia ser assegurada por um instituto suficientemente amplo para não entravar os desenvolvimentos necessários e imprevisíveis e, em simultâneo, dotado de um peso juscultural capaz de dar credibilidade às soluções encontradas”⁷⁸⁵. A boa-fé detinha tal perfil, sendo recorrida para promover a atualização e elasticidade do código diante da alteração das realidades sociais ao longo do século XX, estatuidando o objetivamente justo num caso concreto. Dessa forma, “perante o litígio concreto, que deva ser resolvido com recurso à boa-fé, há que se regressar ao escopo último de toda ordem jurídica: uma actuação concreta, justa e si, só pode ser aplicação dessa tarefa suprema da vida comum, juridicamente ordenada”⁷⁸⁶, é dizer que se impõe a consideração de que a conduta do sujeito deve se orientar para o escopo do outro, bem como nas circunstâncias específicas de cada caso concreto e influências históricas⁷⁸⁷.

Após a Primeira Guerra Mundial até o final dos anos trinta, houve o desenrolar do preenchimento quantitativo do conceito firmado sobre boa-fé e a tentativa de se desenvolver um sistema interno para boa-fé objetiva. Houve alargamento quanto ao âmbito de aplicação da boa-fé em razão da utilização do instituto pela jurisprudência e o embate existente na doutrina sobre a temática. Ademais, o desenvolvimento do sistema interno da boa-fé objetiva permitiu a construção dos efeitos da boa-fé na relação obrigacional, a boa-fé na formação, no cumprimento e depois da extinção das obrigações, deveres acessórios e limites do direito do credor e da vinculação do devedor, identificação de exercício inadmissível de posições jurídicas, influência das condições existentes sobre a relação obrigacional, modificações de valor⁷⁸⁸.

Após os anos trinta, prossegue-se com a sistematização da boa-fé objetiva, com a ordenação de seus âmbitos de regulação e dos institutos provenientes dela e a retirada de alguns institutos vinculados à boa-fé mediante a apresentação de novos princípios orientadores ou criação de novas codificações. Ademais, observa-se a sua aplicação tanto em áreas negociais e não negociais, representando um infinito de possibilidades para a jurisprudência e doutrina. A jurisprudência, por sua vez, fora influenciada pelo metajuridicismo stammleriano, que apelava para a eticização do sistema jurídico e do conceito de Direito Justo, assim como fora

⁷⁸⁵ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 331.

⁷⁸⁶ *Ibidem.*, p. 337.

⁷⁸⁷ *Ibidem.*, p. 338.

⁷⁸⁸ Larenz elencou as funções da boa-fé: regramento do modo de se realizar a prestação, limitação do exercício de direitos subjetivos, limitação ou desaparecimento do dever de prestar por causa de sua não exigibilidade, liberação do devedor pelo desaparecimento da base do negócio e criação de particulares deveres de conduta. (In LARENZ, Karl., 1958-1959, p.156). STAUDINGER, 1902 Apud MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 332/333.

influenciada pelo juspositivismo que tratava de buscar o sentido da boa-fé no próprio código alemão, sendo utilizada para integração de um contrato, ponderação dos interesses das partes imposição deveres das partes e coibição de abusos⁷⁸⁹. Por conta da atividade densa da jurisprudência em relação à análise dos casos concretos e a aplicação da boa-fé nestes, fortaleceu-se a interpretação criativa livre do Direito, contrariando muitas vezes a própria lei com o fim de se obter um resultado satisfatório para o caso em tela, um resultado segundo a boa-fé. Por isso, submerge a jurisprudência dos interesses com influxo sobre a ciência do direito privado, voltada a resolver casos concretos, utilizando-se a boa-fé para solucionar os conflitos de interesses⁷⁹⁰, ou seja, “o juiz deve isolar os interesses que respeitem o caso concreto, compará-los e, segundo um juízo de valor retirado da lei ou de qualquer outro sítio, ponderá-los um perante o outro”⁷⁹¹, sítios estes que podem ser provenientes de juízos de valor dominantes na comunidade jurídica ou do juiz.

A nova sistemática de aplicação da boa-fé no direito alemão concebia maior poder ao juiz, que por sua vez, deveria agir e seguir conforme o espírito do povo⁷⁹², mas, em razão do advento nacional-socialista, não se vislumbrou a expansão da boa-fé e das suas soluções. Porém, após a finalização do período histórico bélico mundial que iniciou no final da década de 1930, a falta de uma conceitualização e da metodologia de aplicação da boa-fé⁷⁹³ permitiu que se transformasse em “princípio todo poderoso, em regra fundamental que tudo domina, em

⁷⁸⁹ O juspositivismo se vinculou a outras ciências, como a psicologia e a sociologia. Relata Menezes Cordeiro que em relação à psicologia, o juspositivismo adotou a ideia de que é a vontade que determina o conteúdo das normas jurídicas, de forma que as normas ora manifestam a vontade, ora a retiram, surgindo as pretensões e os deveres e, daí os sujeitos de direito. Ademais, a vontade é identificada para compreender a real finalidade dos acordos celebrados pelas partes, bem como para compreender o interesse do legislador histórico. A boa-fé deveria ser considerada em conjunto com os bons costumes, os deveres morais ou de decência, mediante a investigação da vida do povo, conhecendo as leis de desenvolvimento da sociedade humana e os efeitos das proposições jurídicas, recorrendo-se a sociologia para tal. (MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 351-352)

⁷⁹⁰ Supera-se a jurisprudência dos conceitos que consistia na mera subsunção das normas aos fatos, através de um método lógico de aplicação dos conceitos aos fatos de natureza puramente dedutivista e analítica. A subsunção não pode se realizar diante de expressões gerais previstas na legislação (boa-fé, bons costumes ou fundamento importante), assim como nos casos em presença de lacunas legais. Assim, não limitando-se o juiz a subsunção lógica dos conceitos aos fatos, pode verificar os interesses do legislador e das partes, resultando na subsunção lógica, ou a complementação do sentido das cláusulas gerais previstas em lei com ponderação de interesses, ou a integração de normas em caso de lacunas, ou a retificação da regra em caso de contradição entre a solução encontrada e as necessidades da vida (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 359-361)

⁷⁹¹ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 362.

⁷⁹² “O juiz deveria dispor de um maior poder, como modo de dar conteúdo ao Führersprinzip, o Führer, imagem da ideia concreta de Direito e de Estado e guarda máximo da Constituição, exprimia o sentir jurídico do povo.” (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 399).

⁷⁹³ Para Menezes Cordeiro, trata-se de irrealismo metodológico, pois não se conseguiu explicar a expansão do direito civil e de outras áreas jurídicas com base na boa-fé. Apenas havia embates entre a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos interesses em razão da tendência histórica, além de se observar a falta de conexões históricas para compreender a raiz da boa-fé (em Roma e nos entendimentos proferidos pela jurisprudência comercial alemã). (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 400-492).

teor ético-social do direito ou em cerne imanente de limitações internas de posições jurídicas”, mas também permitiu houvesse a utilização pelos tribunais para encontrar soluções reais.

A consideração da expressão boa-fé como cláusula geral, possuindo um caráter elástico, permitindo a incidência da discricionariedade do magistrado, viabilizava a ligação do código às novas realidades sociais, malgrado representassem um risco à segurança jurídica. “Por seu intermédio, a jurisprudência alemã, auxiliada por uma dogmática sólida, conseguiu superar os limites advindos do conteúdo excessivamente individualista do texto original”⁷⁹⁴, de forma que houve ressignificação do texto original codificado com a utilização da cláusula geral da boa-fé. Aos juízes coube atuar no cumprimento estrito do ordenamento jurídico e limitar-se a concretizar o quanto estabelecido em lei em face das convenções sociais, esclarecendo as dúvidas das partes. Além disso, por conta da maior liberdade, pode realizar a função controladora para que as partes atuem de forma ético-jurídica. Por fim, permitiu-se que os juízes criassem as normas no caso concreto com o fim de salvaguardar o direito e a justiça no comportamento das partes em caso de lacuna legal ou contratual, havendo o risco da incerteza do subjetivismo puro e simples do julgador⁷⁹⁵.

Com a reforma do código civil, houve a consolidação dos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, acentuou-se a relevância da boa-fé objetiva, apresentando-se a proteção da confiança como instituto jurídico apto a gerar direitos e deveres (laterais) entre as partes e perante terceiros para que haja o bom adimplemento da obrigação. Além disso, impôs-se o respeito aos direitos da contraparte, formando o conteúdo do dever de consideração expressado em diversos dispositivos, bem com a possibilidade de se responsabilizar terceiros por danos causados na fase pré-negocial ou durante o trâmite da relação jurídica⁷⁹⁶.

3.3 BOA-FÉ: LIMITES CONCEITUAIS E PRODUÇÃO DE EFEITOS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

A boa-fé pode se vislumbrar em diversos espectros, conceituando-se de forma diferenciada, mas sempre com uma essência. Por isso se afirmar que é uma, ainda que passível de se projetar em diversos prismas⁷⁹⁷. É um dado da realidade, e não meramente uma criação

⁷⁹⁴ MARTINS- COSTA, 2018, p. 129.

⁷⁹⁵ WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Traducción de Jose Luis Carro. 2ª ed. Madrid: Editorial Civitas, 1982, p. 46-47.

⁷⁹⁶ TOMAS E VINICIUS FILHO, Eduardo. **Informação assimétrica, custos de transação, princípio da boa-fé**. Tese (Doutorado). Fls. Faculdade de Direito da USP. São Paulo: 2007, p. 97-100.

⁷⁹⁷ A autora defende a ideia de que boa-fé unitária básica ou original advém da equidade natural, encarnando a pauta de comportamento proveniente da moral social. Por isso, identifica a presença de um princípio geral da

arbitrária e técnica do Direito⁷⁹⁸, sendo um conceito metajurídico de raízes históricas e de uso polivalente, sendo aplicado em todo o ordenamento jurídico, num grau e forma de aplicação conforme os setores. A sua inserção no ordenamento jurídico tem se consolidado diante das relações cada vez mais intensas entre filosofia do Direito e a ciência do Direito, a ciência do Direito e a ordem moral e da atividade jurisprudencial⁷⁹⁹. “La buena fe es un elemento de la vida de relación, pero no se incorpora al Derecho tal cual se da en la realidad, sino que recibe una carga o un plus que resulta de las precisiones técnicas necesarias”⁸⁰⁰.

Analisando a boa-fé dentro do sistema jurídico sob o aspecto semântico, designa o dever jurídico de se respeitar a esfera de direitos e de deveres provenientes da dignidade da pessoa humana e da solidariedade nas relações jurídicas. Neste caso, o comportamento dos integrantes da relação jurídica deve se pautar na boa-fé, ou seja, na lealdade, honestidade, proteção, moralidade, sob pena de incidência de sanções previstas em normas jurídica. Sintaticamente, observa-se que a boa-fé se distingue de equidade, de bons costumes, de moralidade e de ética, possuindo delimitações conceituais precisas e efeitos jurídicos diversos, ou seja, um regime jurídico específico a partir de sua inserção no sistema jurídico⁸⁰¹. Já no que tange ao espectro da pragmática, observa-se uma convenção antecipadamente prevista entre as partes de uma relação jurídica proveniente da incidência da boa-fé e seu conteúdo⁸⁰².

Assim, a boa-fé envolve o Direito, determina contornos dos direitos e deveres no tráfego jurídico, reflete seus efeitos em todos os ramos jurídicos⁸⁰³. Malgrado não seja criação de um legislador, mas este parte da realidade e descreve a boa-fé com certos conteúdos e a impõe

boa-fé expresso ou não reconhecimento pelo ordenamento jurídico. A este princípio se atribui carga ética, representa uma forma de conexão entre a moral social e o Direito. Também denomina este princípio de boa-fé cidadã. (In FERREIRA RUBIO, 1984, p. 92 -95 e 144).

⁷⁹⁸ FERREIRA RUBIO, 1984, p. 78.

⁷⁹⁹ MENDEZ, 2001, p. 15.

⁸⁰⁰ FERREIRA RUBIO, 1984, p. 80

⁸⁰¹ Há uma origem específica para a boa-fé em razão da sua existência além do sistema jurídico, bem como pela sua justificativa por conta dos novos fatores reais de poder, consagrando direitos e deveres das partes integrantes das relações jurídicas sobre as quais incide e efeitos jurídicos (sanções) em caso de seu desrespeito.

⁸⁰² BRITO, Edvaldo. **O conceito tributo**. 264 f. il. 2021. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997, p. 9-10. O autor explica os aspectos da semiótica jurídica da seguinte forma: “A Semiótica Jurídica é ancilar da Ciência do Direito, porque, já foi dito, o direito é um objeto cultural, manifestando-se como linguagem em todos os seus aspectos. Desta forma, necessário é identificar as funções semióticas que as expressões de toda linguagem possuem. São elas: semântica (relação do signo com o objeto que designa, sintática (relação dos signos entre si) e pragmática (relação do signo com o sujeito que o utiliza). Essas propriedades semióticas completam-se porque um mesmo signo pode ter conteúdo semântico designativo de mais de um objeto e, então gerar ambiguidades que, às vezes, são dissipadas com auxílio de outro signo, mas que, outras vezes, somente a identificação da relação entre ele e quem o está utilizando, poderá eliminá-las. Então, há de socorrer-se da função pragmática (comportamental) que é uma propriedade do direito que se manifesta através das relações que existem entre as expressões do direito e quem as enuncia”. (In BRITO, 1997, p. 39-40).

⁸⁰³ MARTINS, Flávio Alves. **Boa-fé e sua formalização no direito das obrigações brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 8.

limitações e efeitos jurídicos. Há reflexos sobre o comportamento dos sujeitos de direito, que devem se amoldar a um arquétipo reclamado pela boa-fé para uma boa convivência social, limitando-se uma possível conduta desonesta de uma das partes, ou seja, significa que “todos devem guardar fidelidade à palavra dada e não frustrar ou abusar da confiança que constitui a base imprescindível das relações humanas e no tráfego jurídico”⁸⁰⁴.

A expressão boa-fé, ao ser introduzida no sistema jurídico, se traduz em um conceito técnico-jurídico que se insere numa multiplicidade de normas jurídicas para descrever ou delimitar um suposto fato ou elemento normativo. Serve, inclusive, como conceito elástico que “permite a distensão das normas básicas, como as que se inspiam no dogma da fé jurada e no caráter absoluto e exclusivo da propriedade, até um ponto em que se negam a si próprias”⁸⁰⁵. Ou seja, a boa-fé permite o amortecimento entre a lei e o fato, permitindo-se que o ordenamento jurídico vigente sobreviva às alterações sociais, mas não impedindo interferências particulares, como é o caso das decisões judiciais que intervêm nas relações jurídicas, “de modo a proceder como se legislador fora, de julgar praeter legem, e, até mesmo contra legem, como alguns advogam”⁸⁰⁶.

Por outro lado, quando assume o papel de princípio geral, torna-se uma norma jurídica completa elevada à categoria de princípio geral do direito: “todas las personas, todos los miembros de una comunidad jurídica deben comportarse de buena fe en sus recíprocas relaciones”⁸⁰⁷. Ou seja, todos devem adotar um comportamento leal em todas as fases de uma relação jurídica (prévia, constituição e execução e posterior efeitos produzidos), de forma que os direitos devem ser exercidos de boa-fé e as obrigações devem ser cumpridas de boa-fé. O referido princípio geral da boa-fé proíbe o exercício do direito subjetivo que seja contrário a uma finalidade objetiva ou com uma função econômica social distinta daquela que fora

⁸⁰⁴ MARTINS, 2000, p. 9-10. Cabe ressaltar que, para Wieacker, o standart ético que a boa-fé traz consigo é uma ética prática, que não se apresenta como universal e de caráter atemporal. Cabe inclusive aos juristas definir a ética que será aplicada a certos conflitos próprios do mundo jurídico, formalizando a ética jurídica. (In Prólogo de Luis Díez-Picazo na obra de WIEACKER, 1982, p. 15).

⁸⁰⁵ GOMES, Orlando. **A crise do direito**. São Paulo: Max Limonad, 1955, p. 10.

⁸⁰⁶ GOMES, 1955, p. 10. O autor continua a crítica sobre a crise do direito, identificando que conceitos amortecedores (equidade, bons costumes, boa-fé, lealdade, confiança recíprocas, usura, lesão, imprevisão e abuso de direito) não garantem a continuidade da ordem jurídica individualista, pautada nos princípios que garantem a liberdade e a propriedade privada. Isto porque as acomodações não removem a intolerância do ordenamento jurídico para absorver novos fatos e se acomodar a novas tendências. Além disso, esses conceitos amortecedores ainda levam a quebra do monopólio do Estado quanto a elaboração das leis, posto que os interesses antagônicos ao órgão legiferante se inserem na ordem jurídica através da atividade jurisprudencial, além de se fortalecerem com os novos fatos sociais que possuem força normativa. Para não se decompor, o Estado passa a adotar esse direito criado à margem, ajustando-o ao ordenamento jurídico criado pelo Poder Legislativo, mas não se impedindo “a existência de contradições agudas no processo evolutivo do Direito, como reflexos dos antagonismos que se desenrolam na estrutura da sociedade” (GOMES, op. cit., p. 11).

⁸⁰⁷ Prólogo de Luis Díez-Picazo na obra de WIEACKER, 1982, p. 12.

atribuída pelo ordenamento jurídico a seu titular, ou quando se atua de maneira desleal, segundo as regras da consciência social que são veiculadas no tráfego negocial. Atos contrários à boa-fé são inadmissíveis e antijurídicos⁸⁰⁸.

Observa-se na doutrina de Alípio Silveira a classificação da boa-fé como fato e como princípio. No primeiro caso, o autor identifica a natureza psicológica e a ética-social, enquanto a segunda referência faz alusão ao direito e à equidade. Reconhece o autor que os referidos aspectos se encontram intimamente ligados⁸⁰⁹.

Psicologicamente, considera-se como um “estado de espírito de quem acredita estar agindo conforme as normas de boa conduta”, passando-se pelo íntimo do sujeito, na consciência, “e sua prova depende da constatação de outros fenômenos, externos, nos quais o primeiro se reflete”⁸¹⁰. Assim, depende unicamente da convicção, da crença ou de um fato do espírito⁸¹¹, identificando-se que o sujeito ignora o caráter ilícito de seu ato ou da contravenção ao ordenamento jurídico⁸¹². O estado psicológico, portanto, admite a representação, que corresponde à ignorância, e a intenção, que corresponde ao agir de forma leal, não objetivando prejudicar direito de terceiros. Por isso que, quando há uma falsa representação da realidade, e tal fato determina uma apreciação defeituosa do acontecimento, o sujeito age acreditando na expressão do fato, quando o sentido deste é diverso. Assim, o erro gera a boa-fé, ou o pensamento de não se ofender direito alheio⁸¹³, independentemente de ser o erro escusável ou inescusável: basta que o sujeito ignore a situação de outrem, desconheça a situação, esteja num estado de ignorância⁸¹⁴. Conclui Guimarães sobre o pensamento de Winscheid⁸¹⁵:

Nesta ordem de idéias, a boa-fé deve ser considerada como ausência do intento de ferir o direito alheio e variará conforme os diversos institutos jurídicos. É possível que a lei estatua regras que condicionem a boa-fé, e só admita, por exemplo, a boa-fé que for resultado de um erro escusável, mas ressalta ainda Wieacker que a exigência legal não muda o fato, não pode mudá-lo, somente o declara insuficiente; e não é a boa-fé, mas é a sua eficácia que fica sujeita à escusabilidade do erro⁸¹⁶.

⁸⁰⁸ Prólogo de Luis Díez-Picazo na obra de WIEACKER, 1982, p. 19-20.

⁸⁰⁹ SILVEIRA, 1941, p. 7.

⁸¹⁰ MILHOMENS, Jônatas. **Da presunção de boa-fé no processo civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1961, p. 9.

⁸¹¹ GUIMARÃES, Octávio Moreira. **A boa fé no direito civil brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1953, p. 29.

⁸¹² Prólogo de Luis Díez-Picazo na obra de WIEACKER, 1982, p. 14.

⁸¹³ GUIMARÃES, 1953, p. 30. Guimarães classifica o erro em próprio e em impróprio. O próprio é determinante do ato, enquanto o impróprio é o substrato da boa-fé, pois é o sinal de reconhecimento da boa-fé de não se querer lesar ninguém.

⁸¹⁴ GUIMARÃES, op. cit., p. 30.

⁸¹⁵ WINDSCHEID, Bernhard. *Diritto delle Pandette*. Nuova ristampa stereotipa. Torino: Torinese, 1925, para. 117.

⁸¹⁶ GUIMARÃES, op. cit., p. 31.

Porém, o mero estado psicológico ou intelectual não seria o suficiente para se identificar se o sujeito estaria de boa-fé. É necessário que existam razões suficientes e motivos ponderosos na determinação do juízo sobre a existência de boa-fé num comportamento ou situação⁸¹⁷. Ou seja, a boa-fé é a “expressão de um pensamento que, antes de se definir, procurou apoio e fundamento nas circunstâncias exteriores”⁸¹⁸. E essa é a posição do legislador, pois a lei não considera apenas o estado psicológico do sujeito de forma a identificar seu estado de consciência, mas também busca fundar os direitos em bases objetivas e seguras, ou seja, prevê situações em que é possível identificar motivos e razões, “tem que ser olhada por uma maneira positiva, como aduz a teoria ético-jurídica”⁸¹⁹. Ou seja, a boa-fé, além de ser um conceito ético, geral e igual em todas as relações, pautando-se pela consciência popular, senso moral da sociedade, não se perfazendo somente com a representação errônea da realidade, de forma que é preciso o emprego de certa diligência para o conhecimento exato do fato⁸²⁰ e reconhecer um erro justificável. Em outras palavras, a concepção ética da boa-fé opera em virtude de um erro ou de uma situação de ignorância escusável, não se podendo imputar ao sujeito diligente quanto à compreensão das circunstâncias as penalidades previstas no ordenamento jurídico⁸²¹.

O erro escusável é elemento extrínseco da boa-fé⁸²². A partir da identificação do erro escusável, tem-se um indício de boa-fé. O erro é escusável quando, após as verificações possíveis sobre o interesse do sujeito, tornou-se convicção ou impôs-se como acertada a sua ação. Traduz-se numa ignorância desculpável lesar posições alheias. Se o sujeito descurou, sendo negligente e imprudente, seu ato não será considerado como detentor de boa-fé e não terá os mesmos benefícios que a lei outorgou ao sujeito de boa-fé (o ato pautado no erro inescusável não tem apoio da lei ou não produz efeitos jurídicos)⁸²³. Tem-se, pois, a relação da boa-fé com

⁸¹⁷ “Para usarmos uma comparação, podemos aproximar a boa-fé integral à pessoa humana. Esta é composta de alma e corpo; assim a boa-fé se compõe do estado de espírito (representação ou intenção) e do ato ou atos do indivíduo ligados a essa representação ou intenção. [...] A boa-fé surge justamente pela prática do ato baseado na representação ou na intenção. [...] A boa-fé considerada como estado psicológico puro é uma abstração”. (In SILVEIRA, 1941, p. 33).

⁸¹⁸ GUIMARÃES, 1953, p. 31.

⁸¹⁹ GUIMARÃES, op. cit., p. 32.

⁸²⁰ MONTEL, Alberto. **Il possesso di buona fede**. Padova, Cedam, 1935, p. 123

⁸²¹ “La diferencia es muy notable entre uno y otro modo de entender las cosas. En la primera concepción cualquier tipo de ignorancia o error, cualquiera que fuera su causa y la situación que lo motivó, puede servir para fundar una buena fe. En la segunda en cambio no sólo funda la buena fe un error o ignorancia que sean estrictamente no culpables o excusables. Habrá entonces que analizar la medida en que el sujeto opero con la diligencia normalmente exigible en esa dada situación y dilucidar si com esa normal diligencia el error pudo y aun debión desvanecerse”. (In WIEACKER, 1982, p. 14).

⁸²² P. BONFANTE, **Essenza delta "bona fides" e suo rapporto con la teoria dell'errore in Seriai Giuridici Varii**, vol. II, Torino, Unione Tipografico, 1916, 713

⁸²³ GUIMARÃES, op. cit., 1953, p. 37.

a culpa, posto que sinais objetivos a manifestam⁸²⁴, e os sinais sensíveis da sua existência podem ser exigidos de todos, diferentemente da boa-fé que se apresenta apenas no aspecto psicológico sem repercussões no mundo fenomênico, sendo incerta e variável e dependente do arbítrio de quem a investiga⁸²⁵.

A culpa aparece relacionada com a boa-fé quando é necessário identificá-la numa situação para fins de imputação de danos: ou o sujeito age de forma dolosa ou negligente, ou age atentando contra uma situação protegida pela boa-fé ou desrespeita os deveres de cuidado⁸²⁶. Há traços comuns entre a culpa e a má-fé, pois um dano culposo pressuporia o sujeito de má-fé, porém não há identidade. A má-fé corresponde a violação dos deveres de informação ou indagação, visa proteger a confiança, independentemente do dano ocorrido, mas sem recorrer, em si, ao esquema típico da responsabilidade indenizatória⁸²⁷. A culpa, por sua vez, “visa tornar possível a imputação delitual de um prejuízo, de modo a desencadear os esquemas da responsabilidade civil destinada a reparação de danos”⁸²⁸. A conjunção da má-fé e da culpa leva a consequências particulares correspondentes à má-fé e ao dever de indenizar, mas a ausência de dano levaria a mera conjectura acadêmica sobre a culpa e sem o dever de indenizar fruto da responsabilidade civil⁸²⁹.

Já a questão do erro escusável depende da possibilidade subjetiva de quem realiza o ato jurídico, ou seja, o sujeito tem que conhecer os efeitos de seu ato e querer seriamente e de forma válida tais efeitos. Além disso, o erro pode “se referir não só à inteligência da lei como à sua aplicação, ou aos efeitos que fluem da norma jurídica”. Isto porque há normas imperativas e proibitivas de ordem pública que afetam a ordem social, não podendo ser violados e não sempre de subsistir sempre, qualquer que seja o estado subjetivo do indivíduo; por outro lado, há outras regras para interpretar ou suprir a vontade das partes, ou leis de interesse particular cuja violação deve ser analisada com maior critério. Afinal, nestes casos, é possível dois posicionamentos: o

⁸²⁴ Sugere Menezes Cordeiro que a relação entre culpa e boa-fé ocorre no âmbito da boa-fé objetiva. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1228).

⁸²⁵ GUIMARÃES, 1953, p. 36

⁸²⁶ O dever de cuidado proveniente da bona fide constitui uma obrigação legal específica num determinado contexto, enquanto o dever de cuidado face a danos involuntários é proveniente da obrigação genérica, “comandada pela remissão para o padrão jurídico do bom pai de família”. O bom pai de família constitui um padrão jurídico correspondente à actuação do homem normal, colocado nas circunstâncias do sujeito. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1226).

⁸²⁷ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1227

⁸²⁸ Ibidem., p. 1227.

⁸²⁹ “A má fé e a culpa apresentam-se como conceitos diferentes, com funções próprias, regimes diversos e consequências autônomas, podendo, como é natural, concorrer quando se concretizem as previsões respectivas. Mas mais do que isso: elas correspondem a planos dogmáticos diferentes, com a boa/má fé a introduzir, no seio das situações jurídicas, aspectos que reflectem uma redução dogmática global do sistema e a culpa a exprimir, a um nível mais singelo, um dos elementos previsivos da cláusula geral da responsabilidade civil” (in MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1227-8).

erro de direito pode motivar a boa-fé igualmente ou nas mesmas condições como o erro de fato, presumindo-se que as partes conhecerem a lei e as regras de ordem privada; ou sempre se presume que a lei há de ser conhecida, enquanto a lei de ordem privada (contrato) possui presunção relativa quanto ao seu conhecimento⁸³⁰.

Sob o ponto de vista ético, boa-fé significa lealdade, franqueza, honestidade, “certa conformidade entre o que se pensa o que se diz, e o que se faz, entre a consciência do dever e os fins procurados”⁸³¹, também entendida como “a consciência de não prejudicar”⁸³². Está inclusive de acordo com a expressão “bona fides”, que se traduz em honorabilidade, honradez, possuindo significado oposto de dolo na acepção geral de deslealdade. “A boa-fé ética não é mais que uma boa-fé mais rígida, mais elevada que a boa-fé psicológica, mas ambas não são mais que dois estados ou graus de um conceito ético, um mais rigoroso, outro mais brando”, afirma Guimarães com supedâneo no texto crítico de Bonfante sobre a teoria de Bruns⁸³³. Ademais, a boa-fé no seu viés ético impõe ao sujeito deveres de diligência concretizável, um dever de indagação sobre a situação do bem jurídico alvo da relação jurídica, ou seja, um dever de informação ou de indagação.

A vinculação à ética permite concluir que a boa-fé se constitui como instrumento de erupção das exigências éticas da sociedade ou como bitola das questões morais, provenientes de um dado cultural e histórico. Não pelo fato de que a boa-fé se conceitua como um valor ético ou moral, ou que suas consequências derivam da ética ou da moral⁸³⁴. Não. A boa-fé prevista no sistema jurídico permite que, nos casos complexos, o julgador, diante da inadequação das normas postas para a realização da justiça ou do comportamento imoral ou contrário à ética das partes, procure por uma saída satisfatória e condizente com os valores de justiça presentes na sociedade. Tal saída é vislumbrada diante dos princípios tutelados e constitucionalmente previstos ou dos comportamentos postulados na ordem jurídica, que são manifestações dos valores éticos e morais de uma sociedade positivados pelo legislador. Ou seja, a boa-fé não possui seus vetores básicos derivados do Direito Natural, mas sim das questões concretas e da análise da própria sociedade, posto que, como um conceito vago, permite o preenchimento pelo intérprete mediante a análise dos valores vigentes à época numa sociedade e o seu retorno ao

⁸³⁰ Montel considera que não se trata efetivamente de infringir a lei, mas de sua exata observância, quando preceitua que o agente de boa-fé, ou que erra escusadamente, seja quanto ao fato, seja quanto ao direito, há de obter as vantagens que a mesma lei concede ao estado de erro. (In MONTEL, 1935)

⁸³¹ MILHOMENS, 1961, p. 9.

⁸³² SILVEIRA, 1941, p. 34.

⁸³³ GUIMARÃES, 1953, p. 33. P. BONFANTE, 1916, 713

⁸³⁴ Tratar das questões históricas. Menezes 1169-1172.

ordenamento jurídico, numa espécie de ir e vir, com o fim de alcançar o resultado propício, adequado e justo ao caso concreto⁸³⁵.

Reconhecer a boa-fé como uma realidade jurídica implica também a impossibilidade de a identificar no âmbito da moral apenas, pois perderia seus efeitos e importância no ordenamento jurídico. Como afirma Menezes Cordeiro, a análise da evolução histórica da boa-fé e das “suas manifestações institucionais permite considerar, nas decisões que ele propicie, nas regras que permita formular, nas fundamentações a que dê lugar e na meditação científica subjacente a todo esse processo, a presença de uma verdadeira fenomenologia jurídica; nunca simples manifestações morais”⁸³⁶. Exemplifica o autor a boa-fé como realidade jurídica no âmbito da boa-fé subjetiva e da boa-fé objetiva:

O estudo da boa fé subjectiva, no seu núcleo e nos seus desenvolvimentos periféricos, demonstrou jogarem-se nela dois vectores essenciais: a proteção da confiança e a tutela das realidades materiais subjacentes às situações onde a boa fé é chamada a intervir, com primado para a propriedade; desempenha, aí, o papel de matizar, em função do sistema, a garantia concedida, pelo direito a esses valores jurídicos. Não há, aí, temas morais.

A boa fé objectiva, nas suas aplicações várias, tão pouco deixa abertas às Moral. O dever de agir de boa fé projecta nas obrigações e, em geral, nas áreas dominadas por permissões genéricas de actuação, a necessidade de respeitar vectores fundamentais do sistema jurídico, com realce para a tutela da confiança e a materialidade das situações subjacentes, avultando ainda um certo equilíbrio entre a posição das partes. Proposições semelhantes concretizam-se no âmbito de permissões específicas de actuação, consubstanciando, com as adaptações requeridas, os tipos diversos de exercício inadmissível de proposições jurídicas.

Em outras palavras, as aplicações da boa-fé são verdadeiras imposições jurídicas, possuem força impositiva, mesmo que não legisladas. Por isso não se queda no âmbito da moral ou da ética⁸³⁷.

Boa-fé e equidade caminharam “pari passu” ao longo da história, havendo defensores da distinção quanto ao âmbito em que operam, outros que defendem a sobreposição entre ambos, causando indistinção e diluição dos conceitos. Os que labutam pela indistinção, reconhecem que a boa-fé se identifica com equidade e consciência de agir corretamente, sendo igualadas no sentido de igualdade ou equilíbrio nos câmbios, havendo recíproca implicação entre ambas, atuando como portas para a inserção de novos valores da sociedade nas normas jurídicas⁸³⁸.

⁸³⁵ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1173-1174.

⁸³⁶ *Ibidem.*, p. 1169.

⁸³⁷ Embora Direito e Moral se relacionem, há diferenças significativas. A relação entre elas permite afirmar que o Direito estaria a serviço da moral, fazendo parte dela, pautando-se nesta unidade o jusnaturalismo. As diferenças, por sua vez, identificam a separação entre o direito e a moral em razão da natureza e da funcionalidade de cada um, e a diferença quanto à justificativa do comportamento do sujeito. (In MENEZES CORDEIRO, *op. cit.*, 1160 -1168).

⁸³⁸ MARTINS- COSTA, 2018, p. 84.

Outros que apoiam a distinção, entendem a equidade como “justiça ao caso concreto, ora contrária ao dolo (consciência de agir equamente, isto é retamente), ora igualdade ou paridade de tratamento, ora como conjunto de regras não escritas, regras exógenas ao Direito positivo que visam flexibilizar as regras rígidas de um Ordenamento pré-estabelecido”⁸³⁹. Em palavras outras, a equidade se apresentaria com uma função hermenêutica, valorando-se o que se deveria reconhecer como devido numa relação litigiosa.

Embora a boa-fé e a equidade se encontrem ao longo da história como conceitos similares e se assemelham quanto ao fato de possuírem vaguidade quanto aos seus conteúdos, não há justificativa para tal aproximação. A origem da equidade pela expressão grega “aequitas” a revela como um fator para criticar o direito, interpretar leis e contratos e para possibilitar um meio de decisão diverso do proporcionado pelo ordenamento jurídico, garantindo a correção das injustiças ocasionadas pela natureza rígida das regras abstratas, oferecendo justiça ao caso concreto. Dessa forma, a equidade remetia ao sentido de justiça de forma individualizada, permitindo que o intérprete fosse remetido a considerar o caso para construção do direito concreto⁸⁴⁰. Ao ser absorvida pelo direito romano, houve uma mistura com a “boa fides”, sendo ambas as expressões diluídas no “Corpus Iuris Civilis”. A inexistência de diferença continuou no período do predomínio do direito canônico, sendo incluída a noção de misericórdia, bem como prosseguiu no jusracionalismo e nas codificações.

A jurisprudência adotou a equidade para fugir da construção formal do direito, mas recorrendo a fórmulas vagas e remissão a cláusulas gerais. Isso repercutia na flutuação dos resultados, mas característica típica da realização da justiça ao caso concreto, mesmo que sem indicação da via concretizadora utilizada, com o fim de se proteger a parte fraca da relação jurídica e de se ponderar as consequências da decisão para as partes. Nos códigos foram inseridas normas sobre a onerosidade excessiva, a imprevisibilidade de situações extraordinárias que, conjugadas à interpretação do contrato e da vontade inicial das partes, permitiram que os intérpretes adequassem suas decisões com a equidade. Porém, o intérprete atuava em conformidade com a equidade, quando a conjuntura fática e jurídica era indefinida, suplantando as regras jurídicas, modificando a relação jurídica ou resolvendo-a⁸⁴¹. Com a repetição de julgados e sedimentação dos modelos adotados nas decisões, os intérpretes

⁸³⁹ MARTINS- COSTA, 2018, p. 83.

⁸⁴⁰ Crítica Menezes Cordeiro essas acepções de equidade, pois “encobrem um problema de Direito positivo e uma questão jusfilosófica: o de saber se e até onde se reconhece, ao julgador, a possibilidade de estatuir com recurso à equidade, seja adaptando o direito estrito, seja ignorando-o, por afastamento ou por inexistência e qual o sentido efectivo desse reconhecimento e o de determinar a realidade última que se encobre a essa designação”. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1199).

⁸⁴¹ MENEZES CORDEIRO, op cit., p. 1098-

passaram a resolver de modo semelhantes questões similares, dando solidez ao instituto da boa-fé, amortecendo a imagem de mera equidade que se aplicava antigamente⁸⁴².

Haja vista a dificuldade em se verificar a diferença entre boa-fé e equidade mediante as acepções jusfilosóficas, propõe Menezes Cordeiro iniciar o reconhecimento da equidade conforme o direito vigente⁸⁴³. No caso do ordenamento jurídico brasileiro, não se identifica a expressão “equidade” no Código Civil de 2002, porém há previsão no Código de Processo Civil como mandamento ao juiz na sua atividade judicante⁸⁴⁴, ou, como prevê a lei de arbitragem brasileira, direcionamento da arbitragem⁸⁴⁵, no Código de Defesa do Consumidor como fonte do direito do consumidor a ser considerado no julgamento das causas⁸⁴⁶ ou como causa de nulidade do contrato ou de seus cláusulas⁸⁴⁷, no Código Tributário Nacional como elemento

⁸⁴² “A boa-fé, elaborada na terceira sistemática, traduz a capacidade de um sistema integrado de cobrir novas áreas antes alheias ao direito e de promover soluções diversas, mais conformes com ele próprio, em pontos de torção. A equidade, própria de um estágio pré-jurídico, não postula qualquer sistema, mas, tão só, quantas referências esparsas e uma entidade decidente capaz de reagir a particularidades concretas” (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1108)

⁸⁴³ O código civil português prevê a equidade em diversos artigos, sendo indicada para os tribunais resolverem um caso conforme a equidade desde que o dispositivo legal permita isso (quando haja acordo entre as partes e a relação jurídica seja de direito disponível, ou quando as partes tenham convencionado), quanto a identificação de indenização em caso de prejuízo por um estado de necessidade, possibilidade de alteração do contrato conforme a alteração das condições ou circunstâncias iniciais, indenização por danos materiais causados por inimputável ou negligente, quantificação dos danos não materiais, retribuição do mandato oneroso, na administração a coisa. “Na sua maioria, elas visam determinar aspectos quantitativos de certas prestações, tais como a indenização, o preço, as contribuições e os lucros societários ou a retribuição pelo mandato oneroso.” (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1201)

⁸⁴⁴ In verbis: “Art 140 Parágrafo único. O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei”. (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020)

⁸⁴⁵ In verbis: “Art. 2º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.

Art. 11. Poderá, ainda, o compromisso arbitral conter: II - a autorização para que o árbitro ou os árbitros julguem por equidade, se assim for convencionado pelas partes;

Art. 26. São requisitos obrigatórios da sentença arbitral:

II - os fundamentos da decisão, onde serão analisadas as questões de fato e de direito, mencionando-se, expressamente, se os árbitros julgaram por equidade;” (In BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1996. Disponível em: < [⁸⁴⁶ In verbis: “Art. 7º Os direitos previstos neste código não excluem outros decorrentes de tratados ou convenções internacionais de que o Brasil seja signatário, da legislação interna ordinária, de regulamentos expedidos pelas autoridades administrativas competentes, bem como dos que derivem dos princípios gerais do direito, analogia, costumes e equidade.” \(In BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1990. Disponível em: < \[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm\]\(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm\)>. Acesso em 03 jun 2020\).](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.307%2C%20DE%2023,Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20arbitragem.&text=Art.,relativos%20a%20direitos%20patrimoniais%20dispon%C3%ADveis.&text=2%C2%BA%20A%20arbitragem%20poder%C3%A1%20ser,eq%C3%BCidade%2C%20a%20crit%C3%A9rio%20das%20partes.>. Acesso em 03 jun 2020).</p>
</div>
<div data-bbox=)

⁸⁴⁷ In verbis: “Art. 51. São nulas de pleno direito, entre outras, as cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços que: IV - estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a equidade” (In BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm>. Acesso em 03 jun 2020).

de integração do direito em caso de lacuna jurídica, com observância da proibição de retirada do dever de pagar tributo devido⁸⁴⁸ ou em caso de remissão total ou parcial do tributo pela autoridade administrativa de forma fundamentada⁸⁴⁹.

Em todas as situações, “verifica-se na verdade, uma conjunção de proposições indeterminadas que apenas se materializam quando da decisão concreta: tal indeterminação resulta quer da possibilidade de introduzir, na aplicação, novos factores a atender, quer da intermutabilidade dos vectores indicados na lei”⁸⁵⁰. Ou seja, a equidade só se capta de forma relativa, não sendo captada em face de indeterminação ou situações habituais, mas é verificada diante de uma decisão tomada à revelia do direito estrito, no sentido sistemático⁸⁵¹. À revelia porque a decisão não surge conforme o direito restrito, nem possui sua legitimidade numa autoridade especial ou em algum fundamento, mas tampouco é arbitrária, preenchendo-se com as representações jurídicas dos intérpretes (por isso há um certo espaço de subjetivismo de quem julga), legitimando-se no processo⁸⁵² e na ponderação de suas consequências diante da regulação da vida em sociedade⁸⁵³ (deixa-se de respeitar apenas o foro interno do julgador, ganhando-se objetividade). Por ter o julgador a liberdade de analisar o caso concreto, não há que se preocupar com as questões generalizantes, ou seja, não há que se decidir de forma semelhante questões similares, posto que o objetivo é o resultado alcançado no caso concreto. Assim sintetiza Menezes Cordeiro:

⁸⁴⁸ In verbis: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: IV - a equidade. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido” (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020).

⁸⁴⁹ In verbis: “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”; (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020).

⁸⁵⁰ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1202.

⁸⁵¹ “Tal decisão, porque derivada da equidade, é indefinível em abstracto, carecendo de determinação face ao caso real, numa semelhança apenas aparente com as indeterminações intra-sistemáticas, as quais dispõem de linhas próprias de concretização”. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1203).

⁸⁵² “... sendo a equidade um modo de resolver questões estranho ao Direito estrito, ela não se fundamenta, de forma expressa, no estalão argumentativo subjacente à lei e fontes complementares: têm de se legitimar no processo e no mérito próprio dos pontos de vista para que apele. A operação aqui subjacente equivale, por um lado, ao respeito pelo esquema acordado pelas partes para o dirimir do litígio reforçado, com frequência, pela atribuição do ônus decisório ao próprio juiz ou a entidades arbitrais de probidade e competência reconhecidas e, por outro, à demonstração da excelência dos argumentos recorridos, o que se consegue pelo sublinhar das boas consequências relevadas pela sua aplicação ao caso concreto” (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1204-5).

⁸⁵³ “A bondade de tais consequências não pode deixar de ser aferida pela sua correspondência ao modelo societário que se obtém como projecção reduzida da ordem social e que o direito vigente, melhor do que qualquer outra instrumentação, levou a cabo com desconto de certos aspectos técnicos e formalizantes, já aludidos” (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1205).

Conclui-se que a equidade, no direito actual, corresponde a um modo de decidir extra-sistemático, porquanto prescinde da autoridade particular das proposições juspositivas. Mas porque não arbitrário, o modelo de decisão, por ela propiciado, respeita o sentido material do jurídico, representado, numa sociedade estabilizada, pelo seu direito positivo, despido de tecnicismo e formalismos espúrios. A sua grande especificidade reside no alargar dos pontos de vista a atender – sempre que o Direito se apresente restritivo, o que, pelo proliferar de cláusulas gerais, é excepção, e na sua justificação, que pretere os articulados legais a favor do processo e da aceitabilidade das suas consequências, isto é, pelo consenso que suscite, centrados no caso concreto. [...]

Tal decisão só na aparência segue rumos alheios, no todo, à solução de direito estrito; em termos práticos, ela corresponde ao corrigir de certos excessos a que este conduz e a um fundamento particularístico nas consequências concretas⁸⁵⁴.

Porém, há situações em que as decisões por equidade são estatuídas em área não regulamentada pelo direito estrito, sendo necessário recorrer aos argumentos correspondentes a certa ordem social e a consequências idôneas que possam se encaixar no caso concreto. Além disso, deve o intérprete observar as restrições impostas pelo ordenamento jurídico quanto à utilização da equidade, como, a título de exemplo, o julgamento conforme a equidade na arbitragem para direitos disponíveis, ou proibição da retirada do dever de pagar tributo devido⁸⁵⁵.

Tem-se a diferença da equidade em face da boa-fé: uma decisão pautada na boa-fé surge como uma decisão pautada no Direito estrito, “ampara-se numa justificação computável em reduções dogmáticas-sistemáticas, e, nessa medida, torna-se susceptível de controle”⁸⁵⁶, possuindo argumentos que são legitimados pelo ordenamento jurídico. “As regras técnicas, formais e instrumentais [...] devem ser consideradas pela boa-fé, [...], os instrumentos que integram a boa-fé têm sempre em conta a necessidade de reprodução das decisões implicada e convidam vivamente ao labor científico”⁸⁵⁷. Ocorre diferentemente numa decisão pautada na equidade, cuja legitimidade está no aspecto cultural representativo próprio da sociedade onde o caso se discute. Ou seja, há âmbitos diversos de atuação: enquanto a equidade opera adequando as normas, a boa-fé se aplica em face dos atos jurídicos, com os direitos que exercitam e com as obrigações que se cumprem⁸⁵⁸. No entanto, há a conexão da boa-fé com a equidade quando a primeira é utilizada para, no caso concreto, combater formalismos e generalizações. Além disso, quando é utilizada em áreas jurídicas em que não há construções

⁸⁵⁴ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1206-7.

⁸⁵⁵ Ibidem., p. 1206.

⁸⁵⁶ Ibidem., p. 1207.

⁸⁵⁷ Ibidem., p. 1208.

⁸⁵⁸ GONZÁLEZ PÉREZ, J. **El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo**. Madrid: Civitas, 1983, p. 30.

juscientíficas elaboradas, as decisões se repousam em sentidos e ponderações das circunstâncias e consequências no caso concreto⁸⁵⁹. Explica Rubio que a equidade é um mecanismo de adequação e “relajamiento” do ordenamento jurídico positivo, que suporá uma base a mais para fundamentar a atuação da boa-fé, de forma que “su relación, entonces es más marcada en la fase de aplicación del principio que em la determinación de su contenido”⁸⁶⁰.

Por conta dessa aproximação, Alípio Silveira considera que a boa-fé, quando classificada como princípio, apresenta-se como equidade, desempenhando a função de informar o conteúdo das normas, de interpretar os textos vigentes e a função supletiva das lacunas da lei, bem como de adaptação da norma ao fato⁸⁶¹. Assim, considerando que as disposições legais que preveem a boa-fé são flexíveis⁸⁶², dependem do intérprete para verificar o estado de consciência do sujeito, sendo verdadeiras normas de equidade (aplicáveis e conformadoras ao caso concreto). Há uma relação entre a boa-fé e a equidade, há uma espécie de união quanto são consideradas como princípios informadores e como fontes de direito. Alípio Silveira afirma que tanto a equidade como a boa-fé são consideradas para fins de gênese de direito ou para resolver as questões lacunosas, possuindo a equidade função específica supletiva⁸⁶³, enquanto a boa-fé,

⁸⁵⁹ “Há, no entanto, dois níveis reais em que a boa fé e equidade se comunicam. O primeiro é extensivo: dentro do modelo argumentativo que origina as decisões segundo a boa fé, intervêm, como pontos de vista, as representações provocadas, de modo assistemático, pelos traços salientes do litígio concreto, as quais desempenham o seu papel na solução. O segundo, intensivo: sempre que a boa fé labute em áreas carenciadas ou se lhe negue uma elaboração juscientífica satisfatória, as decisões que a ela se acolham, repousam em estruturas falhas em argumentos dotados de autoridade, com fuga inevitável para o sentido e para as ponderações de oportunidade, extrapoladas de características ocasionais retiradas do caso; sob a aparência de boa fé, há a equidade” (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1208).

⁸⁶⁰ FERREIRA RUBIO, 1984, p. 132.

⁸⁶¹ SILVEIRA, 1941, p 53.

⁸⁶² Alípio considera que as normas ou dispositivos que recorrem à expressão a boa-fé são flexíveis ou elásticas, permitindo-se que o intérprete crie o direito quando da interpretação ou da integração. A função do juiz quanto a individualização da norma ao caso concreto é realizada em face das normas flexíveis e da equidade, diante da inexistência de lei ou de costume, aplicando-se o juiz a regra que estabeleceria se fosse legislador. Em outras palavras, o juiz “deve elevar-se acima da espécie particular que lhe é submetida, considerar o conjunto das situações semelhantes, comparar o valor dos interesses em presença, e colocando-se no plano do legislador, estatuir segundo um princípio suscetível de ser erigido em regra geral” (In DU PASQUIER, Claude.

Introduction à la théorie générale et à la Philosophie du Droit. Paris: Du Recueil, 1937, p 206-207 Apud SILVEIRA, 1941, p 53). Conclui Alípio que uma norma elástica implica o poder discricionário do juiz, limitando-se à apreciação das circunstâncias especiais do caso concreto. Quanto à elasticidade da boa-fé, pode significar a variabilidade do conceito de acordo com a natureza jurídica da relação, encarregando-se a lei de definir o seu conceito (ou não), ou de acordo com as circunstâncias especiais do caso concreto. A elasticidade permite o poder discricionário do juiz, devendo este distinguir cuidadosamente as questões de direito e de fato, ambas sujeitas à variabilidade de critério do julgador. Quanto aos efeitos jurídicos, a elasticidade da boa-fé não interfere: os efeitos jurídicos são limitados aos casos legais ou se estendem por meio da analogia e dos princípios gerais. São eles: suprimento de nulidades, integração de capacidades, saneamento de vícios, presunção de conduta leal, interpretação da lei e dos contratos e obrigação de conduzir-se de boa-fé. (In SILVEIRA, 1941, p 53-57).

⁸⁶³ In verbis: “Art 113, 37). Nenhum Juiz deixará de sentenciar por motivo de omissão na lei. Em tal caso, deverá decidir por analogia, pelos princípios gerais de direito ou por equidade” (In BRASIL.Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ. **Assembleia Nacional Constituinte.** 1934. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em 10 jun 2020)

vista como um princípio, necessitaria estar positivada na norma para ser aplicada a solução do caso concreto⁸⁶⁴.

Aduz o autor que a boa-fé é encarada como presunção de conduta legal e honesta, servindo igualmente à interpretação tanto da lei como da vontade das partes, originando-se, neste ponto do princípio da equidade. Ambas, equidade e boa-fé, possuem semelhanças quanto às funções de interpretação e aplicação das leis e da vontade das partes⁸⁶⁵. A boa-fé impõe a obrigação de atuação conforme a boa-fé, sem abuso do direito ou sem fraude (fundados na equidade, segundo Alípio Silveira)⁸⁶⁶. Por fim, outras relações podem ser feitas entre a boa-fé e a equidade, como ocorre com a análise do erro de direito. A admissão do erro, substancial na declaração de vontade ou de boa-fé convicção, funda-se na equidade. Inclusive, deve-se atender mais à boa-fé e à equidade do que ao rigor do direito e seu formalismo. Ou seja, não deve atender àquele que agiu de má-fé expressamente (indubitavelmente), mas deve-se considerar a equidade no caso concreto.

Cabe ressaltar que boa-fé não se confunde com bons costumes. Os bons costumes possuem origem diferenciada da boa-fé, reportando-se aos “boni mores” como normas morais, normas que justificadas pela “consciência popular dominante quanto ao sentimento de decência de todos os que pensam equa e justamente”, pessoas médias normais⁸⁶⁷. Os bons costumes se referem aos valores morais que são necessários para o convívio social⁸⁶⁸. Neste aspecto, a moral possuiria a finalidade de regulamentar o comportamento social, impedindo que condutas

⁸⁶⁴ Assim, somente quando o dispositivo previsse a expressão boa-fé de forma taxativa seria possível ao intérprete fazer uso do referido instituto jurídico. Porém, essa posição fora rebatida pelos doutrinadores que consideravam que a boa-fé era um princípio genérico, suscetível de fornecer soluções concretas, fora dos textos legais, de servir de substrato e de fecundar a adequação da lei ao caso particular, atenuando a inflexibilidade aparente e impondo-se como postulado da moral e da segurança das transações em face do formalismo (In ATIENZA, Dalmiro. **Effectos jurídicos de la buena fe**. Buenos Aires: Rosso, 1935, p 4. Apud SILVEIRA, 1941, p 81).

⁸⁶⁵ “A equidade, neste confronto, é considerada, não em si e como fonte imediata de interpretação, mas em vista de reconhecer as considerações de justiça e utilidade que deverão dirigir os redatores da lei. Não se trata senão de presumir a sua vontade, emprestando-lhe as intenções mais conformes à satisfação de todos os interesses em jogo. E do mesmo ponto de vista, que se faz apelo, fora da equidade propriamente dita, ao que se chama os princípios gerais do direito. Estes princípios gerais do direito, representando um ideal de razão e de justiça, conforme ao fundo permanente da natureza humana, são pressupostos na base da lei. Imagina-se que eles devem estar constantemente presentes no pensamento do legislador. E conclui-se daí que eles podem servir à expressão deste pensamento.” (In SILVEIRA, 1941, p. 83).

⁸⁶⁶ SILVEIRA, op. cit., p. 83-84. Houve uma associação muito forte entre boa-fé e equidade na “exceptio doli”, dirigida ao momento do exercício jurídico do direito, visando corrigir os resultados obtidos pela aplicação das regras de forma crua

⁸⁶⁷ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1216-7. Apresenta Menezes Cordeiro que esta definição não apresenta regras que permitem uma demarcação objetiva sobre o tema, traduzindo-se numa fórmula vazia sem identificação dos entendimentos e via de sua concretização.

⁸⁶⁸ COUTO E SILVA, 2006, p. 35.

contrárias aos costumes sejam efetivadas⁸⁶⁹. A intenção seria que a sociedade proteja sua própria existência e promova “o direito de a maioria seguir suas próprias convicções morais ao defender seu ambiente social de transformação que não aceita”⁸⁷⁰, repercutindo na previsão de normas e do uso da força das instituições para proibir comportamentos individuais que fugissem do padrão moral e ameaçando a existência da própria sociedade. Há, pois, na sua aplicação, apenas uma função negativa de condutas reprováveis, surgem como algo exterior, “que delimita o campo de actuação permitida no domínio da permissão genérica de produção de efeitos jurídicos, mas que, em si, não prescreve o teor do comportamento a assumir”⁸⁷¹.

Porém, a defesa da moral da sociedade pode contrariar e ferir o princípio da liberdade (direito fundamental), bem como a utilização da força das instituições pode ser desproporcional em relação aos efeitos das condutas individuais contrárias a moral da sociedade (que não seriam suficientes para pôr em risco a existência da sociedade)⁸⁷². Por isso, sugere Requião a possibilidade de se entender bons costumes como “um dever geral de bom convívio, de não lesar o próximo, muito similar, portanto, à ideia genérica da boa-fé, bem como ao ‘neminem laedere’”⁸⁷³.

Os bons costumes se integram à ordem pública, correspondendo a uma ordem existente na sociedade como resultado de um complexo de princípios jurídicos, da jurisprudência e dos valores constitucionais. Assim, “nuns casos relaciona-se com os valores e princípios imanentes à ordem jurídica e noutros com proibições de comportamento advenientes de uma moral dominante”⁸⁷⁴. A ordem pública, por sua vez, abrange numerosas regras que correspondem às bases fundamentais do ordenamento jurídico para fins de disciplina das relações jurídicas⁸⁷⁵, não se limitando à boa-fé. A ideia da ordem pública se aproxima da ideia da primazia do

⁸⁶⁹ Sugere Maurício Requião que “a construção do substrato da contrariedade à moral e, notadamente, aos bons costumes, encontra suas raízes em questões relacionadas com aspectos da sexualidade, o que parece de alguma forma se relacionar com a abordagem do direito penal quanto aos crimes contra os costumes” (In SANT’ANNA, Maurício Requião. **Autonomia, incapacidade e transtorno mental: uma revisão pela promoção da dignidade**. 195 f. il. 2015. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015, p.49)

⁸⁷⁰DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad e Notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p 375.

⁸⁷¹ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1213.

⁸⁷² SANT’ANA, Maurício Requião. **Autonomia, incapacidade e transtorno mental: uma revisão pela promoção da dignidade**. 195 f. il. 2015. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015, p. 50-51

⁸⁷³ SANT’ANA, 2015, p. 52

⁸⁷⁴ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1220.

⁸⁷⁵BRITO, Edvaldo Pereira de. **A teoria do contrato e o contrato com pessoa a declarar no projeto de código civil**. 2001. Tese (Concurso para professor titular de Direito Civil) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001, p. 214.

interesse social sobre o individual, prevalecendo para impedir atos contrários aos interesses da sociedade ou que causassem um prejuízo desproporcional⁸⁷⁶⁸⁷⁷.

A boa-fé tem seu âmbito de atuação na relação particular, assumindo uma exigência superior, estabelecendo limites à atuação das partes, prescrevendo condutas e determinando deveres. Há, em verdade, uma diferença de grau, embora possuam natureza comum e uma violação grave a boa-fé corresponde a uma violação simultânea aos bons costumes⁸⁷⁸. Por fim, a boa-fé, mais complexa, determina a assunção de uma série de atitudes correspondentes às exigências fundamentais do sistema, enquanto os bons costumes exprimem a moral social. Além disso, implica regulações supletivas ao “*ius cogens*” integrante da ordem pública, ou seja, regras atinentes à boa-fé que possuam uma importância de grande magnitude e relevância serão abarcadas pela ordem pública.

No direito brasileiro, não se observa a conceituação de ordem pública e bons costumes, embora os termos sejam utilizados em diversos dispositivos no Código Civil de 2002 para impedir a disposição do próprio corpo que contrarie os bons costumes, o estabelecimento de condições contratuais contrárias à lei, ordem pública e bons costumes, bem como impedir o comportamento dos pais contrários a moral e aos bons costumes, sob pena de se perder o poder familiar⁸⁷⁹. Além disso, o próprio código impõe deveres aos condôminos quanto à utilização da edificação, proibindo-se qualquer ato prejudicial aos bons costumes. Por fim, vislumbra-se a previsão expressa do conceito de ato ilícito mediante a identificação da atuação que ultrapasse os limites impostos pelos bons costumes (e boa-fé)⁸⁸⁰. Neste ponto, verifica-se a caracterização do abuso do direito no ordenamento jurídico brasileiro.

⁸⁷⁶ BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. **Direitos de personalidade e autonomia privada**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.61-62.

⁸⁷⁷ Diferentemente ocorre no direito português, Menezes Cordeiro identifica que há a conceituação de ordem pública, deixando os bons costumes vinculados a moral social, ou seja, “regras impeditivas de comportamentos que, por hábito tradicional ou por incipiência, não têm consagração expressa mas que, na sociedade, são consideradas em vigor.[...] Porém, podem ter áreas de sobreposição, de forma que o núcleo fundamental dos bons costumes é de ordem pública internacional, na medida em que não ceda à autonomia privada e ao próprio direito estrangeiro, quando seja chamado a estatuir no espaço interno; em consequência regras incluídas na ordem pública podem, em substância corresponder aos bons costumes.”(In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1222-3).

⁸⁷⁸ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1161.

⁸⁷⁹ In verbis: “Art. 13. Salvo por exigência médica, é defeso o ato de disposição do próprio corpo, quando importar diminuição permanente da integridade física, ou contrariar os bons costumes; Art. 122. São lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes; Art. 1.638. Perderá por ato judicial o poder familiar o pai ou a mãe que: III - praticar atos contrários à moral e aos bons costumes”. (In BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**.2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16 jun 2020).

⁸⁸⁰ In verbis: “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes; Art.

A boa-fé também produz efeitos jurídicos, segundo Alípio Silveira, dentre eles a presunção de conduta, a estipulação de um método de interpretação, o seu reconhecimento como princípio geral de direito e como válvula da equidade. Em relação a esta última, percebem-se as diferenças entre os conceitos de equidade e de boa-fé páginas anteriores propostas. Porém, cabe trazer à baila: “A função equitativa da boa-fé manifesta-se no decorrer de toda a evolução jurídica, não se prendendo apenas a este ou àquele instituto. Basta notar a posição privilegiada que ela ocupa na formação do jus gentium. Este se não criou, ao menos ampliou o conceito da boa-fé, da aequitas, da natureza abstrata do direito”⁸⁸¹. Alípio considera, portanto, que a boa-fé é um canal de concretização da equidade, apontando as funções pertinentes a esta (informadora, interpretativa, supletiva e adaptadora da norma ao caso) que são atualmente vinculadas a boa-fé objetiva.

No que pertine à presunção da conduta conforme a boa-fé, prefere-se a exegese que exclui o dolo, salvo em casos de indícios decisivos fundados em conjecturas que demonstrem que o sujeito atuou com intuito contrário ao Direito ou a moral – é uma questão de prova ou de fato. Assim, presume-se a boa-fé até um fato não autorizar a sua existência, isto porque “a integridade moral é pressuposta em toda pessoa, como fundamento do respeito recíproco”⁸⁸².

Como método de interpretação, há a hermenêutica das leis com base na boa-fé, com vistas a aproximar os atos e fatos jurídicos da equidade, subordinando o trabalho do intérprete aos ditames da moral, boa-fé e lealdade⁸⁸³, prevalecendo estes sobre a letra fria de um contrato ou da lei. Ademais, existem situações que, mesmo que a lei não preveja a consequência jurídica, a boa-fé deve ser averiguada diante dos métodos de preenchimento da lacuna. A analogia é utilizada como método para se decidir sobre casos não previstos em lei, mas que possuem semelhança jurídica com outros, razão pela qual se justifica aplicar a solução para os casos não regulados ou previstos no ordenamento jurídico. Isso ocorre em razão do princípio da igualdade formal e do princípio da identidade de motivos, pois onde “a causa de lei for a mesma, o mesmo há de ser o preceito”⁸⁸⁴. Não havendo qualquer previsão nas normas, aplicam-se os princípios

1.336. São deveres do condômino: IV - dar às suas partes a mesma destinação que tem a edificação, e não as utilizar de maneira prejudicial ao sossego, salubridade e segurança dos possuidores, ou aos bons costumes”. (In BRASIL. Lei n o 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**.2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16 jun 2020).

⁸⁸¹ SILVEIRA, 1941, p. 74.

⁸⁸² Ibidem., p. 70.

⁸⁸³ Segundo Clóvis Beviláqua, “os atos jurídicos estão submetidos aos princípios gerais do justo e do honesto, e devem ser interpretados como atos praticados de boa-fé” (In BEVILÁQUA, Clóvis. **Theoria Geral do Direito Civil**, 2ª. Rio de Janeiro: Ed. Francisco Alves, 1929, p. 273).

⁸⁸⁴ GUIMARÃES, 1953, p. 63.

gerais do direito, com o objetivo de encontrar a regra que, por sua generalidade, constitui pressuposto lógico da norma legislativa, “criando-se um dispositivo novo”.

Em ambas as situações propostas de solução de uma lacuna legal observa-se a boa-fé, pois esta “é um elemento subjetivo, que informa, estrutura e vivifica todas as relações. Por onde ela passa, suprem-se nulidades, sanam-se os vícios e as incapacidades se integram”⁸⁸⁵. Assim, a boa-fé não é protegida excepcionalmente pela lei, mas dá-lhe efeitos jurídicos onde quer que se manifeste⁸⁸⁶. Ou seja, a boa-fé reverbera efeitos e orienta a lei em todas as suas partes.

Reconhecida a sua natureza jurídica como princípio do direito, quando sob o prisma da boa-fé objetiva, caracteriza-se como princípio informador das normas vigentes, como elemento técnico do direito, reconhecido na base dos ordenamentos jurídicos. Por ser considerada como princípio de direito, informa diferentes normas e ocasionalmente precisa se curvar ante outros interesses do legislador e princípios. Não apenas forma leis, mas também informa o direito do fato, impondo um postulado da moral e da segurança nas relações jurídicas em face do rigorismo clássico. Também é considerada como princípio superior que domina e refugia as soluções de todos os casos do Corpus Juris, posto que proveniente da antiga fides (a virtude nacional romana). Como princípio geral do direito, “deve integrar as realidades sociais ao conteúdo do direito positivo. Sua atuação não está subordinada somente à lógica jurídica, e muito menos tem caráter mecânico, pois está presa aos fatos, necessidades e circunstâncias sociais”⁸⁸⁷.

Ainda quanto aos efeitos jurídicos, porém denominados por Milhomens como funções, a boa-fé exerce ora função social, ora criadora, ora de convalidação de ato jurídico. Isto porque traduz a ética e a moral no âmbito jurídico. Como visto anteriormente, o direito nasceu interligado às normas morais e de ética, com fortes influências da religião que predominava à época, visando todas as regras existentes que objetivavam regular a conduta social. Embora tenham se separado, ainda se observam resquícios da antiga comunhão no direito atual, até porque é “antes supremo o interesse do Estado de cuidar quanto possível da moralidade externa do povo”⁸⁸⁸, e isso é claro diante da análise do ordenamento jurídico positivado. Ademais, a presença dos valores da moralidade e da ética num ordenamento jurídico permitem identificar

⁸⁸⁵ PEREIRA, Virgílio de Sá. Acórdão proferido na Corte de apelação do Distrito Federal, **Revista de Direito**, vol 54 pag. 500.

⁸⁸⁶ Octávio de Guimarães elenca os efeitos da boa-fé: supre a incapacidade do menor, valida o casamento dado como nulo ou anulável, defende o possuidor com produtos de seu trabalho quando sua posse se justifica em título supostamente válido, aprova o pagamento realizado ao credor putativo, legítima a repetição do pagamento indevido sobre erro do devedor, atribui direito de disposição ao herdeiro excluído até que a sentença lhe tire tal prerrogativa. (In GUIMARÃES, 1953, p. 65).

⁸⁸⁷ SILVEIRA, 1941, p 73.

⁸⁸⁸ MILHOMENS, 1961, p. 14.

que as normas jurídicas exigem que uma conduta seja boa na sua aplicação externa, embora seja possível identificar que há normas que fazem vista grossa sobre problemas éticos existentes no bojo das relações sociais, pois o direito corresponde ao espelho da própria organização social (que permite certos abusos normais)⁸⁸⁹.

Cabe ressaltar que existem atos, no entanto, que podem ser anulados, mesmo que realizados e protegidos pela boa-fé. Como cediço, o ato jurídico pressupõe a existência de uma pessoa capaz de deliberar, sendo a manifestação de vontade livre ou isenta de qualquer vício, obedecendo a forma que prediz a lei. Porém, há atos que, mesmo que preenchendo os elementos de validade, não valerão e não produzirão efeitos, haja vista serem danosos à ordem pública: são os atos nulos. Os anuláveis, por sua vez, são admitidos como medida de proteção em certos casos e certas pessoas, valendo o ato ou não, conforme a vontade do interessado e produzirá efeitos jurídicos até que seja reclamado o vício apto a sua anulação⁸⁹⁰.

Os efeitos da anulação do ato reverberam também em face de terceiros, pois o ato é tido como se não tivesse existido e como se jamais houvera produzido efeitos, de forma que a anulação produz efeitos *ex tunc*. Perante terceiros, a boa-fé pode ser defendida. A existência ou inexistência do direito de um terceiro numa situação que lhe prejudique pode ser identificada mediante a análise de sua culpa ou do interessado na elaboração de uma situação enganosa. O intento deve ser averiguado claramente, pois as vantagens não são presumidas pela lei, de forma que a boa-fé só é protegida quando o terceiro erra escusadamente, pois quem erra inescusadamente, está errando com culpa e não há origem de obrigações ou direitos nesta situação⁸⁹¹. Tanto é que não são presumidos que os atos foram praticados de má-fé, mesmo praticados com observância do formalismo da lei, podem ser desfeitos.

A proteção da boa-fé se dá diante da estabilidade das relações jurídicas, protegendo-se a aparência. Esta deve ser protegida quando há expectativa que se arrima numa circunstância legítima, ou se dobrou numa exteriorização enganosa. “A convicção é protegida, quando se origina de erro escusável; ou a boa-fé só há de produzir efeitos jurídicos, quando o interessado procurou conhecer o fato, e, não obstante esse esforço, concebeu diretamente da realidade”⁸⁹². A questão é, portanto, o que justificaria a proteção da expectativa dada pela lei, que assegura os interesses sociais em face da vontade do particular que vale para a aquisição do direito (afinal

⁸⁸⁹ MILHOMENS, 1961, p. 15.

⁸⁹⁰ GUIMARÃES, 1953, p. 66.

⁸⁹¹ GUIMARÃES, 1953, p. 60.

⁸⁹² *Ibidem.*, 1953, p. 42.

a ordem jurídica interfere para regular a atividade dos homens, limitando-a quanto a eficácia da vontade na prática de um ato)⁸⁹³.

A primeira teoria define que a proteção da expectativa se impõe pelo erro invencível, de onde provém a boa-fé, posto que o erro pode anular o ato, pelo vício de consentimento, ou tem também o poder de realizar o direito, quando testemunha a vontade de não praticar uma ação contrária ao direito alheio. Assim, o erro corresponde ao pressuposto da aquisição de direitos e do exercício das respectivas ações⁸⁹⁴. Todavia, o erro escusável não é justificado pela proteção legal da boa-fé. Por isso, há a segunda teoria que prediz que o causador de uma situação aparente garante e afiança a sua existência. Mas mesmo assim, não justifica a proteção da boa-fé, pois a fiança advém de um ato de vontade expresso ou de uma disposição legal⁸⁹⁵. A terceira teoria, por sua vez, é a da responsabilidade: quando a vontade do sujeito transpõe os limites da segurança e da boa-fé ou afeta a atividade do terceiro, o sujeito deve ser responsabilizado por ferir a coexistência social:

Como observa Butera, o limite da vontade é a culpa, é pois a responsabilidade. Nesse caso, a responsabilidade supre a vontade. Nessa situação, o culpado deveria indenizar o terceiro de boa-fé pelo princípio da responsabilidade, mas a forma mais adequada de indenização é a manutenção do ato. E por isso subsistirá o ato que se realizar confiado na situação aparente⁸⁹⁶.

Observam-se a relação jurídica aparente, malgrado a realidade intencional seja outra, e a proteção do sujeito de boa-fé, que possui a expectativa legítima e quedou-se em erro. O ato é injusto objetivamente quando viola direito alheio, mas também pode existir culpa se não houve comportamento conforme o direito e o respeito às pessoas com quem se convive. Diante destes atos, não restam outras consequências: manutenção do efeito e indenização⁸⁹⁷.

A quarta teoria, por fim, defendida por Cremieu, repele a idéia de culpa e explica a proteção da boa-fé pela equidade ou pela ideia de risco⁸⁹⁸. O risco se identifica de uma possibilidade de o sujeito suportar as consequências, de forma definitiva, provenientes de um fato que ele não é autor, como é o caso de um fortuito ou de força maior ou da própria dinâmica social. Dessa forma, quanto mais complexa a sociedade e as relações se expandem, há a

⁸⁹³ GUIMARÃES, 1953, p. 44-46.

⁸⁹⁴ CHIRONI, G.P., ABELLO, E. L. **Trattato di diritto civile italiano**. Torino: Fratelli Bocca, 1904, p. 466.

⁸⁹⁵ GUIMARÃES, 1953, p. 48.

⁸⁹⁶ Ibidem., p. 49. BUTERA, Antonio. **Della simulazione nei negozi giuridici**, Torino: Fratelli Bocca, 1936, n. 9

⁸⁹⁷ GUIMARÃES, op. cit., p. 50.

⁸⁹⁸ CREMIEU, Louis. De la validité des actes accomplis par l'héritier apparent. **Revue Trimestrielle de droit civil**, 1910, v. 9, p.39 -82, p. 39.

necessidade (urgente e evidente) de segurança, para que haja a proteção da confiança entre os sujeitos, sendo tal necessidade um interesse superior da coletividade.

3.3.1 Natureza jurídica da boa-fé

Sobre a classificação da natureza da jurídica da boa-fé, discute-se se cláusula geral, se conceito indeterminado, se princípio jurídico, se direito fundamental ou se regra jurídica. Há a necessidade de se compreender o fenômeno da boa-fé pelas “vias linguísticos-comunicativas puras”⁸⁹⁹, de forma a facilitar a obtenção de soluções, considerando que se insere num “ordenamento sistematizado em termos de uma hierarquia formada por uma relação jurídica estamental, fundada na lógica do dever ser”⁹⁰⁰. A boa-fé pode ser vista sob diversos ângulos, adotar posturas diversas e produzir efeitos jurídicos conforme o caso concreto, a circunstância, a norma considerada ou a autoridade ou parte a que se dirige. Por tal motivo, o jurista deve identificar em que consiste e como classifica a boa-fé, com o fim de permitir a identificação da sua natureza jurídica e sua aplicação pautada nos valores adotados no sistema jurídico⁹⁰¹, “possibilitando-se estabelecer a respectiva natureza jurídica, ou seja, estabelecer um tipo específico de relação” entre os preceitos existentes naquele⁹⁰².

Há que se compreender a ciência do Direito com uma característica peculiar: categorial, pois possui um caráter finalista, de forma que não se analisa apenas o sentido das normas, mas sim o objetivo para o qual foram criadas. Dessa forma, o Direito apresenta em sua composição as categorias, sendo estas um “conceito cristalizado pela experiência, formado por predicados costumeiramente identificados em um determinado gênero, podendo servir, porisso, de elemento para compor outros conceitos”⁹⁰³. A partir do momento em que o legislador utiliza um conceito, impondo-lhe um objetivo ao integrá-lo na norma, ultrapassa-se a mera análise de sua abstração, impondo-lhe efeitos jurídicos. Além disso, quando se insere no sistema jurídico, o conceito passa a corresponder a “uma situação jurídica em um sistema jurídico positivo através de regras que a disciplinam”⁹⁰⁴, ou seja constrói-se um instituto jurídico com regime jurídico específico para uma determinada situação.

⁸⁹⁹ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1176.

⁹⁰⁰ BRITO, 1997, p. 6.

⁹⁰¹ A boa-fé deve se pautar no que prevê o texto constitucional e seus valores, pois refletirá efeitos sobre diversos institutos jurídicos cuja validade se encontra na Constituição.

⁹⁰² BRITO, op. cit., p. 68.

⁹⁰³ Ibidem., p. 8.

⁹⁰⁴ Ibidem., p. 68.

A inserção de categorias específicas é proveniente da atuação das instituições, que “oferecem uma base objetiva, autônoma, não dependente por inteiro da ordenação legal nem dúctil às criações subjetivas do intérprete”, ademais “são organismos representativos de estratificações sociais aos quais a ordem jurídica apreende e lhe outorga certos efeitos deônticos”⁹⁰⁵. Não se verifica a abstração, pois as instituições jurídicas se formam na experiência jurídica e apresentam elementos constitutivos de um conceito jurídico.

No caso da boa-fé, observa-se a delimitação do seu conceito exposta acima, mas posta no Direito como uma categoria pautada na experiência dos sujeitos integrantes de uma sociedade. É, além disso, uma instituição pois apreciável socialmente, pois se exige socialmente a atuação conforme a boa-fé. Ademais, se consagra como um instituto jurídico, haja vista que o legislador distinguiu a categoria da boa-fé em objetiva e em subjetiva, inserindo um regime jurídico específico para cada vertente, com o fim de facilitar a obtenção de soluções às celeumas que se apresentassem nas relações jurídicas. Por tal motivo, é possível classificar a boa-fé objetiva como princípio, com o seu regime jurídico específico, impondo-se um fim concretizado através da imposição às partes de uma relação jurídica de comportamentos identificados no standard da atuação conforme a a boa-fé, bem como orientando interpretação, integração de lacunas e juízos de ponderação nas lides. Por outro lado, o instituto jurídico da boa-fé subjetiva se caracteriza como um conceito indeterminado, permitindo que haja uma margem de discricionariedade do intérprete nos casos concretos para se identificar os tipos de comportamento dos sujeitos da relação jurídica que correspondam a atuação em conformidade a boa-fé ou à má-fe, repercutindo os efeitos jurídicos correlatos. Em outras palavras, permite-se ao intérprete inserir na sua análise as circunstâncias fáticas, históricas e de valores no caso concreto avaliado, aplicando-se os efeitos jurídicos previstos no ordenamento jurídico em razão da presença ou não da boa-fé subjetiva, razão pela qual não se confunde com cláusula geral.

As cláusulas gerais são frutos de uma preocupação legislativa em se transpor para o texto legislativo valores, princípios, diretrizes sociais, programas e resultados considerados para o fim do bem comum e utilidade social. Também foram postos conceitos econômicos, sociais e outros compatíveis com as questões da sociedade contemporânea, de forma que fuge-se do padrão de conceituação e formalismo ditando pressupostos e consequências pormenorizadas. Constroem-se as normas abertas ou vagas, enunciados elásticos ou dúcteis⁹⁰⁶, que não possuem

⁹⁰⁵ BRITO, 1997, p. 69.

⁹⁰⁶ GOSSON JORGE JÚNIOR, Alberto. **Cláusulas gerais no novo código civil**. São Paulo: Saraiva, 2004, p 25-28.

uma prefiguração descritiva ou especificativa, mas constituída de termos semanticamente abertos com cunho valorativo.

A ideia de cláusula geral advém da aplicação da boa-fé como “exceptio extra quam” nos negócios formais entre romanos e peregrinos, assim como na desenvoltura como direcionamento de coerência das regras dos negócios para a contemplação da “fides bona”. Tem-se, assim, uma visão ampliada da “fides bona”, que passa a ser aplicada em vários tipos de negócios previstos no “jus gentium” e nos éditos e regras que estipulados nas províncias ao redor do território romano, “expandindo-se a boa-fé não amarrada às condutas dolosas e não constricta à tipicidade do sistema contratual romano, mas aberta à valoração de tipo principal”⁹⁰⁷. Em outras palavras, aplicava-se com o fim de valorar a atuação das partes num negócio.

A denominação “cláusulas gerais” advém da palavra “Generalklauseln”, indicando uma estrutura normativa cuja prescrição é vaga na hipótese, com conteúdo não previamente descrito. Poderia se considerar que se trata de expressão que designa o gênero, do qual são espécies os princípios, conceitos indeterminados e cláusulas gerais prescritivas ou não. No Código Civil alemão, a boa-fé aparece como cláusula geral apta a permitir a dogmática criativa para produção jurídica de soluções aos casos concretos que surgiam conforme a complexidade da sociedade alemã se apresentava. Essa previsão influenciou outros países⁹⁰⁸ e perpetrou-se nas discussões das reformas dos códigos civis nacionais resultando na adoção de disposições casuísticas, cláusulas gerais, princípios e conceitos indeterminados, com o intuito de se promover a segurança jurídica e a flexibilidade.

As cláusulas gerais correspondem a proposições em que se permite a atuação de uma margem de discricionariedade do intérprete, não se assemelhando a previsões casuísticas⁹⁰⁹, possuem uma origem extrajurídica, como valores éticos, sociológicos ou psicológicos. São proposições jurídicas que “em relação com o seu contexto normativo, compreendem conceitos muito gerais ou muito indeterminados, se relacionam com previsões muito gerais ou sejam muito abstratas”⁹¹⁰. Assim, as cláusulas gerais são relativizadas e seu conteúdo se extrai diante de outras realidades normativas, visando a regulação de comportamentos. Há, então, um traço comum às cláusulas gerais:

⁹⁰⁷ MARTINS- COSTA, 2018, p. 62.

⁹⁰⁸ Indica Judith como exemplo a Itália, Portugal e o Brasil. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 141).

⁹⁰⁹ HASSENKAMP, Ferdinand Veröffentlicht. **Zur Generalklauseln.** Treu und Glauben im AGBG und ZGB. 1941, p 8 apud MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1182. ENGLISH, Karl. **Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit**, Heidelberg, 1943, p. 79 e 154 Apud MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1182.

⁹¹⁰ GARSTKA, Hansjüren. Generalklauseln. In: Koch (Hrsg.), **Juristische Methodenlehre und analytische Philosophie**, Kronberg: 1976, p 115 Apud MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1182.

Partindo das múltiplas alusões feitas, na literatura, com um mínimo de oportunidade, as cláusulas gerais, fica, como traço comum, a extensão do seu campo previsivo-estatutivo: comparando-as com regulações específicas que, histórica ou actualmente as acompanhem, elas atingem uma série muito elevada de situações⁹¹¹.

Existem ao menos três espécies de cláusulas gerais: restritivo, regulativo e extensivo. O primeiro trata-se de um conceito que impõe uma série de permissões e restrições à liberdade contratual, enquanto o segundo indica a regulação um domínio de casos, sendo o último voltado para ampliar uma determinada regulação por meio da possibilidade de se aplicar princípios e regras dispersos em outros textos⁹¹². Quanto a sua estrutura, observa-se a ausência de uma prefiguração descritiva ou especificativa, com adoção de termos com cunho valorativo, prescrição vaga, sem consequências jurídicas ou indicadas de forma ampla. A vagueza na linguagem indica um fenômeno semântico e pragmático específico, consiste na imprecisão de significado, variando-se conforme o universo do discurso tido em consideração (de acordo com os casos-limites)⁹¹³.

No âmbito jurídico, existem diversos termos vagos com teor valorativo postos no ordenamento jurídico de forma intencional, ou programática⁹¹⁴, com o fim determinado da norma⁹¹⁵, aptos a serem interpretados diante de fatos que não poderiam ser previstos pelos legisladores à época da elaboração da lei⁹¹⁶. Ademais, os termos vagos possuem coercibilidade e obrigatoriedade, desde que se sigam critérios de aplicação. Ou seja, podem ser preenchidos com a experiência comum, quando se tratar de vagueza comum, ou podem ser preenchidos com as “valorações tipicizantes das regras sociais” em voga num determinado momento e espaço⁹¹⁷, quando se tratarem de vagueza socialmente típica. Esta última forma fora utilizada pelo Código Civil brasileiro de 2002⁹¹⁸, como os termos honra, boa fama, respeitabilidade, vida privada, justa causa ou justo motivo, motivos graves, segundo a boa-fé e conforme os ditames da boa-

⁹¹¹ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1183.

⁹¹² MARTINS- COSTA, 2018, p. 142.

⁹¹³ Ibidem. p. 148 -150.

⁹¹⁴ São normas verificáveis segundo uma certa interpretação, exprimindo conceito valorativo cujos critérios aplicados são determináveis diante dos variáveis parâmetros de juízo e às mutáveis tipologias da moral social e do costume (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 154).

⁹¹⁵ Indica Martins-Costa o sentido de norma com supedâneo na doutrina brasileira (Miguel Reale, Humberto Ávila, Eros Roberto Grau, Ricardo Guastini): é o resultado da interpretação de certo termo normativo. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 152).

⁹¹⁶ Há que se ressaltar que no ordenamento jurídico também há textos com certeza e precisão, formando com os termos vagos uma composição útil e necessária para a tutela dos casos-limites.

⁹¹⁷ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 154.

⁹¹⁸ Não descarta Martins-Costa que haja termos vagos em outras leis específicas, citando como exemplo o Estatuto da Criança e do Adolescente, bem como o Código de Defesa do Consumidor e a Lei de Defesa da Concorrência (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 156).

fé, boa-fé, bons costumes, obrigação excessivamente onerosa ou onerosidade excessiva ou excessiva desproporção, prestação manifestamente desproporcional, desonra própria, culpa equitativamente, função social do contrato, probidade, risco, razoavelmente, razoabilidade, extrema vantagem para a outra parte, abuso, manifestamente excessivo, cuidado (...) de todo homem ativo e probo, interesse econômico e social relevante fim imoral, interesse público, comunhão plena de vida ou comunhão de vida, honra e boa-fama, insuportabilidade da vida em comum, motivos graves justo interesse, ordem pública⁹¹⁹.

Essa vagueza programática incide em cláusulas gerais, conceitos indeterminados e princípios, embora sejam institutos com características diversas⁹²⁰.

O conceito indeterminado se caracteriza por não permitir comunicações claras quanto ao seu conteúdo, em razão de sua polissemia, possuindo diversos significados, vaguidade por permitir uma informação extensa e compreensão escassa, ambiguidade por reportar a mais de um dos elementos integrados na proposição onde o conceito se insere, porosidade no caso de haver uma evolução semântica com todo um roteiro no qual o sentido do termo se deve encontrar e esvaziamento em caso de faltar qualquer sentido útil⁹²¹. Normalmente estão previstos em diplomas constitucionais ou em outras codificações em que há componentes programáticos. Ademais, podem ser utilizados mediante a sua complementação com valorações, quando normativos⁹²² pois exigem, do intérprete, uma ponderação prévia das possibilidades diversas que permitem inferir. Tanto as cláusulas gerais como os conceitos indeterminados podem ser reportar ambos a realidade valorativa, de forma que deve “o aplicador do direito averiguar quais as conotações adequadas e as concepções sociais e éticas

⁹¹⁹ Os termos foram listados por Judith Martins – Costa, indicando-se os artigos do CC/02 em que apareciam os termos. Tendo em vista que se trata o presente trabalho de verificar a boa-fé nas relações jurídicas tributárias, não se tecerão comentários sobre os diversos termos vagos apresentados pela autora. (MARTINS- COSTA, 2018, p. 155)

⁹²⁰ Por isso, considera Garstka que há uma natureza relativa quanto às cláusulas gerais, impossíveis de definir em absoluto. (In GARSTKA, Hansjürgen. Generalklauseln. In: Koch (Hrsg.), **Juristische Methodenlehre und analytische Philosophie**, Kronberg: 1976, p. 115 Apud MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1183). Porém, já se sabe que constituem uma categoria formal, não sendo possível de surpreendê-las com recurso a fatores materiais e remissões extrajurídicas. Visam regular comportamentos. De modo que possuem natureza previsto-estatutiva. A presença de conceitos indeterminados não é necessariamente imposta nas cláusulas gerais, posto que é possível estatuir cláusulas gerais com recurso a conceitos precisos. Embora a inexista relação de implicação entre cláusula geral e conceito indeterminado, frequentemente faz uso deles. Cabe ressaltar que a associação a conceitos indeterminados deixa nas mãos dos intérpretes um poder enorme que pode levar à insegurança jurídica e a violação à separação dos poderes. Por outro lado, “permitem, contudo, uma aplicação cuidada do Direito, com limites, apenas, no nível juscultural dominante no espaço jurídico e expresso pelo julgador, facilitando a atividade legislativa” (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1183 184).

⁹²¹ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1177.

⁹²² São normativos os conceitos indeterminados aqueles que possuem uma linguagem técnico-jurídica (bons costumes, por exemplo), necessitando de um tipo de valoração, enquanto são descritivos aqueles que utilizam a linguagem comum (lugar ermo, por exemplo). (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1179).

vigentes, de modo a determinar in concreto o significado do enunciado legal”⁹²³, identificando a premissa, a correspondência fática e a consequência jurídica no caso concreto.

Podem ser perceptivos, quando implicam valorações em ordem a orientar condutas de imediato. Porém, podem ser neutros, quando necessitam de intervenção posterior de outros elementos normativos. Ademais, há graus de indeterminação dos conceitos, conforme a impressividade de elementos dados ao intérprete para realizar a concretização. “Em princípios, a indeterminação adveniente de polissemia, ambiguidade ou porosidade será menor do que na vaguidade, atingindo um grau máximo nos conceitos vazios: na realidade, ela relativiza-se, nas aplicações diversas, consoantes as referências disponíveis”⁹²⁴. A aplicação de tais conceitos num determinado sentido deve ser fundamentada, mas restringida aos limites dogmáticos do conceito a preencher, pelos vetores gerais, como a finalidade da norma, sob pena de o intérprete incorrer em vício do desvio do poder⁹²⁵.

A diferença entre conceito indeterminado e cláusula geral está na estrutura normativa, posto que o primeiro pode estar presente em estruturas normativas completas (hipótese legal e consequência normativa), enquanto as cláusulas gerais possuem uma estrutura que será completada pelo intérprete. Assim, são estas estruturas normativas parcialmente em branco, completadas por meio da referência às regras extrajurídicas ou a regras dispostas em outros lugares (microsistemas) do sistema jurídico, de forma que o intérprete precisa verificar modelos de comportamento e pautas de valoração não descritos na própria cláusula geral para formar “decisão vinculada à concretização do valor, diretiva ou do padrão social prescritivamente reconhecido como arquétipo exemplar de conduta”⁹²⁶. Assim expressa Judith Martins-Costa⁹²⁷:

Enquanto nos conceitos indeterminados o juiz se limita a reportar ao fato concreto o elemento (semanticamente vago) indicado na “fattispecie” (devendo, pois, individuar os confins da hipótese abstratamente posta, cujos efeitos já foram predeterminados legislativamente), na cláusula geral a operação intelectual do juiz é mais complexa. Este deverá, além de averiguar a possibilidade de subsunção de uma série de casos-limite na “fattispecie” averiguar a exata individuação das mutáveis regras sociais às quais o envia a metanorma jurídica. Deverá, por fim, determinar também quais são os efeitos incidentes ao caso concreto, ou se estes já vierem indicados, qual a graduação que lhe será conferida no caso concreto, à vista das possíveis soluções existentes no sistema.

⁹²³ MARTINS- COSTA, 2018, p. 158

⁹²⁴ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1180.

⁹²⁵ Ibidem., p. 1181.

⁹²⁶ MARTINS- COSTA, 2018, p. 159.

⁹²⁷ Ibidem., p. 160.

Em relação à boa-fé, quando prevista em um dispositivo legal, o intérprete deve precisar o que a sociedade onde vive entende como incompatibilidade com a boa-fé, realizando uma atividade hermenêutica e identificá-la premissa. Em seguida, deve o julgador adotar a consequência já expressamente prevista no texto legal⁹²⁸. Também pode a boa-fé designar um critério de integração das lacunas nas relações jurídicas quanto ao seu objeto e execução, determinando o que seria um comportamento conforme à boa-fé diante da relação jurídica em análise. Neste caso, caberá ao juiz verificar os parâmetros em casos anteriores, “em padrões de comportamento social objetivamente aferíveis, na praxe do setor na prática eventualmente seguida pelas partes”⁹²⁹, criando uma solução sempre à vista do caso concreto⁹³⁰. Em ambas as situações, haverá o dever de o intérprete realizar uma atividade valorativa, posto que não há uma enumeração casuística da ação contrária à boa-fé, mas há diferenças quanto a “estrutura do estado normativo, gerando, por consequência, diversidade no modo de atuação do julgador no momento aplicativo”⁹³¹.

A estrutura normativa, derivada da interpretação do texto legal pelo julgador, adota o conceito indeterminado e a cláusula geral⁹³². Por isso pode variar a boa-fé como conceito indeterminado⁹³³ ou cláusula geral, deixando nas mãos do intérprete-aplicador um poder considerável, perturbando a repartição e poderes entre parlamento e tribunais e constituindo um fator suplementar de insegurança⁹³⁴, mas permitindo uma aplicação cuidadosa do direito com limites relacionados aos valores sociais vigentes.

⁹²⁸ Isso ocorre no âmbito do artigo 51 do Código de Defesa do Consumidor. In verbis: “Art. 51. São nulas de pleno direito, entre outras, as cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços que: IV - estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a equidade”. (In BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm.>. Acesso em 03 jun 2020).

⁹²⁹ MARTINS- COSTA, 2018, p. 160.

⁹³⁰ Poderá ser uma indenização, paralisação do exercício de um direito, coibição de uma conduta deslealmente contraditória, evitação ao exercício de um direito formativo extintivo (adimplemento substancial do contrato), invalidação do ato ou negócio jurídico, criação de um dever jurídico, criação de uma presunção de ciência e acordo. Isso ocorre no âmbito do artigo 422 do CC/02. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 160).

⁹³¹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 161.

⁹³² Segundo Menezes Cordeiro, a boa-fé subjetiva não é uma cláusula geral, pois falta-lhe uma referência em conjunto, ordena-se com numerosas outras disposições, sem que se possa falar em extensão mais ampla, a seu favor. A boa-fé objetiva, por sua vez, surge como cláusula geral, pois existe todo um complexo normativo aplicável. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1192).

⁹³³ Para Matilde Rubio, a boa-fé é um conceito jurídico indeterminado, possuindo um substrato real e o seu caráter de indeterminação se supre em razão dos aspectos fáticos considerados pelo intérprete. Há, no entanto, uniformização em relação à essência do conceito de boa-fé que impõe a consideração das concepções ético-valorativas da sociedade, remissão que não é às ideias de uma época ou comunidade, mas sim às crenças imperantes. (In FERREIRA RUBIO, 1984, p. 80-81).

⁹³⁴ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1184.

Quanto à natureza da indeterminação a boa-fé, observa-se a sua vaguidade e o seu esvaziamento no caso da boa-fé subjetiva, havendo diversos elementos comunicativos importantes para a sua concretização; a boa-fé objetiva já foi vazia no período da diluição no fim do Império Romano e encontra-se atualmente considerada esvaziada diante da análise da previsão da boa-fé perante apenas em face da lei em que está prevista. Há casos de polissemia, quando há dúvidas quanto a ser boa-fé objetiva ou boa-fé subjetiva referida na norma, bem como há situações de porosidade em virtude da não identificação de como os diplomas jurídicos se integraram com a evolução histórica da boa-fé e de seu sentido⁹³⁵.

As cláusulas gerais também se diferenciam dos princípios jurídicos, não são princípios, mas os preveem em seu enunciado ou permitem a sua formulação.

Os princípios são polissêmicos: pode designar “princípio jurídico, axioma, recomendação, ratio de determinada instituição ou conjunto de regras, diretriz ou postulado normativo”⁹³⁶.

Como princípio jurídico, tem como eixo de significados o núcleo básico ou característica central de algo, uma regra ou orientação ou indicação, a origem ou causa geradora, noções de finalidade, objetivo, propósito ou meta, ideia de premissa ou axioma, ou verdade teórica postulada como evidente, verdade ética inquestionável, máxima aforisma, provérbio ou peça de sabedoria prática proveniente da experiência acumulada e da tradição⁹³⁷. Ademais, pode denotar características de uma ordem jurídica, assim como expressar a “ratio legis” de uma disposição normativa, generalizações ilustrativas obtidas da interpretação das regras do sistema, bem como possuir conteúdo intrínseco e manifestamente justo⁹³⁸, ou guiar o legislador ante o seu caráter programático. Ademais, pode também significar o direcionamento de uma conduta mesmo que falte o caráter formal da proposição jurídica (previsão de sanção para uma determinada situação), considerando-se como princípio material⁹³⁹. Assim, via de regra, configuram proposições prescritivas de comportamentos a que estão ligadas consequências⁹⁴⁰.

Ressalta-se o fato de que há sistemas jurídicos que adotam a diferença entre princípio e regra jurídica, mas por vezes há outros que os equiparam. Ronald Dworkin considera a distinção

⁹³⁵ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1190.

⁹³⁶ MARTINS- COSTA, 2018, p. 162.

⁹³⁷ CARRIÓ, Genaro. Principios jurídicos y positivismo jurídico. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006, p. 33-34.

⁹³⁸ Como a proibição de discriminação entre os seres humanos por motivos raciais ou religiosos. (In CARRIÓ, Genaro, 2006).

⁹³⁹ LARENZ, Karl. **Derecho justo** – fundamentos de ética jurídica. Trad espanhol de Luis Diez Picazo. Madrid: Civitas, 1985, p. 32.

⁹⁴⁰ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 165.

entre regras e princípios, embora apontem decisões quanto às obrigações jurídicas em determinadas circunstâncias, as primeiras são aplicadas de forma disjuntiva, enquanto os princípios são aplicados quando as condições previstas são satisfeitas, atuando na dimensão do peso e da importância, podendo não ser aplicado numa situação sem perder a sua validade⁹⁴¹.

Já Ávila, por sua vez, considera a diferença quanto à aplicação de regras e princípios por conta de suas características. Os princípios “são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade”⁹⁴², ou seja, estabelecem o dever de realizar ou preservar um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários, não determinando imediatamente o comportamento devido, de forma que se compreende a sua necessidade de complementaridade e de parcialidade. Porém, as regras são mediamente finalistas, pois os fins são observados de forma indireta, mas com determinação do comportamento devido de forma mais exata, sendo “normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência”⁹⁴³. Dessa forma para a aplicação das regras, é exigível “a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte, ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”⁹⁴⁴, enquanto a aplicação dos princípios demanda “uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”⁹⁴⁵.

Os princípios jurídicos possuem características semelhantes e diversas às das cláusulas gerais. Em relação às circunstâncias quanto à prescrição de um estado de coisas ideal, ambos são imediatamente finalistas e não descritivos, de forma que “proporcionam critérios para o juiz tomar uma posição de situações concretas que, no entanto, a priori são indeterminadas, só adquirindo um significado operativo no momento de sua aplicação a um caso específico”⁹⁴⁶. Quanto à vagueza semântica da linguagem, devem ser conjugados com outras razões para as soluções de problemas, ou seja, abrangem apenas parte de aspectos relevantes para uma decisão específica ser tomada, contribuindo com outras razões para tanto⁹⁴⁷. Por fim, quanto ao caráter

⁹⁴¹ RONALD, Dworkin. **Levando os direitos a sério**. Trad e Notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

⁹⁴² ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011a, p. 102.

⁹⁴³ ÁVILA, 2011a, p. 96.

⁹⁴⁴ Ibidem., p. 96.

⁹⁴⁵ Ibidem., p. 102.

⁹⁴⁶ Ibidem., p. 107.

⁹⁴⁷ Ibidem., p. 104.

fundante, ou melhor, conteúdo valorativo, tanto os princípios quanto cláusulas gerais possuem vagueza quanto a linguagem, referindo-se a elementos axiológicos⁹⁴⁸.

Quanto às diferenças, identifica-se o modo pelo qual o julgador os aplica, sendo que as cláusulas gerais indicam condutas ideais, promovendo o reenvio do intérprete/aplicador a outros espaços do próprio ordenamento jurídico, ainda que não configuram realidades valorativas ou standards valorativos, enquanto os princípios indicam um estado ideal de coisas, reenviam o intérprete a realidades valorativas⁹⁴⁹. Em relação à contribuição para solução de problemas e sua conjugação com outras razões, ainda se observa outra diferença: os princípios exigem a prévia avaliação da correlação positiva entre os efeitos da conduta adotada e o estado de coisas que deve ser promovido, pois estabelecem um fim a ser atingido por meio de comportamentos necessários à sua realização, de forma que a positivação de princípios demanda a adoção de comportamentos necessários à sua realização⁹⁵⁰. Tal critério pode ser aplicado da mesma forma às cláusulas gerais, quando esta reenvia o intérprete a um valor, de forma que haverá sobreposição entre cláusula geral e princípio jurídico. Por último, quanto ao conteúdo valorativo, embora ambos os institutos possuam carga axiológica, tem-se como diferença o fato de que os princípios têm referência direta a um valor, enquanto as cláusulas gerais podem ter referência direta ou indiretamente.

Robert Alexy também propõe uma diferença entre princípios e regras para promover a aplicação racionalizada dos direitos fundamentais, o quais se caracterizam pela previsão no texto constitucional, vagueza conceitual e vigência imediata. Para Alexy, regras e princípios são normas, pois ambos indicam o que deve ser. Porém, os princípios são normas que impõem um comando de otimização, ou seja, que um direito seja promovido na maior medida possível nas realidades jurídica e concreta. Assim, os princípios são mandados de otimização, podendo ser cumpridos em graus diferentes, conforme as possibilidades dentro da realidade fática e do contexto jurídico⁹⁵¹. As regras, por sua vez, só podem ser cumpridas ou não, razão pela qual são uma determinação. Desta forma, a diferença se encontra na estrutura normativa, pois enquanto o princípio é um mandado de otimização, a regra é uma determinação. Por conta disso, em caso de conflito entre regras, deve-se introduzir uma cláusula de exceção, ou utilizar as regras de solução de conflito, ou declarar uma das regras inválida. Em relação ao conflito entre princípios, as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto permitirão ao intérprete decidir

⁹⁴⁸ MARTINS- COSTA, 2018, p. 168.

⁹⁴⁹ ÁVILA, 2011a, p. 102.

⁹⁵⁰ ÁVILA, 2011a, p. 104.

⁹⁵¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.90.

qual princípio deve prevalecer através da aplicação da técnica de ponderação dos interesses⁹⁵² e o princípio que cedeu não será declarado inválido.

Ainda sobre as diferenças, conclui Martins-Costa que a distinção se prende ao tipo de cláusula geral não se identifica em razão da linguagem, da estrutura, da finalidade ou modo de raciocínio para sua compreensão. Em verdade, a distinção se vislumbra em razão dos diferentes tipos de cláusulas gerais, de forma que somente as cláusulas gerais que são prescritivas ou do tipo regulativo se assemelham aos princípios, pois ambos determinam que o intérprete seja direcionado a valores, de forma que um enunciado normativo pode configurar ao mesmo tempo cláusula geral e princípio⁹⁵³. Cabe ressaltar que as cláusulas gerais sempre estarão expressas no ordenamento jurídico⁹⁵⁴, enquanto os princípios podem estar positivados ou não. No caso da boa-fé, conceito jurídico indeterminado, pode ser considerada como uma cláusula geral ou como um princípio, a depender do desenho do texto legislativo e da proposição normativa:

Aliás, boa parte da incerteza acerca dos lindes das cláusulas gerais e dos princípios é devida à confusão entre o sintagma cláusula geral e o enunciado, com a correspondente proposição normativa, contido num texto consubstancia cláusula geral. Aí se fala, indistintamente, no princípio da boa-fé, inscrito no art. 422 e na cláusula geral da boa-fé, desenhada pelo mesmo texto legislativo, como se poderia falar no conceito juridicamente indeterminado revelado na expressão linguística boa-fé⁹⁵⁵.

Dessa forma, considerando a estrutura do texto normativo (estatuição e consequência ou proposição), não há, ontologicamente, distinção entre as normas por meio de concreção dos princípios, dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais. Porém, há diferença na estrutura normativa quanto ao raciocínio da metodologia de sua aplicação, quanto a

⁹⁵² Assim define Letícia Amorim: “A lei de ponderação pode assim ser resumida: as condições segundo as quais um princípio precede a outro constituem o suposto de fato de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio precedente. Essa lei reflete o caráter dos princípios como mandados de otimização entre os quais, primeiro, não existem relações absolutas de precedência e que, segundo, se referem a ações e situações que não são quantificáveis. Ao mesmo tempo, constituem a base para diminuir a força às objeções que resultam da proximidade da teoria dos princípios com a teoria dos valores. Há alguns passos a serem seguidos para se fazer a ponderação. É por isso que consideramos a teoria de Alexy como procedimental: (i) primeiro se investigam e identificam os princípios (valores, direitos, interesses) em conflito, e quanto mais elementos forem trazidos mais correto poderá ser o resultado final da ponderação; (ii) segundo, atribui-se o peso ou importância que lhes corresponda, conforme as circunstâncias do caso concreto; e (iii) por fim, decide-se sobre a prevalência de um deles sobre o outro (ou outros)”. (In AMORIM, Letícia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy: esboços e críticas. In **Revista de Informação Legislativa. Brasília**. A. 42. N 165 jan/mar. 2005, p 123 – 134, p.127-128).

⁹⁵³ MARTINS- COSTA, 2018, p. 170.

⁹⁵⁴ Se não estivessem previstas em lei, “não haveria, então, nenhuma ligação com a fonte legal e não se poderia mais falar de uma delegação de poderes do legislador ou juiz ou árbitro, para que esse construa a solução, fixando as eficácias conexas a determinada hipótese”. Devem estar previstas em lei pois se tratam de técnica legislativa. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 171).

⁹⁵⁵ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 171.

consequência jurídica⁹⁵⁶, quanto à justificação da aplicação. Neste último, tem-se que os princípios ensejam a argumentação de modo que o julgador deve fundamentar uma avaliação de correlação entre os efeitos da conduta a ser adotada e a realização gradual do estado de coisas exigido. Já as regras são aplicadas diante da correspondência entre o enunciado prescritivo e o comportamento, bem como com a finalidade que lhe dá suporte⁹⁵⁷. No caso de aplicação das cláusulas gerais, o julgador deve arguir para identificar a correspondência fundamentada, estabelecendo a “correlação in abstracto entre os deveres previstos de modo vago no enunciado, buscando na tipologia social a descrição dos deveres que seriam exigíveis em vista da situação concreta, para o fim de especificar ainda in abstracto, o comportamento devido”⁹⁵⁸, e, em seguida, deve identificar a relação de correspondência entre o fato concreto e os deveres pré-estabelecidos para apresentar uma consequência jurídica⁹⁵⁹. Ou seja, por não haver enunciado normativo, a descrição do comportamento e a fixação da consequência jurídica correlata à hipótese legal serão obtidas com a realização do processo de reenvio do intérprete ao conteúdo valorativo do ordenamento jurídico diante da análise do caso concreto ou diante de grupos de casos considerados típicos, observando o âmbito de ação dos conceitos tipicamente vagos e as soluções alcançadas por via da cláusula geral⁹⁶⁰.

Para se aplicar a cláusula geral, há que se considerar os critérios de aplicação. O primeiro se identifica diante da “adstrição ao direcionamento do mandado ou delegação que foi atribuída pelo legislador ao intérprete para que complete o enunciado, detalhando a hipótese normativa e desenvolvendo soluções jurídicas”. O direcionamento pode ser tanto para áreas diversas do próprio sistema jurídico ou espaços fora do sistema, identificando-se o segundo critério de aplicação: o intérprete deve verificar se as pautas de valoração estão em outras disposições normativas ou se estão vigentes no ambiente social em que opera, com o fim de “concretizá-las em forma generalizante, com a função de uma tipologia social”⁹⁶¹. Dessa forma, os elementos intersistemáticos e os extrasistemáticos a que o intérprete é direcionado serão utilizados para

⁹⁵⁶ Enquanto as cláusulas gerais possuem suas consequências vistas diante da análise do caso concreto, os conceitos jurídicos indeterminados possuem as consequências já estabelecidas de modo geral e abstrato. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 171).

⁹⁵⁷ ÁVILA, 2011a, p. 96-98.

⁹⁵⁸ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 172.

⁹⁵⁹ FREITAS FILHO, Roberto. **Intervenção judicial nos contratos e aplicação dos princípios e das cláusulas gerais**: o caso do leasing. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 314.

⁹⁶⁰ “Sublinho este ponto: nas cláusulas gerais, a concretização da valoração e a formação da estatuição só pode operar perante o caso concreto, ou em face de grupos de casos considerados como ‘típicos’ por meio desse vai e vem entre o abstrato e geral, o concreto e o geral, o abstrato especificado e novamente o concreto, desta vez particularizado, instaurando-se verdadeira relação dialógica entre sistema e problema.” (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 172).

⁹⁶¹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 173.

fundamentação de uma decisão e, sendo utilizados de forma reiterada, acabam por alcançar uma certa abstração, viabilizando a ressystematização daqueles elementos no interior do ordenamento jurídico⁹⁶². Ou seja, a atividade do intérprete se direcionaria para considerar os fatores sociais e o sistema jurídico na sua fundamentação, elaborando decisões com entendimento reiterado, consolidando-o conforme pauta de valores da atualidade. Tal resultado se observa diante das funções desenvolvidas pelas cláusulas gerais: abertura do sistema, ressystematização e formação de novos institutos.

As cláusulas gerais permitem que haja a abertura e a mobilidade do sistema, permitindo que este acompanhe as alterações na sociedade, mesmo que não haja novas leis. A abertura significa a utilização de princípios, standards, diretivas sociais e econômicas no âmbito legislativo que “permitem a captação e a inserção de elementos extrajurídicos de modo a promover a adequação valorativa do sistema”⁹⁶³. Assim, permitem que o julgador produza normas cujos efeitos reverberam além do caso concreto para outras situações, mediante a síntese de entendimento para determinados casos semelhantes julgados preteritamente, que serviram de ponto de apoio para a compatibilização entre o sistema e as novas realidades e circunstâncias. Porém, as decisões judiciais devem ser utilizadas pela doutrina para que esta possa oferecer modelos hermenêuticos, fixando e filtrando as valorações sociais típicas deduzidas das decisões judiciais, ou seja, identificando o que é generalizável ou não⁹⁶⁴. Dessa forma, tem-se realizada a atividade delegada pelo legislador aos intérpretes, qual seja, a de construir soluções não indicadas pelo legislador com a adaptação valorativa entre o texto legal e a realidade. Como resultado, um standard, um valor moral, uma diretiva econômica ou social ou um rol de precedentes preenchem o significado da cláusula geral numa análise jurisprudencial, ingressando no sistema jurídico e ganhando força impositiva⁹⁶⁵.

No caso da boa-fé como cláusula geral, o intérprete realiza a valoração da situação a vista dos “tipos normais de comportamento reconhecidos como normas sociais, das quais o juiz saca um critério de interpretação do regulamento contratual ou então um critério de explicitação

⁹⁶² MARTINS- COSTA, 2018, p. 173.

⁹⁶³ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 174.

⁹⁶⁴ Isto porque “desconhece-se que o juiz, que tem presente em primeira linha justamente o caso a decidir, está ainda muito menos em posição de examinar todas as possibilidades futuras de aplicação de sua tese do que o legislador”. (In REALE, 1994, p. 45).

⁹⁶⁵ As cláusulas gerais permitem a tradução de que a “experiência sintomática dos valores – entendidos não como puros conceitos, mas compreendidos analogicamente através da mediação da ideia de valor que se forma culturalmente, por meio do confronto com figuras típicas, e portanto, exemplares de comportamento social – é recapitulada nos standards, constituindo a base de uma argumentação dialética, aderida às circunstâncias do caso que o juiz deve decidir e cujo objeto é a pesquisa metódica do grau de verossimilhança das hipóteses de solução juridicamente estatuidas correspondentemente aos pontos de vista valorativos.” (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 177).

das modalidades executivas”⁹⁶⁶. Dessa forma, o julgador analisará a situação, valorando a conduta de cada parte em razão de critérios advindos dos tipos concretos de conduta negocial ou típica de uma determinada relação jurídica conforme a boa-fé, aplicando certas consequências estabelecidas de acordo ao complexo das circunstâncias concretas. Dessa forma, “promove-se a inserção no conteúdo eficaz das relações jurídicas de valores e padrões de condutas enraizadas na sociedade, introduzindo-se, por via da boa-fé deveres não previstos legalmente ou no contrato, mas instrumentalizador da sua função e necessários ao correto adimplemento das obrigações assumidas”⁹⁶⁷. Assim descreve o procedimento Martins-Costa:

Para especificar (sublinhe-se: tornar específicos) os deveres de conduta segundo a boa-fé que foram violados o caso, o intérprete há e pesquisar, portanto, além dos sentidos expressos e/ou derivados da declaração negocial (art. 112) e do comportamento das partes, os usos ou práticas efetivamente seguidas (já que, segundo o art. 113, os negócios jurídicos devem ser interpretados segundo a boa-fé e os usos do lugar da celebração), o *id quod plerumque accidit* no específico setor econômico-social em que concluído o contrato em causa e deverá recorrer à pesquisa jurisprudencial sobre casos similares ou análogos, bem como à opinião doutrinária consolidada e autorizada, para formar o seu convencimento sobre a adstrição, ou não, das partes, ao comportamento devido⁹⁶⁸.

A mobilidade, por sua vez, consiste na acomodação no interior do sistema dos elementos extrajurídicos, de forma a permitir que haja o diálogo com elementos normativos para trazer novas soluções sistemáticas e criação de novos institutos. Em relação a boa-fé objetiva, por exemplo, houve um movimento de atrelar-se a noções de equidade, função social, enriquecimento sem causa, boa-fé subjetiva, mas “pouco a pouco, se foi assentando o seu significado como norma comportamental direcionada aos vetores de lealdade e da confiança”⁹⁶⁹, além de permitir o ingresso da noção de inadimplemento antecipado, inadimplemento substancial, bem como a formulação de deveres às partes. A mobilidade, primeiramente, foi possível em razão de ser o direito das obrigações preenchido com campos dúcteis, estruturados com uma pluralidade de elementos que podem ser articulados em combinações variáveis, sem que exista uma hierarquia prévia e rígida entre esses elementos⁹⁷⁰.

⁹⁶⁶ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 178.

⁹⁶⁷ *Ibidem.*, p. 178.

⁹⁶⁸ *Ibidem.*, p. 179.

⁹⁶⁹ *Ibidem.*, p. 180.

⁹⁷⁰ A ideia de sistema móvel foi proveniente da constatação da incompletude da legislação e da inorganicidade do ordenamento jurídico. Parte-se da ideia de que há elementos ou forças que compõem o ordenamento jurídico com peso distinto, sendo fungíveis ou permutáveis. Ou seja, os fundamentos serão postos com peso ou ponderação diversa, em face de determinado efeito jurídico, e interferirão na medida da consequência. (In WILBURG, Walter. Desenvolvimento de um sistema móvel no direito civil. Trad port. de Dora Moreira Sousa e Raul Guichard. **Direito e justiça**, Lisboa: Universidade Católica, vol. XIV, Tomo III, 2000, p. 7 In Nota de rodapé MARTINS- COSTA, op. cit., p. 180).

Porém, deve a mobilidade ser pautada pelos critérios do sistema, ou seja, respeitar hierarquia das normas, lei no tempo, pautas de integração de lacunas, princípios e garantias fundamentais, bem como as “regras de estruturação da aplicação dos princípios e regras (postulados normativos)”⁹⁷¹, sendo possível a ressystematização.

A ressystematização, através da cláusula geral, impulsiona o surgimento de novos institutos jurídicos ou a ressignificação de institutos já existentes, além de permitir o progresso do ordenamento jurídico. Isto porque, no momento de sua aplicação, tem-se a agregação de outras normas e princípios e a formação de outras estruturas normativas⁹⁷², assim como permite certa “correção de rumos a partir da experiência proposta em concreto”⁹⁷³, tendo em vista um trabalho de fundamentação realizado em face da atividade do legislador e das questões de valores da sociedade em constante mudança. A cláusula geral, assim, serve como campo fértil relacionado à eficácia de qualquer norma jurídica, capaz de atingir efeitos por vezes nem previstos quando da etapa de sua elaboração⁹⁷⁴. Porém, há a necessidade de se ter a cláusula geral prevista no ordenamento jurídico sob pena de haver a dificuldade de se identificar um ponto de referência para a análise dos casos jurisprudenciais e as decisões serem fundamentadas em construções jurisprudenciais a partir de interpretação integradora de dispositivos legais diversos⁹⁷⁵. Além disso, poderia “haver dificuldades em procedimentos arbitrais regidos pelo direito positivo, para fundamentar decisões num princípio meramente implícito da boa-fé, isto é, deduzido de um determinado conjunto legislativo, mas nele não posto de forma expressa”⁹⁷⁶, estando a boa-fé, neste caso, dentro do âmbito da mera equidade.

A identificação do conteúdo de uma cláusula geral há de ser realizada mediante as ponderações e valorizações da jurisprudência e da doutrina, como ocorre no uso dos precedentes judiciais e o agrupamento dos casos por semelhança quanto a “ratio decidendi”⁹⁷⁷, utilização de posições de doutrinadores com autoridade no tema, de usos e costumes do tráfico jurídico e as soluções advindas do direito comparado. Porém, há riscos para a segurança jurídica: “o fato de

⁹⁷¹ MARTINS- COSTA, 2018, p. 181.

⁹⁷² *Ibidem.*, p. 184.

⁹⁷³ CACHAPUZ, Maria Cláudia. A construção de um conceito de privacidade, as cláusulas gerais e a concreção de direitos fundamentais. In MARTINS-COSTA, Judith. **Modelos de direito privado**. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 48-75, p. 60.

⁹⁷⁴ CACHAPUZ, 2014, p. 60.

⁹⁷⁵ “Na falta de um elemento de conexão, o exame dos variados casos concretos e a sua recondução às soluções advindas da boa-fé – formando modelos ou institutos – torna-se mais difícil quando não há uma regra de conexão ou ponto de referência; o exame caso a caso resta fundamentalmente, assistemático, com maior risco à segurança jurídica, razão pela qual especial atenção há de ser dada à relação entre o caso em análise e os julgados precedentes”. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 185).

⁹⁷⁶ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 183.

⁹⁷⁷ Identifica-se o caso, sua descrição e as consequências como o fim de se ter uma uniformidade das decisões.

a cláusula geral não especificar previamente os elementos da ‘fattispecie’, nem conectar, de modo estrutural e prévio, ao comportamento previsto, determinadas consequências jurídicas, proporciona a existência de decisões contraditórias, antinômicas ou díspares sobre uma mesma situação de fato”⁹⁷⁸. Isto ocorre por conta do preenchimento dos conceitos vagos da expressão prevista na cláusula geral de forma arbitrária ou inadequada⁹⁷⁹, estando o julgador no âmbito do sentimento e não da racionalidade, ou até mesmo utilizando um viés ideológico para a concretização da cláusula geral. “Por meio das cláusulas gerais da boa-fé, bons costumes, e interesses da comunidade, modificou-se o direito, sem modificar-se a letra da lei positiva, autorizando-se o juiz a corrigir os enunciados normativos em nome da adequação social, supervalorizando-se o decisionismo judicial”. Por isso, sugere Martins-Costa o equilíbrio no ordenamento jurídico com a previsão de cláusulas gerais e normas casuísticas e imperativas, bem como com a previsão de dispositivos que combinam tais tipos de normas.

Por fim, há que se considerar a distinção (a ser realizada em linhas posteriores) entre boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva para identificação da natureza jurídica da boa-fé geral. No primeiro caso, observa-se que se trata de um estado psicológico do sujeito, um estado de fato quanto à subjetividade verificado em dados empíricos, verificado diante de uma pesquisa realizada por meio de mero conhecimento ou identificado por uma presunção. Assim, a boa-fé subjetiva é considerada como suporte fático de determinada regra, ou seja, elemento fático (fato suscetível para valoração ou para prova⁹⁸⁰) que deve ser identificado para fins de incidência de uma regra e suas consequências jurídicas⁹⁸¹.

Por outro lado, a boa-fé objetiva configura uma norma jurídica, apontando um instituto ou modelo jurídico, um standard ou modelo comportamental, ou princípio jurídico. Como standard, direciona comportamento dos sujeitos com uma finalidade, sendo esta uma ação valiosa. Dessa forma, é também um princípio que “direciona os comportamentos aos valores éticos-jurídicos da probidade, honestidade, lealdade e da consideração às legítimas expectativas da outra parte”⁹⁸². Como modelo jurídico, o comportamento conforme a boa-fé resulta da análise de uma estrutura normativa cujas fontes são diversas (lei, jurisprudência, costume, negócio jurídico, doutrina), havendo a imposição de certos dados para produção de normas

⁹⁷⁸ MARTINS- COSTA, 2018, p. 191.

⁹⁷⁹ Com elementos culturais, preconceitos, senso comum, expectativas e práticas consideradas normais em uma determinada cultura, bem como estereótipos fundados em generalizações grosseiras. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 192).

⁹⁸⁰ SILVEIRA, Alípio. **A boa-fé no código civil**: doutrina e jurisprudência. Vol. I. São Paulo: Forense, 1972, p. 7.

⁹⁸¹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 280-281.

⁹⁸² Ibidem., p. 282-283.

jurídicas. Por isso, o modelo jurídico é também prescritivo, formalmente por ser projetado por fontes dotadas de poder de decidir, como o legislador e a jurisprudência, e materialmente por ser determinar comandos dotados de coerção expressados em outros institutos, mas “ligados geneticamente à boa-fé”⁹⁸³, modulando interpretação de outros institutos jurídicos, permitindo integração de lacunas e gerando deveres anexos e de proteção, bem como atuando no balizamento do exercício dos direitos jurídicos⁹⁸⁴.

Há ainda que se tratar da doutrina dos tipos, que consideram a tipicidade jurídica como qualidades mais ou menos intensas, que requerem intervenção e descrições empíricas. Os tipos são manejados quando um conceito geral-abstrato e o sistema lógico de tais conceitos não são suficientes para apreender um fenômeno da vida ou a concepção de sentido na multiplicidade das manifestações do fenômeno. “O tipo acolhe uma certa generalização, uma vez que, dos elementos a ele redutíveis, recolhe, apenas, os traços médios ou típicos por mais característicos; contrapõe-se, porém, à consideração puramente abstracta”⁹⁸⁵. Os tipos são gradativos, suportam ordenações parciais e não puras subsunções, seriam abertos nas suas características, tolerariam integrações de realidades apenas semelhantes, surgiriam indefiníveis, seriam mais concretos, possuiriam um valor de conhecimento mais elevado e implicariam características interligadas e não apenas somadas.

Para Mizabel Derzi, o tipo pressupõe a “noção daquilo que é comum ou semelhantes a vários seres distintos e, por isso repetitivo”⁹⁸⁶, sendo usado no Direito como método de interpretação para investigação em cada caso concreto ou como instrumento de ordenação científica do conhecimento. Nesta última destinação, usa-se o tipo para permitir a fluidez do Direito perante às mudanças da realidade, bem como para aproximar o direito da realidade a que se destina, considerando-o sempre aberto, pois tal fluidez não seria possível em caso de uso de tipos fechados (pois esses cristalizam o Direito com classificações e definições)⁹⁸⁷. Já no caso da investigação jurídica, mediante a interpretação e aplicação do Direito, os tipos permitem ao intérprete compreender a realidade do que está por trás dos conceitos legais, observando as peculiaridades das disciplinas jurídicas. Em relação à criação legislativa, o tipo normativo “é uma estrutura total de sentido que se forma tanto a partir dos dados descritivos da hipótese

⁹⁸³ MARTINS- COSTA, 2018, p. 283.

⁹⁸⁴ *Ibidem.*, 2018, p. 285.

⁹⁸⁵ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1186.

⁹⁸⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 24.

⁹⁸⁷ “O tipo, sendo uma ordem cujas notas características não são rígidas e limitadas, podendo faltar em certos casos algumas delas, é dotado de certa temporalidade ou permeabilidade mais adequada a um sistema jurídico aberto, histórico, onde as situações vitais problematizadas atuam constantemente no evoluir do próprio Direito”. (DERZI, 1988, p. 41).

como aqueles prescritivos dos efeitos atribuídos”⁹⁸⁸, não sendo possível reduzi-lo a concepção e “Tatbestand” (que guarda uma concepção de exatidão, rigidez e delimitação). Quanto à aplicação da norma, considera-se a média de casos ou o tipo que é frequente, considerando as circunstâncias usuais, abandonando-se as diferenças individuais relevantes⁹⁸⁹, executando-se a lei de forma simplificadora.

Na ciência jurídica, utiliza-se o tipo ideal lógico e o tipo ideal normativo, sendo o primeiro derivado da experiência e representante de um modelo para fins de padrão de comparação, enquanto o segundo “trata-se de um modelo perfeito, a que deve aspirar, se bem que não se possa realizar em toda a sua pureza. O homem precisa decerto de tais modelos perfeitos para, em conformidade com eles, orientar a sua ação”⁹⁹⁰. Além desses, o intérprete julgador e o legislador podem se utilizar do tipo médio ou de frequência, pois é possível considerar as relações típicas de um grupo social numa determinada ação (ou seja, é aquilo que é de se esperar segundo o curso normal)⁹⁹¹. Dessa forma, na formação dos tipos normativos, há a consideração, pelo legislador de uma média constituída entre os fenômenos individualizados para contemplar uma pré-configuração de um comportamento a se ter em conta, que será analisado pelo intérprete quanto a sua concretização. Assim, “na medida em que o legislador ensaie, pela positiva, uma tarefa de descrição da factualidade que tenha em vista, afasta-se de meras remissões genéricas, conseguidas com conceitos de classe recortados, de modo fatalmente mais longínquo, da realidade”⁹⁹². Quando há a integração com proposições jurídicas, inserem-se elementos normativos no tipo para configurar um tipo normativo ou real, observando as características de um grupo social, as ideias jurídicas e o escopo da norma⁹⁹³.

Aplicando-se a tipologia à boa-fé, tem-se que em relação a boa-fé subjetiva há a incapacidade de se ter uma formulação genérica, haja vista que interfere em diversas hipóteses, de forma que a sua aplicação enseja descrições com traços comuns marcantes, dando espaço aos institutos típicos. Quanto à boa-fé objetiva, há a repartição de sua aplicação em normas gerais e abstratas, sem recurso a características marcantes do seu conteúdo. No entanto, assevera

⁹⁸⁸ DERZI, 1988., p. 44.

⁹⁸⁹ “Pois bem, o raciocínio é dito “tipificante”, na medida em que as características individuais, de cada caso isolado, são postas de lado na aplicação da lei, passando-se a considerar o que é frequente ou médio, como padrão”. (In DERZI, op. cit., p. 46).

⁹⁹⁰ LARENZ, 1997, p. 659-660.

⁹⁹¹ “A prova de que, precisamente no caso concreto, possa ter ocorrido de outro modo tem que ficar, portanto, em aberto. Mas se no caso concreto não houver circunstâncias que vão no sentido de um desenvolvimento distinto do habitual, aceitar-se-á que neste caso o desenvolvimento efectivo foi o esperado de acordo com desenvolvimento típico”. (In LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 662).

⁹⁹² MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1187.

⁹⁹³ LARENZ, 1997, p. 662.

Menezes Cordeiro, a dogmatização das soluções indicadas pela boa-fé conduz a tipificação, haja vista que a repetição de fundamentação quanto a boa-fé nos julgados permite identificar os mesmos valores e pontos de referência⁹⁹⁴. Dessa forma, “a enorme casuística existente torna-se apreensível pelo agrupar dos casos, conseguido à custa da generalização de algumas das características, nas figuras da ‘exceptio doli’, do ‘venire contra factum proprium’, das inalegabilidades formais, da ‘suppressio’ e ‘surrectio’, do ‘tu quoque’ e do desequilíbrio no exercício”⁹⁹⁵. Tem-se, então, tipos mais ou menos lassos, susceptíveis de sobreposição parcial e com extensões variáveis, próprias dos tipos.

Padrões jurídicos também merecem guarida nesta análise, posto que correspondem ao padrão de alcance médio ou a uma bitola normal, remete ao senso comum, para considerações e modos de comportamento do tráfego normal⁹⁹⁶. Em outras palavras, indicam modelos de atuação ou padrões de comportamento que atendam a vetores específicos a que se deve atender⁹⁹⁷. Não há pontos relevantes, há uma generalização, sem utilização de conceitos de classe ou referência às situações concretas específicas. Alcance-se o padrão jurídico pela observação, compartilhando elementos normativos que dão um significado e função próprios, além de haver uma dependência em face do intérprete-aplicador quanto ao que este possui como pré-representação da atuação normal, no campo considerado. Quanto à boa-fé, ressalta Menezes Cordeiro que “não é possível considerar que a boa-fé remeta, de modo particular, para quaisquer padrões”⁹⁹⁸, mas é relevante considerar os padrões para ponderar pontos de vistas e fundamentar uma decisão conforme a boa-fé para combater situações que ferirem a previsibilidade e o equilíbrio⁹⁹⁹.

⁹⁹⁴ HENKEL, Heinrich. **Recht und Individualität**, Berlin 1958 apud MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1193.

⁹⁹⁵ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1194.

⁹⁹⁶ STRACHE, Karl-Heinz. **Das Denken in Standards**. Zugleich ein Beitrag zur Typologik, Berlin: Duncker & Humblot GmbH, 1968 Apud MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1188.

⁹⁹⁷ São também denominados de standard jurídico. A ideia de standard corresponde a um padrão, uma medida, um arquétipo ou modelo de conduta social que se impõem em determinados casos de modo expresso ou implica a negativa de tutela jurídica se há um comportamento em sentido contrário. Serve como um critério de contraste de comportamentos concretos, para determinar a sua adequação ou não com a medida eleita como base pelo legislador ou pelo intérprete. O conceito de standard foi utilizado para designar conceitos ou elementos do sistema jurídico que não são modelos, senão normas ou fontes normativas. Mas o standard não impõe formas de atuação, mas a sua normatividade advém diante da incorporação de um standard por uma norma. (In FERREIRA RUBIO, 1984, p. 98 -99).

⁹⁹⁸ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1195.

⁹⁹⁹ No mesmo sentido, opina Matilde Rubio ao afirmar que “Nosotros entendemos que la buena fe es un principio general y no un mero standard jurídico. La diferencia esencial, entre estos dos elementos del sistema, radica en la normatividad propia del primero, de la que carece el segundo. [...] Pueden encontrarse algunas similitudes; sin duda, la más importante es la indeterminación de contenido atribuible a estas expresiones. En la tarea de dotar el contenido específico a los principios generales y a los standards jurídicos, la figura del intérprete y sobre la del juez desempeña un papel importantísimo. Pero la determinación, elemento similar, no se cubre o soluciona a nuestro juicio por caminos idénticos. Para dotar de contenido a los standards jurídicos habrá que referirse preferentemente a la realidad, a los hechos, se utilizarán consideraciones estadísticas y sociológicas. Por

“Acima de todas as discussões teóricas, paria o fato inegável de que a eticização contemporânea do Direito corresponde à reintrodução da boa-fé como valor (honestidade, crença, fidelidade, lealdade, honra), como princípio, como conceito indeterminado e como cláusula geral”¹⁰⁰⁰.

Boa-fé é uma “norma nuançada, na medida em que revestida por variadas formas e possibilidades de concreção”¹⁰⁰¹, é conceito indeterminado por conta de sua vaguidade, com margem de discricionariedade variável, com teor normativo e prescritivo, que pode se comportar como cláusula geral numa regra jurídica ou como princípio. No primeiro caso, identificam-se a inserção dos melindres da boa-fé subjetiva no sistema jurídico e a utilização pelo intérprete para os casos concretos, verificando os tipos (quanto aos comportamentos usuais para identificar a presença da boa-fé ou da má-fé do sujeito), realizando a subsunção ou não da regra jurídica em se insere. Por outro lado, quando se trata de boa-fé objetiva, identifica-se a natureza jurídica de princípio, comportando-se como standard para identificação de comportamento desejado ou objetivado, como princípio jurídico porque determina que o fim seja a atuação conforme valores, carecendo de concretização, e como modelo jurídico por ser proveniente de fontes formais de criação e imposição da lei e por ter a capacidade de criar normas jurídicas (estipulando os tipos normativos reais com as devidas consequências jurídicas), modulando interpretação, integrando lacunas e balizando o exercício dos direitos.

3.3.2 Boa-fé subjetiva

A necessidade de se realizar a distinção entre boa-fé objetiva e subjetiva advém do fato de se constituir a boa-fé como um conceito de alto grau de vagueza semântica, sendo um instituto jurídico, do qual decorrem diversas e distintas figuras e manifestações e funções¹⁰⁰². A diferenciação terminológica no direito alemão foi favorável ao desenvolvimento do instituto jurídico da boa-fé, diferentemente do que ocorreu com o referido instituto no âmbito dos sistemas jurídicos latinos, que utilizaram o termo boa-fé para designar realidades distintas. A

su parte, parece que la determinación del contenido preciso de los principios generales presente una vinculación más directa con criterios axiológicos o éticos, es decir, con criterios normativos. En el camino de marcar otra diferencia, diremos que una observación permite sostener que los principios del Derecho están presentes, en forma expresa o implícita, en todos los ordenamientos jurídicos, pues, en sustancia recogen los que son los valores esenciales del plexo axiológico correspondiente al fenómeno del Derecho; mientras que los standards jurídicos son elegidos arbitrariamente por el legislador y no representan ni constituyen manifestación de los valores jurídicos”. (In FERREIRA RUBIO, 1984, p. 100-102).

¹⁰⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 361.

¹⁰⁰¹ MARTINS- COSTA, 2018, p. 278.

¹⁰⁰² MARTINS- COSTA, op.cit., p. 278.

inexistência de distinção ortográfica ou semântica da expressão boa-fé conduzem às dúvidas quanto à dualidade dos sentidos identificados na doutrina: o sentido objetivo e o sentido subjetivo. Porém, defende Menezes Cordeiro que “há aspectos importantes da boa-fé objetiva que, apesar de uma diferenciação efetivamente existente entre as duas realidades, são clarificadas pela subjetiva”¹⁰⁰³, isto porque boa-fé subjetiva vivifica, estrutura e informa todas as relações na vida social, suprimindo-se as nulidades, sanando-se vícios e as incapacidades se integram¹⁰⁰⁴. Assim, por conta de tais funções, norteadoras das condutas das partes que integram uma relação jurídica, a boa-fé penetrou a doutrina, os códigos e as decisões dos magistrados

A boa-fé subjetiva é uma qualidade reportada ao sujeito, contrariando a expressão má-fé. A sua conceituação unívoca é dificultada diante da inseparabilidade substantiva das operações de interpretação-aplicação, relevância do pré-entendimento e a importância dos efeitos reais provenientes das soluções. Por isso, propõe-se a identificação da boa-fé subjetiva no sistema em que se encontra inserida para se encontrar um mínimo de unidade substancial: a proteção ao que foi acordado pelo sujeito a outro e a identificação de um estado de ignorância por parte do interessado. A boa-fé subjetiva, portanto, é um ato psicológico, fato subjetivo diversificável conforme o sujeito, ou uma convicção que se formou diante de uma base objetiva. Não implica uma regra de conduta, mas apenas um estado psicológico, caracterizando-se como uma “crença errônea, credulidade daquele que desconhece as reais circunstâncias do ato praticado”¹⁰⁰⁵. A convicção para ser considerada honesta tem que ser positiva, ou persuasão da existência do direito¹⁰⁰⁶.

A boa-fé subjetiva corresponde à fórmula “Guten Glauben” (boa crença), advém da “bonae fidei possessio” ou “bona fides”. Fora tal noção firmada no “corpus iuris civilis”, desenvolveu-se no direito comum (aplicados nos feudos) e no Direito Canônico, inserindo-se em diversos códigos ao longo dos séculos, mas sempre mantendo o núcleo conceitual da boa-fé subjetiva no âmbito possessório. Malgrado se reconheça a boa-fé subjetiva como a crença interna, elemento psicológico do sujeito, Matilde Rubio questiona o fato de que não se pode afirmar que uma conduta fora realizada conforme a boa-fé, se a conduta estava acompanhada da má-fé subjetiva, afinal a conduta do homem conforme o direito não é mera sucessão de atos sem a importância do componente intelectual-volitivo¹⁰⁰⁷.

¹⁰⁰³ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 327.

¹⁰⁰⁴ PEREIRA, Virgílio de Sá. Acórdão proferido na Corte de apelação do Distrito Federal, **Revista de Direito**, vol 54 pag. 500.

¹⁰⁰⁵ NEGREIROS, 1998, p. 14.

¹⁰⁰⁶ GUIMARÃES, 1953, p. 67.

¹⁰⁰⁷ Em razão desse entendimento, a autora defende ser a boa-fé una. (In FERREIRA RUBIO, 1984, p. 97).

Conforme o artigo 1201 do Código Civil Brasileiro de 2002¹⁰⁰⁸, está de boa-fé o possuidor que ignora o vício, ou o obstáculo que impede a aquisição do bem, como a possibilidade de lesar o direito de outrem, estando de acordo com a concepção psicológica pura, ou seja, o fato de o sujeito conhecer ou não certos elementos, sem dependência dos juízos de valor que o seu conhecimento ou desconhecimento possa suscitar é essencial para qualificar a posse. O fato de possuir o título justo traz a presunção de boa-fé¹⁰⁰⁹, sendo o justo título aquele cujos vícios o possuidor não conhece. E então aparece a questão: a boa-fé subjetiva era mera questão psicológica, ou seja, ignorância pura e simples de certos vícios, ou era ética, exigindo-se que tal desconhecimento fosse desculpável.

O sistema jurídico brasileiro adotou a boa-fé subjetiva também no seu viés ético, posto que está vinculada a desculpabilidade do erro em que ela assenta com o objetivo de não premiar o negligente e favorecer o sujeito que estava em erro relevante na formação dos negócios jurídicos. Ademais, o texto civilista identifica a presença da boa-fé até que se comprovem as circunstâncias que façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente¹⁰¹⁰. Assim, o julgador recorre a indícios externos para concluir sobre o estado de espírito do sujeito provável, e se demonstrada a ignorância do possuidor, há boa fé; mas, caso contrário, existe má-fé, “pois ou se verifica a ciência ou, por não saber o que devia, negligência desculpável”¹⁰¹¹.

¹⁰⁰⁸ O Código de 1916 previa nos seguintes termos: “Art. 490. É de boa fé a posse, se o possuidor ignora o vício, ou o obstáculo que lhe impede da aquisição da coisa, ou do direito possuído”. (In BRASIL. Lei nº 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: **Congresso Nacional**. 1916. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 17 jun 2020).

¹⁰⁰⁹ O Código de 2002: “Art. 1201. Parágrafo único. O possuidor com justo título tem por si a presunção de boa-fé, salvo prova em contrário, ou quando a lei expressamente não admite esta presunção”. (In BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16 jun 2020). O Código de 1916 previa nos seguintes termos: Art. 490. Parágrafo único. O possuidor com justo título tem por si a presunção de boa fé, salvo prova em contrário, ou quando a lei expressamente não admite esta presunção. (In BRASIL. Lei nº 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: **Congresso Nacional**. 1916. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 17 jun 2020).

¹⁰¹⁰ O Código de 2002: “Art. 1.202. A posse de boa-fé só perde este caráter no caso e desde o momento em que as circunstâncias façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente”. (In O Código de 1916 previa nos seguintes termos: “Art. 491. A posse de boa fé só perde este caráter no caso e desde o momento em que as circunstâncias façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente”. (In BRASIL. Lei nº 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: **Congresso Nacional**. 1916. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 17 jun 2020).

¹⁰¹¹ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 424. Há que se ressaltar que o Código de Napoleão previa a boa-fé psicológica pura para as questões possessórias e até hoje prevalece o apego da doutrina majoritária ao psicologismo, mas a doutrina minoritária francesa buscou a teoria alemã sobre a desculpabilidade como requisito da boa-fé. Na Itália, considera-se a boa-fé como uma fusão do elemento ético com o psíquico, considerando-se de boa-fé o sujeito que ignora lesar o direito alheio, salvo na hipótese de culpa grave, implicando o dever de diligência normal e de prudência. Na Alemanha, a boa-fé subjetiva surge também no campo possessório, sendo conceituada de forma negativa, ou seja, a boa-fé falta quando o adquirente conheça que a coisa não pertence ao alienante ou o desconheça com negligência grande, ou seja, o sujeito se encontra de má-fé por ter violado um

Por isso, aduz Menezes Cordeiro que a boa-fé subjetiva não traduz uma “ideia de correção, de honestidade e de moralidade de atuação no tráfico, em termos absolutos, ou sequer, gerais, mas apenas uma coloração relativa conjuntural”¹⁰¹².

Reconhece-se a boa-fé subjetiva como um conceito indeterminado, com um núcleo do conceito definido, mas com áreas periféricas que permitem a sua eficácia em face de diversos casos concretos, razão pela qual se deve buscar o núcleo permanente e rigoroso minimamente do referido conceito¹⁰¹³. Segundo Menezes Cordeiro, o referido núcleo conceitual é o “estado de ignorância desculpável, no sentido de que, o sujeito, tendo cumprido com os deveres de cuidados impostos pelo caso, ignora determinadas eventualidades”¹⁰¹⁴, mesmo que haja a incidência da boa-fé subjetiva em diversos dispositivos no sistema jurídico que levariam a diversidade de sentidos e âmbitos de proteção.

Ora se protege a pessoa de boa-fé, como a posição de terceiros em face a certos atos de associações e das sociedades, ora se protege em face a anulação ou à declaração e nulidade de contratos que estejam na base de alienações de que sejam beneficiários, ora a posição de adquirente de coisa a empresário, a de adquirente ao herdeiro aparente, ora se penaliza a má-fé quanto ao sucessor do morto presumido, o alienante do enriquecimento, o adquirente envolvido na situação pauliana, o interventor na acessão, união ou confusão e especificação, e outros, os cônjuges em casamento putativo, o terceiro perante a falta de acordo dos pais no exercício do poder paternal e perante a falta de registro das decisões respeitantes a esse mesmo poder. No caso de simulação, penaliza-se o simulador com dependência da boa-fé do terceiro. No entanto, nos casos em que se visa proteger a boa-fé das pessoas e penalizar a má-fé, há que se identificar um número variável de fatores fáticos, de forma que a realidade do direito consiste em proteger ou sancionar as situações jurídicas de base, como a validade de negócios jurídicos, os direitos dos titulares afetados, a posse ou a propriedade, conflito de propriedade ou a garantia do credor. Ou seja, a boa-fé ou a má-fé corresponderiam a vetores de fundamentação das decisões, mas não o objetivo destas, é dizer “a boa fé ou a má fé constitui, apenas, um fator de aplicação do sistema; não traduz, ela própria, um subsistema autônomo”¹⁰¹⁵. São, pois, utilizados para proteger uma situação jurídica ou penalizar um comportamento, desde que consideradas limitações e variações fáticas da situação em questão.

dever de diligência ou por saber que estava atingindo um bem jurídico. (In MENEZES CORDEIRO, 2017., p. 426-437).

¹⁰¹² MENEZES CORDEIRO, op. cit. p. 441.

¹⁰¹³ Ibidem., p. 413.

¹⁰¹⁴ Ibidem., p. 516.

¹⁰¹⁵ Ibidem, p. 511.

Malgrado o reconhecimento das funções protetora e penalizadora, a boa-fé subjetiva pode ser tomada como elemento a ser considerado para não mexer com dados fundamentais da ordem jurídica, como é o caso da inoponibilidade à terceiro de boa-fé de uma pequena anulabilidade no título de crédito. Por outro lado, pode a boa-fé ser primordial, substituindo-se dados basilares do sistema jurídico, como acontece na situação de a posse preferir o título de propriedade¹⁰¹⁶, constituindo-se um incentivo para a eticidade. No Brasil, a posse foi considerada para fins de identificação do proprietário no período colonial, devendo o sujeito aproveitar o solo, realizar a medição e demarcação do imóvel, registro de carta e pagamento do dízimo. Em outras palavras, a posse por si só não era um fato originário na aquisição do domínio, mas pré-requisito¹⁰¹⁷. Porém, houve a ocupação de terras públicas sem que houvesse a realização de procedimentos formais para a consecução das referidas propriedades, permanecendo a posse como o fato gerador da propriedade, após a extinção das leis das sesmarias. Somente em 1850 foi aprovada a Lei das Terras Devolutas que permitiu a legitimação das posses não formalizadas no período anterior, considerando-se, neste caso (e único) a posse como indicador da propriedade de uma área de terra¹⁰¹⁸.

Diante de tais considerações, tem-se como lícita a fórmula: “pela expressão boa-fé subjetiva trata-se de designar um fato pelo qual um sujeito tem a convicção, ainda que errônea, de estar a respeitar o Direito, pois crê na legalidade da situação; ou de indicar a situação de um terceiro que deve ser protegido porque confiou – legitimamente – na aparência de certo ato”¹⁰¹⁹. Ou seja, estar de boa-fé significa um estado de fato que é considerado como um elemento do suporte fático de uma norma ou regra, razão pela qual há a necessidade de se verificar o estado do sujeito quanto a sua crença em face de dados empíricos. Tal verificação ocorre no plano do mero conhecimento ou é mediante a presunção.

¹⁰¹⁶ Segundo Menezes Cordeiro, o direito português não admite a posse como título, embora conheça a aquisição tabular e a aquisição a herdeiro aparente. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 514).

¹⁰¹⁷ “Os ordenamentos jurídicos lusitanos e brasileiros nunca consideraram a posse por si só como fator originário de aquisição domínio, mas como pré-requisito para o acesso à terra reconhecendo-se o domínio pleno só depois de terem sido cumpridas as exigências legais relativas à produção, moradia, demarcação, decurso do prazo legal, pagamento das taxas e reconhecimento formal por parte do poder público por meio de ato administrativo ou judicial. A lei garante o fundamento de validade da propriedade privada, mas sem o reconhecimento formal por parte do Estado esta não se constitui como tal. Considerando a origem pública da propriedade no Brasil o título expedido pelo Estado não é mera formalidade, mas o meio para garantir a incorporação daquele imóvel na propriedade particular. A mera posse não legitimada não pode ser considerada, portanto, como propriedade”. (In TRECCANI, Girolamo Domenico. **O título de posse e a legitimação de posse como formas de aquisição da propriedade**. Disponível em: <http://www.direito.mppr.mp.br/arquivos/File/Politica_Agraria/7TRECCANITitulodePosse.pdf> Acesso em 17 jun 2020).

¹⁰¹⁸ TRECCANI, 2020.

¹⁰¹⁹ MARTINS- COSTA, 2018, p. 280.

Ressalta-se que não seria possível identificar um dever geral de honestidade da boa-fé subjetiva inserido no sistema jurídico. Porém, a partir do momento em que se analisa a natureza previsiva ou estatutiva, tem-se que a boa-fé subjetiva impõe proteção jurídica para uma situação. Tanto é que o Direito associa consequências favoráveis a boa-fé e desfavoráveis à má-fé, assim como se identifica que a lei recorre aos termos boa-fé e má-fé como termos com certo teor valorativo claro; é dizer, “a ordem jurídica pretende que as pessoas estejam de boa-fé e comina, nesse sentido, deveres de cuidado, [...] o Direito estatui a boa fé; não a prevê, apenas”¹⁰²⁰.

Assim, a boa-fé subjetiva se revela como uma regra de conduta de tradição ética e com normatividade, visando concretizar um dever de informação ou de indagação no âmbito de uma realidade em que o sujeito atua, pretendendo-se salvaguardar a ordem global pelo ordenamento jurídico prescrita, qual seja a confiança daquele que acatou os deveres de cuidado para não prejudicar terceiros (e não mera preocupação intelectual quanto a informação ou esclarecimento). Visa-se, ademais, tutelar a propriedade, as vantagens protegidas em face da nulidade de um negócio jurídico ou a garantia patrimonial dos credores, bem como a confiança entre os sujeitos na relação jurídica. Em palavras outras, sob a configuração tradicional da boa-fé subjetiva, há uma manifestação do sistema jurídico de forma que os diversos dispositivos se encontram sob a orientação dos vetores da boa-fé, permitindo-se a sua concretização no mundo fático e a incidência da analogia (desde que seja de forma criteriosa quanto a variedade de regimes e de resultados previstos perante a aplicação da regra)¹⁰²¹, com vistas a proteger as relações jurídicas, impondo-se o cuidado com a posição do alter e diligência no conhecimento das circunstâncias fáticas na atuação dos seus integrantes.

3.3.3 Boa fé objetiva

A boa-fé objetiva deve ser verificada diante da análise de elementos externos ao sujeito, posto que corresponde a uma regra de conduta, um dever de agir conforme determinados padrões socialmente recomendados, de correção, de lisura e de honestidade, com vistas a não frustrar a confiança do próximo. Assemelha-se a “Treu und Glauben”, exigindo-se que os sujeitos atuem conforme a honestidade e a sinceridade ao praticar atos nas relações jurídicas.

¹⁰²⁰ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 524.

¹⁰²¹ Ibidem., p. 524-526.

Há o dever de lealdade, honestidade e de correção simultaneamente, ao ponto de Alípio Silveira considerar que a boa-fé objetiva deveria ser denominada de boa-fé-lealdade¹⁰²².

Agir com lealdade significa que a pessoa se comporta à maneira corrente das ações dos que agem honestamente, isto é, segundo um determinado padrão de usos sociais e bons costumes, age conforme o imperativo de honestidade e de probidade na vida social e jurídica¹⁰²³. Por isso, “o comportamento inspirado no sentido da probidade, que no exercício leal e não caviloso dos direitos e das obrigações que dele derivam, quer no modo de fazê-los valer e de observá-los, respeitando em qualquer caso o escopo visado pelo ato jurídico, a harmonia dos interesses das partes e as exigências do bem comum” corresponde à definição de boa-fé objetiva¹⁰²⁴. Dessa forma, a boa-fé objetiva se impõe como preceito genérico a ser observado na prática dos atos jurídicos, especialmente na observância dos usos do tráfico, dos usos convencionais e sociais, bem como no respeito aos demais deveres derivados (ou laterais).

A boa-fé objetiva se configura numa norma jurídica, pois aponta um

instituto ou modelo jurídico (estrutura normativa alcançada pela agregação de duas ou mais normas); um standard ou modelo comportamental pelo qual os participantes do tráfico obrigacional devem ajustar o seu mútuo comportamento (standard direcionador de condutas, a ser seguido pelos que pactuam atos jurídicos, em especial os contratantes); e um princípio jurídico (norma de dever ser que aponta, imediatamente, a um estado ideal de coisas)¹⁰²⁵.

Em relação ao modelo comportamental ou direcionamento de condutas, a boa-fé objetiva tem o escopo de direcionar e coordenar a interação social, assegurando a confiança nas condutas dos sujeitos. Dessa forma, indica um modelo de conduta, “segundo o qual cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, agindo como faria um homem reto: com honestidade, lealdade, probidade”¹⁰²⁶. Ou seja, um comportamento valioso é requerido e indicado pela boa-fé, ou melhor, a boa-fé como princípio “direciona os comportamentos aos valores ético-jurídico da probidade, honestidade, lealdade e da consideração às legítimas expectativas do parceiro contratual”¹⁰²⁷, conduzindo a um estado ideal de coisas ou de conduta proba, correta e leal¹⁰²⁸.

¹⁰²² “A boa-fé objetiva, qual seja, a boa-fé lealdade, como já fora salientado em diversas ocasiões, relaciona-se com a honestidade, lealdade e probidade com a qual a pessoa condiciona o seu comportamento. Pode ser considerada como uma verdadeira regra ética, um dever de guardar fidelidade à palavra dada ao comportamento praticado, na ideia de não fraudar ou tampouco abusar da confiança alheia” (In PRETEL, 2009, p. 73).

¹⁰²³ SILVEIRA, 1973, p. 9.

¹⁰²⁴ SILVEIRA, LTDA, 1973, p.8.

¹⁰²⁵ MARTINS- COSTA, 2018, p. 282.

¹⁰²⁶ Ibidem., p. 282.

¹⁰²⁷ Ibidem., p. 283.

¹⁰²⁸ In verbis: “Art 422: Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”. (In BRASIL. Lei n o 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**.2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16 jun 2020).

Dessa forma, tem-se uma recíproca cooperação entre os sujeitos com o fim de se alcançar o objetivo do acordo ou de outro pacto ajustado.

Por fim, como instituto jurídico, possui uma estrutura normativa produtora de modelos prescritivos, de forma que serve como ingrediente para produção de normas jurídicas. São os modelos jurídicos prescritivos institutos capazes de impor condutas, proibições, permissões e estímulos¹⁰²⁹, sendo formados pela conjugação de dois ou mais princípios ou regras ou até da jurisprudência ou negócio jurídico e costume. Tais fontes projetam modelos que quando sistematizados e articulados, expressam uma ordenação lógica de meios e fins para as relações¹⁰³⁰, modelos estes que se adaptam às alterações históricas e às novas concepções valorativas da sociedade. Por isso, a boa-fé objetiva corresponde a um modelo jurídico complexo, tendo em vista que “o comportamento conforme a boa-fé não resulta de uma norma isolada, mas de uma estrutura normativa que articula, finalisticamente, normas providas de mais de uma das fontes, ou propõe determinado entendimento”¹⁰³¹. Também é prescritivo por ser projetada pela lei e pela jurisprudência, além de não se esgotar na verificação do estado de fato, posto que possui potencial de normatividade, ou seja, de impor outros comportamentos. Cabe ressaltar que das funções de um modelo jurídico podem advir outros modelos jurídicos: é o que acontece com a boa-fé objetiva. Isto porque, por ser um modelo jurídico prescritivo, possui funções que levam a formação de novos modelos jurídicos, como o adimplemento substancial, a *suppressio*, a *surrectio*, entre outros¹⁰³².

Malgrado postas as diferenças entre boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, há situações em que a expressão “boa-fé” corresponde a valoração do comportamento das pessoas diante do Estado e o estado de consciência da pessoa em relação à determinada situação¹⁰³³. Ou até mesmo se identificam ambas no dever de informação, pois representa tanto a ausência de mentira quanto ao dever de prestar informações corretas e completas em casos em que um pacto ou contrato depende da informação prestada por um dos sujeitos¹⁰³⁴. Neste ponto, uma

¹⁰²⁹ Os modelos prescritivos são diferentes dos modelos hermenêuticos, pois são estes ditos doutrinários, constituem construções elaboradas pela doutrina, orientando a aplicação de comandos jurídicos. Podem ser adotados como fonte ou em outros modelos jurídicos prescritivos e passam a ser dotados da qualidade de prescritivo, numa constante complicação. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 284).

¹⁰³⁰ REALE, 1994, p. 37.

¹⁰³¹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 285.

¹⁰³² Ibidem., p. 285.

¹⁰³³ Esse é o caso de um sujeito que recebeu um valor por parte do Estado diante de uma vantagem indevida, cabendo a análise de seu estado de boa-fé quanto a imposição da devolução ou não. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 285).

¹⁰³⁴ Esse é o caso de um contrato de seguro. In verbis: “Art. 769. O segurado é obrigado a comunicar ao segurador, logo que saiba, todo incidente suscetível de agravar consideravelmente o risco coberto, sob pena de perder o direito à garantia, se provar que silenciou de má-fé”. (In BRASIL. Lei n o 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**.2002. Disponível em:

informação prestada de má-fé ou mediante fraude seriam penalizadas ao ponto de se perder o direito.

Por outro lado, há casos em que é necessário invocar tanto a boa-fé objetiva como a boa-fé subjetiva, como é o caso da verificação da boa-fé de um possuidor de terreno que não adquiriu o imóvel do verdadeiro proprietário. Após ter construído seu imóvel, o possuidor, ao receber a reivindicação do terreno, passa a ter direito de retenção até ser paga a indenização por benfeitorias realizadas, mas não é um direito absoluto. Isto porque, conforme os mandamentos da boa-fé objetiva, o direito de retenção não se estende por prazo indeterminado ou interminável e não significa que o possuidor pode se utilizar do terreno ou receber seus frutos, sob pena de se considerar como abuso, afinal há o direito do proprietário de usufruir seus próprios bens e receber indenização (a título de aluguel) pelo uso do terreno do possuidor. Por isso, tem-se o direito de retenção em favor do possuidor que construiu benfeitorias de boa-fé subjetiva, mas seu direito se limita de forma temporal quanto ao uso do bem em face da boa-fé objetiva, impedindo-se o abuso do direito de uso do terreno sem o pagamento pelo uso da coisa¹⁰³⁵. A intenção em se considerar a boa-fé objetiva e subjetiva num caso concreto é para que não fiquem o negligente e o impulsivo numa situação mais vantajosa do que o avisado e o prudente, assim como para se lograr um critério certo de estimação jurídica¹⁰³⁶.

Tem-se a boa-fé objetiva como fundamento de diversas soluções jurídicas, em razão de sua previsão legal, carga histórico-cultural e a sua disponibilidade para tanto, conforme a utilização pelos intérpretes. É dizer: “a boa fé apenas normatiza certos factos que, estes sim, são fonte”¹⁰³⁷, ou seja, a fonte reside no “início das negociações preliminares, na existência de um contrato, ou da sua aparência, a conexão de terceiro com uma obrigação ou o desaparecimento de um negócio”¹⁰³⁸. O ordenamento jurídico obriga que as pessoas que participam de tais fontes não se desviem de seus propósitos, não realizem comportamentos contraditórios, agindo contra a lealdade, nem se calem ou prestem informações falsas, violando o dever de informação. A relação jurídica pode ser a fonte efetiva dos deveres entre as partes, mas, para efeitos de aplicação da boa-fé, o instrumento da relação jurídica serve como mero fato jurídico, de forma que os deveres das partes em relação uma a outra são mais importantes que o próprio objetivo ou instrumento da relação jurídica¹⁰³⁹.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16 jun 2020). MARTINS-COSTA, 2018 p. 287.

¹⁰³⁵ MARTINS-COSTA, 2018, p. 289.

¹⁰³⁶ GUIMARÃES, 1953, p. 68.

¹⁰³⁷ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 646.

¹⁰³⁸ Ibidem., p. 646.

¹⁰³⁹ Ibidem., p. 646-647.

A boa-fé objetiva também atua para permitir a integração de lacunas legais ou cláusulas contratuais, gerando deveres anexos ou instrumentais, de proteção ou laterais, além de ser uma baliza quanto aos limites de licitude no exercício de “direitos subjetivos, formativos, direitos de exceção, direitos e expectativas, posições, situações e faculdades jurídicas”¹⁰⁴⁰. Em razão de ser um modelo prescritivo, da boa-fé decorrem deveres anexos ou secundários que não decorrem da vontade do sujeito. São deveres que resultam das funções da própria boa-fé. Seu campo de atuação é do intérprete, permitindo que ele concretize a boa-fé no caso concreto e corroborando para confirmar a importância das decisões como parte constitutiva do direito¹⁰⁴¹.

3.3.3.1 Funções da boa-fé objetiva

Após a descrição da boa-fé objetiva e suas especificidades, a sua funcionalidade no sistema jurídico passa a ser dissecada mediante a análise de suas funções, da relação deste instituo jurídico com as questões práticas¹⁰⁴² e as diretivas valorativas que lhe são inerentes. Como bem disserta Martins-Costa, havia o risco de se diluir o conceito da boa-fé objetiva com outros conceitos vagos, como o da função social do contrato, dignidade da pessoa humana, razoabilidade, equidade, equilíbrio contratual, socialidade¹⁰⁴³. Por isso a importância de definir a amplitude da categoria da boa-fé em suas vertentes subjetiva e objetiva primeiramente, antes de se passar a descrever as principais funções da boa-fé objetiva: hermenêutica, integradora e de correção de conteúdo. Malgrado a diferenciação, são funções que se interligam:

Consequentemente, ao interpretar determinado contrato à luz da boa-fé (função hermenêutica), o intérprete poderá concluir que a conduta de uma das partes é contraditória com o que fora anteriormente manifestado em sua execução, exigindo, então a adstrição a uma linha de coerência, determinando consequências ressarcitórias ao exercício jurídico que trilha condutas contrárias ao mandamento de agir segundo a boa-fé (função corretora); ou ainda (com que ingressará na função integrativa) impondo deveres de manutenção de conduta coerente e colaborativa com os fins do contrato¹⁰⁴⁴.

Realizar a interpretação segundo a boa-fé significa atribuir um sentido ao texto normativo, definindo o seu alcance¹⁰⁴⁵, assim como abrange “problemas de relevância, de

¹⁰⁴⁰ MARTINS- COSTA, 2018, p. 283.

¹⁰⁴¹ NEGREIROS, 1998, p 19.

¹⁰⁴² Neste ponto, há a necessidade de se verificar a posição dos tribunais superiores nacionais, posto que compete a eles realizar a inserção de novas realidades e ampliação do âmbito de aplicação do sistema jurídico.

¹⁰⁴³ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 483

¹⁰⁴⁴ Ibidem., p. 485.

¹⁰⁴⁵ LARENZ, 1997, p 439.

qualificação, de valoração dos fatos e de prova”¹⁰⁴⁶, ou seja, realização da atividade de subsunção da norma ao fato provado no processo, com o fim de identificar e determinar os efeitos de direito¹⁰⁴⁷. Permite-se identificar tanto o aspecto subjetivo para elucidar a vontade do agente, assim como o aspecto objetivo, verificando-se as condutas, conforme os padrões éticos exigidos¹⁰⁴⁸. Ademais, a interpretação permite a compreensão de um instituto jurídico em face do ordenamento jurídico e da tradição e cultura, havendo a imposição de obediência a técnicas, métodos e cânones hermenêuticos ao jurista, proibindo-se a livre atribuição de sentidos¹⁰⁴⁹.

No caso de relações contratuais, o Código Civil de 2002 previu expressamente a exigência da interpretação conforme a boa-fé¹⁰⁵⁰. O intérprete deve buscar uma solução para resolver um problema de ordem prática segundo determinada teia de significações e de acordos com as qualificações predispostas do sistema, de forma que o contrato tenha sentido, seja útil e justo para as partes e esteja de acordo com o ordenamento jurídico. Deve-se respeitar o quanto manifestado pelas partes, observando-se a autonomia da vontade e a confiança, mas também verificar a declaração negocial posta em questão para identificar o exercício jurídico dos direitos dos contraentes. Mas se não for possível tal identificação em razão da falta de sentido e clareza do texto contratual, há que se realizar um processo técnico-jurídico de determinação do significado do texto, da intenção das partes e da norma para a situação em caso de descumprimento de obrigações e deveres¹⁰⁵¹. E então há espaço para o princípio da boa-fé (objetiva): o princípio será invocado para conjugar standards no tráfico negocial, para identificar o comportamento conforme a boa-fé em situação semelhante e para individualizar um significado do contrato ou do comportamento contratual de acordo com a boa-fé. É dizer: a interpretação conforme a boa-fé passa “pela determinação dos modos pelos quais a individualidade da singular operação negocial vem filtrada por esquemas socialmente típicos,

¹⁰⁴⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. Notas sobre o papel da doutrina na interpretação. **Conversa sobre a interpretação do direito**: Estudos em homenagem ao centenário de Miguel Reale. Cadernos para debates n. 4. Instituto de Estudos Culturalistas, Canela, set. 2011, p. 158.

¹⁰⁴⁷ Ao se qualificar, assegura-se a circulação entre o mundo do dever-se e o mundo do dever ser, classificando-se o fato e o que deve ser, apontando-se as consequências dessa qualificação. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 486).

¹⁰⁴⁸ PRETEL, 2009, p. 74.

¹⁰⁴⁹ GADAMER, Hans-Georg. L'Art de Comprendre. **Écrits II**. Paris: Aubier-Montaigne, 1982 apud MARTINS-COSTA, op. cit., p. 486.

¹⁰⁵⁰ In verbis: “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”. (In BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em 16 jun 2020).

¹⁰⁵¹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 488.

em linha a consentir a emersão daquilo que o concreto regulamento de interesses exprime em termos de normalidade e de regularidade”¹⁰⁵².

A interpretação conforme a boa-fé vincula-se aos usos, ao resultado do exercício da autonomia privada, à intenção da declaração do sujeito e a relação com seu comportamento posterior, assim como se vincula à totalidade. Analisa-se se está de acordo com as regras éticas que permeiam as relações jurídicas, “aplicando-se a norma ao caso concreto, da maneira que melhor atenda à justiça naquela determinada hipótese”¹⁰⁵³. Interpretar conforme a boa-fé corresponde a preservar a finalidade econômico-social de toda relação jurídica, buscando manter a harmonia e o equilíbrio, realçando a segurança e permitindo que a finalidade da norma ou do quanto acordado seja alcançada. Por isso, a interpretação conforme a boa-fé leva a imposição de limites ao exercício de direitos ou a precisão da conduta admissível, posto que “embora a função interpretativa não altere a estrutura da relação obrigacional, pode alterar o conteúdo dos elementos que dela se desenvolvem, valorizando-se o significado objetivo das expressões e estipulações feitas pelas partes”.¹⁰⁵⁴

Não somente para verificar a intenção das partes e garantir o equilíbrio da relação jurídica conforme os usos, a boa-fé deve ser invocada para trazer à tona os fatos, as condutas, as finalidades, as circunstâncias. A interpretação conforme a boa-fé se alcança mediante a consideração de outros critérios envolvidos na relação jurídica e cânones hermenêutico gerais e específicos das referidas relações jurídicas em conjunto com a explicação teórica para a concepção das obrigações e direitos delas derivadas. Isso significa que não cabe realizar a interpretação apenas conforme a boa-fé, posto que esta supõe a articulação entre uma estrutura normativa sobre a específica relação jurídica, modelos jurídicos comportamentais das partes e standards provenientes de decisões judiciais em casos semelhantes. Assim, consideram-se as pautas de interpretação de relações jurídicas semelhantes à de destaque, aplica-se a analogia até onde o “coeficiente de elasticidade do tipo” e o sistema jurídico permitem¹⁰⁵⁵. Além disso, há que se verificar a particularidade da linguagem técnica especializada empregada no contexto da relação jurídica e os métodos já verificados anteriormente pela doutrina.

Além do contexto de regras jurídicas de interpretação e interpretativas, há que se verificar também a coerência e a totalidade da complexidade da relação jurídica interpretada.

¹⁰⁵² SCOGNAMIGLIO, Claudio. **Interpretazione del contratto e interessi dei contraenti**. Padova: Cedam, 1992 p. 339. Apud MARTINS- COSTA, 2018, p. 489.

¹⁰⁵³ SIMÃO, José Fernando. **A boa-fé e o novo código civil**. Disponível em: <http://www.juspodivm.com.br/novodireitocivil/ARTIGOS/convidados/artigo_para_pablo_boa_f.pdf> Acesso em 19 jun 2020.

¹⁰⁵⁴ MARTINS, 2000, p. 22.

¹⁰⁵⁵ LARENZ, 1997, p 428-429.

No direito privado, verifica-se a intenção consubstanciada na decisão final adotada pelas partes, sobrepondo-se ao sentido literal da linguagem. Assim, o comportamento das partes é analisado para fins de compreender a sua conclusãncia, subtraindo-se a posição contraditória, ou seja, compreender o significado declarativo do comportamento num determinado contexto, mesmo que contrário ao que está escrito num contrato¹⁰⁵⁶. Isto porque o critério literal pode não bastar para compreender uma situação jurídica, pois a linguagem humana é sujeita a ambiguidades, havendo a necessidade de considerar a “declaração ou comportamento dos sujeitos, enquadrados na moldura das circunstâncias que lhe confere significado e valor”¹⁰⁵⁷. Assim, deve-se interpretar levando-se em conta a totalidade de sentidos da relação jurídica, compreender sistematicamente as posições das partes (direitos e deveres previstos na lei ou estabelecidos pelas partes), comparar com outras relações jurídicas semelhantes e identificar o que está implícito no regulamento dos interesses¹⁰⁵⁸. Além disso, há que se considerar os princípios jurídicos materiais e os módulos valorativos do sistema, de forma que também elementos normativos formam a totalidade do contexto da relação jurídica:

Mediante a expressão “todas as circunstâncias do caso”, entende-se, pois, tanto o complexo de normas contratuais – advindas seja do contrato, seja da regulação resultante da efetiva relação contratual objetivamente considerada – quanto a incidência dos módulos valorativos do sistema que inclui a boa-fé como pauta hermenêutica. Por esta deve ser compreendido o mandamento imposto pelo juiz (e ao árbitro) de não permitir que o contrato, como regulação objetiva, dotada de um específico sentido, atinja finalidade oposta ou contrária àquela que, razoavelmente, à vista de seu escopo econômico-social, seria lícito esperar.

[...]

Sublinhe-se e reitere-se este ponto: na aplicação do art. 112, doutrina e jurisprudência são concordes ao sublinhar que o sentido literal da linguagem é o ponto de partida para a interpretação dos negócios jurídicos. Mas são igualmente concordes ao afirmar que o sentido literal não prevalece sobre o sentido sistemático e contextual, sendo positivamente equivocado atribuir a qualquer preceito legal ou cláusula contratual um valor isolado, desprendido do conjunto contratual¹⁰⁵⁹.

Dessa forma, os intérpretes têm preferido uma interpretação sistemática da relação jurídica a uma apreensão literal dos termos isolados do contrato ou acordo, aliada ao conteúdo

¹⁰⁵⁶ “Não a intenção como fato psicológico, retida na interioridade do agente, mas aquela consubstanciada na declaração, é dizer: aquela expressada por meio de um comportamento socialmente reconhecível e racionalmente controlável, que é a manifestação declarativa (a declaração negocial). [...] O sentido literal da linguagem é um dos meios – na realidade, o ponto de partida – para a interpretação dos negócios jurídicos, pelo qual se inicia o reconhecimento do sentido de uma determinada cláusula contratual, embora a consubstanciação referida no texto legal não esteja restrita a esse elemento. Por vezes, a littera basta, pois o seu significado é relativamente unívoco, consensualmente admitido, não suscitando divergência”. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 494).

¹⁰⁵⁷ BETTI, Emilio. **Interpretazione de la legge e degli atti giuridici**. Milano: A. Giuffrè, 1971 Apud REALE, Miguel. Diretrizes da hermenêutica contratual. **Questões de direito privado**. São Paulo: Saraiva, 1997, p 3.

¹⁰⁵⁸ A boa-fé direciona para a solução que melhor concilie os interesses e direitos envolvidos, trazendo menor prejuízo às partes. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 497).

¹⁰⁵⁹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 500.

econômico, aos usos, costumes e conduta das partes num determinado contexto. A boa-fé, assim, impõe-se como imperativo de interpretação conforme o contexto fático e normativo, contrastando a específica manifestação de vontade com o padrão da conduta segundo o referido princípio, considerando também a utilidade e o fim da relação jurídica.

A finalidade da relação jurídica se relaciona com o objetivo concreto que as partes estabeleceram ao pactuar algo ou firmar uma relação. Não apenas o desejado pelas partes, mas também a finalidade econômico-social do pactuado ou da relação jurídica é verificado, bem como o significado objetivo da regulação dos interesses (através da análise de uma figura negocial específica ou dos caracteres de uma relação jurídica não negocial). Além da finalidade, deve-se buscar a utilidade da relação jurídica para as partes, a relevância das vantagens e os riscos esperados (licitamente). E então tem-se que a boa-fé hermenêutica se direciona a avaliar a relação jurídica no sentido mais coerente com a finalidade que seria possível esperar pelas partes, em face do tipo de relação jurídica em que estão ou consubstancializam¹⁰⁶⁰.

Além da finalidade e da declaração das partes, há que se verificar a totalidade da situação mediante a consideração do “comportamento das partes no curso do processo da relação jurídica, contrastando-se a conduta efetivamente havida com o standard da conduta segundo a boa-fé, é dizer: uma conduta leal, proba, cooperativa com o alter em vista dos fins visados pelo negócio e das expectativas legitimamente geradas por sua pactuação”¹⁰⁶¹. Diante disso, consideram-se as condutas anteriores, durante a execução da obrigação e o momento posterior, com vistas a se revelar o real interesse das partes e sua relação com o que fora pactuado ou previamente estabelecido. Interpretando-se conforme a boa-fé os comportamentos, impede-se “o comportamento contraditório, importa a manutenção da linha de coerência, ou linha de conduta uniforme, independentemente da posição jurídica das partes no contrato”¹⁰⁶². Em relação ao comportamento anterior, pode ter força hermenêutica para compreensão do objeto da relação jurídica, mas apenas de forma suplementar, posto que podem ser desconsiderados quando forem incongruentes com a posição das partes em momento posterior ou durante o trâmite da relação jurídica¹⁰⁶³.

¹⁰⁶⁰ Cabe ressaltar que “a finalidade concreta é apenas indicativamente posta no título dado ao contrato. Isso porque a definição do tipo e do fim concreto não revelados pelo exame do conteúdo, e não da etiqueta que eventualmente aposta”. O título é indicado, mas não conclusivo quanto ao conteúdo ou tipo de relação jurídica ou contrato. (In MARTINS- COSTA, 2018., p. 509)

¹⁰⁶¹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 511.

¹⁰⁶² Ibidem., p. 513.

¹⁰⁶³ Segundo Martins-Costa, são utilizados como meios interpretativos suplementares quando reforçam o sentido da declaração das partes ou auxiliam na explicitação do significado negocial em caso de divergência de significado que as partes estabeleceram como interpretação autêntica. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 513).

Uma questão peculiar da análise do comportamento das partes se refere às práticas, usos e costumes. As práticas se referem ao comportamento individualizador, realizadas por determinadas partes em situações semelhantes, ou diante do mesmo contrato ou relações jurídicas (quando se trate de relação diferida no tempo). Já os usos possuem um caráter transindividual, fazem referência a um determinado momento do contrato, sendo estáticos quando comparados com as práticas. “A distinção auxilia compreender, entre aquilo que tem relevo específico para os contraentes – concernente ao seu comportamento concretamente considerado e traduzindo o que ‘costumam fazer’, isto é, o ato ou a série de atos, dotados de uma certa habitualidade – e o que tem valia transindividual”¹⁰⁶⁴, posto que traduz condutas consolidadas mesmo sem valor nomogenético.

Os usos são utilizados tanto para interpretar uma manifestação da parte, esclarecendo o sentido de alguma declaração ou regra legal, considerando-se os usos particulares das partes na relação jurídica, assim como para realizar a integração de lacuna jurídica ou mediante a identificação dos usos de determinados setores da vida social, econômica, profissional, ou até mesmo servir como fonte de normas ao lado da expressão “costumes”, traduzindo-se numa fonte jurídico prescritiva, ou seja, “modelos jurídicos prescritivos formatados consolidados e seguidos em determinado setor da experiência jurídica com valor não apenas hermenêutico, mas verdadeiramente vinculativo no plano normativo”¹⁰⁶⁵. Tanto para criar direitos e impor deveres às partes ou para sua utilização na hermenêutica, os usos e costumes de uma relação jurídica da qual fazem parte os sujeitos são presumidamente conhecidos e integram a manifestação de vontade tácita¹⁰⁶⁶.

É possível considerar que os usos podem corrigir alguma incongruência entre o caso concreto e a previsão legal. Mas o intérprete deve ter em mente que não pode desconsiderar a lei ou o instrumento pactuado pelas partes com o intuito de interpretar, pois pode haver insegurança jurídica e desrespeito aos deveres e direitos das partes por elas próprias estabelecidos ou pela lei. Assim, deve-se verificar a existência de equilíbrio e de respeito à isonomia, observando os limites do ordenamento jurídico, os dados linguísticos e a finalidade da norma.

¹⁰⁶⁴ MARTINS- COSTA, 2018., p. 514.

¹⁰⁶⁵ Conclui Martins-Costa: “Como fatores de interpretação e integração, os usos se aproximam das práticas, do que é habitual, porém, têm valência que desborda da conduta interindividual, servindo no plano hermenêutico, para aclarar o significado de certa declaração ou comportamento, ou para preencher lacuna, então, como valência integrativa. Já como fonte e como modelo costumeiro, os usos têm valor nomogenético, no plano prescritivo, e eficácia vinculativa às partes”. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 519.

¹⁰⁶⁶ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 521.

A boa-fé objetiva exerce a função integrativa, completando, inteirando, integralizando, determinando de forma explícita o conteúdo de uma lei ou relação jurídica, considerando os ditames do ordenamento jurídico, estabelecendo-se a complementação do seu conteúdo e deveres anexos independentes da vontade das partes. A boa-fé objetiva aparece como instrumento para a autêntica integração, “e deve-se levar ao fim a correspondência com critérios objetivos de normatividade, atendendo aos módulos de valorização admitidos por ambas as partes e as circunstâncias do caso concreto”¹⁰⁶⁷. Ou seja, a integração só pode ser realizada se estiver de acordo com regras e critérios que sirvam de guia e fundamento às decisões dos intérpretes, posto que da integração derivam obrigações. Estes deveres são provenientes da confiança e da lealdade que permeiam uma relação jurídica desde o seu início até a sua finalização.

A integração visa preencher lacunas, algo incompleto, com elementos ou fontes heterônomas. Só se identifica uma lacuna “quando a lei aspira a uma regulação para determinado setor que possui completude em certa medida”, como um contrato, um regulamento, uma instrução normativa¹⁰⁶⁸. A lacuna existe quando um certo caso não é regulado não só pela fonte normativa, como por qualquer outra fonte¹⁰⁶⁹. Cabe ressaltar que a lacuna é da lei e não do direito, mas há lacuna no direito se houver omissão no ordenamento jurídico quanto a uma regra para resolução de uma situação, desmitificando a ideia de completude do ordenamento jurídico¹⁰⁷⁰.

Haverá intervenção heterônoma mais intensa nas relações jurídicas em que o poder de autorregulamentação dos interesses das partes for menor ou se houver interesses transindividuais envolvidos. Neste processo, primeiramente há a interpretação das disposições legais ou contratuais preexistentes, resultando na identificação de lacunas, para depois os elementos heterônomos serem inseridos e revelarem todo o conteúdo ou finalidade da relação jurídica, respeitando-se o direito vigente. Ou seja, identifica-se o que deveria estar no instrumento da relação jurídica, “uma incompletude que deve ser preenchida para atingir-se o adimplemento satisfativo segundo a normalidade da operação econômica realizada, a utilidade visada pelas partes e o mandamento legal”¹⁰⁷¹.

¹⁰⁶⁷ MARTINS, 2000, p. 27.

¹⁰⁶⁸ MARTINS- COSTA, 2018, p. 564.

¹⁰⁶⁹ CAMPOS, Antonio J. Franco de. **Interpretação, hermenêutica e exegese no direito tributário**. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1977, p. 70, Nota de rodapé.

¹⁰⁷⁰ CAMPOS, 1977, p 69-73.

¹⁰⁷¹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 565.

No caso de integração de relações jurídicas, é possível realizar heterointegração ou auto-integração¹⁰⁷². Este método é utilizado mediante o uso de analogia, com a utilização de recursos da própria fonte, com retomada aos princípios gerais do direito, sendo abraçado pelo artigo 4º da Lei de Introdução às Normas Brasileiras¹⁰⁷³. O primeiro método, por sua vez, consiste como recurso de direito natural ou preceitos previstos em fontes diversas e o juízo de equidade, visando o bem comum (efetivando a solidariedade social). Este método se deduz como inserido no ordenamento jurídico brasileiro a partir do artigo 5º da Lei de Introdução¹⁰⁷⁴.

O procedimento de integração é composto por operações sistematizadas, como a extensão analógica, argumentação “a majori”, “ad minus”, ao contrário, redução ou correção teleológica, métodos estes destinados a suprir lacunas legais e diversa ao instrumento legislativo¹⁰⁷⁵. Ademais, o próprio ordenamento jurídico pode estabelecer regras gerais integrativas ou especiais. Porém, é possível que haja a articulação de fontes integrativas heterônomas, como regras legais cogentes, norma legal supletiva, de extensão analógica de regras de uma relação jurídica para outra, ou de regras da “soft law”, normas regulamentadoras estatais e até mesmo pela boa-fé, nos seus aspectos monogenético ou jurisdicção.

Como elemento heterônimo se apresenta a boa-fé, que “tem função integrativa, servindo para identificar outros deveres, outras proibições que não aqueles postos explicitamente pelas partes ou previstos na disciplina legislativa específica” da relação jurídica em causa¹⁰⁷⁶. Assim, identificam-se os deveres necessários para que haja o alcance do objetivo da relação jurídica de forma otimizada, com a devida proteção das partes e bens jurídicos envolvidos.

Por conta de sua função integrativa na relação jurídica, a boa-fé se torna fonte de deveres anexos (instrumentais), destinados a preservar os interesses de prestação e de deveres laterais (ou de proteção), visando resguardar os interesses de proteção. As lacunas são, assim, preenchidas, com as normas provenientes da boa-fé¹⁰⁷⁷, visando alcançar o objetivo da relação jurídica diante do campo normativo da materialidade da situação jurídica subjacente. Não há

¹⁰⁷² As referidas denominações

¹⁰⁷³ In verbis: “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito” (In BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução às normas do direito brasileiro. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1946. Disponível Em: <[Http://Www.Planalto.Gov.Br/Ccivil_03/Leis/L9784.Htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em 29 mai 2020).

¹⁰⁷⁴ In verbis: “Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”. (In BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução às normas do direito brasileiro. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1946. Disponível Em: <[Http://Www.Planalto.Gov.Br/Ccivil_03/Leis/L9784.Htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em 29 mai 2020).

¹⁰⁷⁵ LARENZ, 1997, p. 525.

¹⁰⁷⁶ MARTINS- COSTA, 2018, p. 563.

¹⁰⁷⁷ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. De Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 231.

apenas o instrumento da relação jurídica com suas normas, mas há também a relação proveniente deste instrumento, de forma que o intérprete identifica os deveres e direitos por meio de esclarecimento dos termos do instrumento, mas também em face de situação não manifestada pelas partes anteriormente quando do início da relação jurídica, considerando-se, assim, esta na sua totalidade¹⁰⁷⁸. Por isso, ao se considerar a boa-fé com valor integrativo, complementando o conteúdo da relação jurídica, há a composição de deveres que visam alcançar o objetivo desta, o seu fim, atuação com lealdade das partes, transparência nas informações e proteção contra danos injustos às partes. “Esses deveres passam a integrar a relação contratual, ainda que não expressamente previstos no instrumento. Complementam o seu conteúdo e pautam a conduta contratual correta”¹⁰⁷⁹.

Dentre os deveres anexo ou secundários, deveres que surgem independentemente da vontade das partes em razão da boa-fé objetiva¹⁰⁸⁰, há os que se destinam a assegurar a prestação principal e os que são considerados como coexistentes ao dever principal, sendo anexos, tais como o dever de cooperação, colaboração, lealdade, informação, previdência, segurança, prestação de contas ou o de proteção ou o de conduta destinados às partes da relação jurídica. Assim, correspondem a evitar a adoção de comportamentos desonestos ou injustificados, que prejudiquem ou causem danos à contraparte¹⁰⁸¹. Por outro lado, há os deveres de proteção (laterais), “contra danos que poderiam advir da relação obrigacional, reportando-se, então, aos interesses à proteção”¹⁰⁸². Assevera Martins-Costa que muitas vezes não há nítida fronteira entre os tipos de deveres, “pois ao se informar, se estará colaborando com a contraparte; ao se exigir cooperação, por meio da figura do dever de minimizar o próprio prejuízo, estar-se-á a observar dever de proteção. Ao se exigir lealdade, se estará cooperando para o sucesso do fim comum”¹⁰⁸³.

A cooperação ou colaboração se impõe como dever para que as partes realizem os atos necessários com o objetivo de alcançar o fim específico – os deveres são impostos a todas as partes. Normalmente estão atrelados ao dever de lealdade, que determina que as partes devem agir de forma honesta e leal, não ocasionando prejuízos intencionais e imotivados a outra. Por isso, há o dever de se agir de forma ética para garantir a utilidade buscada pelas partes na relação jurídica.

¹⁰⁷⁸ MARTINS- COSTA, 2018, p. 572.

¹⁰⁷⁹ Ibidem., p. 572.

¹⁰⁸⁰ SCHREIBER, Anderson. **A proibição de comportamento contraditório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2016, p. 57.

¹⁰⁸¹ PRETEL, 2009, p. 77-78.

¹⁰⁸² MARTINS- COSTA, op. cit., p. 573.

¹⁰⁸³ Ibidem., p. 573.

O dever de informação perpassa pela obrigação de instruir, ensinar ou esclarecer alguma situação relevante na relação jurídica, principalmente em face do objeto de execução e efeitos. Ressalta-se que não abrange o dever de informar quanto ao esclarecimento sobre os fatos notórios, devendo, inclusive, haver ponderação quanto ao dever de informar e o direito de sigilo ou de privacidade quanto à informação, assim como diante da posição das partes (simétricas ou assimétricas) na relação jurídica¹⁰⁸⁴.

Quanto ao dever de segurança ou de proteção, tem-se que se refere aos cuidados com os bens e direitos de uma parte pela outra em situações que possam oferecer perigo. Em outras palavras, as partes devem realizar ou se abster de praticar atos para evitar danos que podem advir da relação jurídica, posto que os danos podem atingir interesses sociais. Via de regra correspondem a deveres de proteção e cuidado com a pessoa e o patrimônio da contraparte, deveres de omissão e sigilo e os deveres referentes ao resguardo da esfera jurídica de terceiro que possam ser atingidos pela relação jurídica¹⁰⁸⁵.

Há ainda o dever de colaborar para a mitigação do próprio prejuízo ou da parte adversa, proveniente do dever de colaboração. A parte que alega o descumprimento de um dever da relação jurídica deve tomar todas as medidas plausíveis para mitigar o dano sofrido, não agravando seu dano e do devedor. Cabe ressaltar que apenas há o dever dentro das diligências consideradas razoáveis para com os próprios interesses, conforme as circunstâncias.

A terceira função da boa-fé é a corretora ou controladora, limitando o exercício de direitos subjetivos de forma abusiva e à atuação contraditória das partes, bem como impondo uma fronteira ao “tudo o que não está proibido está permitido”. Ou seja, auxilia a corrigir o exercício jurídico da atuação das partes, objetivando a licitude, bem como corrige o conteúdo da relação jurídica, em caso de abusividade ou desequilíbrio ou assimetria da posição das partes¹⁰⁸⁶. Quanto à validade do conteúdo da relação jurídica, a boa-fé objetiva impõe o juízo

¹⁰⁸⁴ PRETEL, 2009, p. 81-82.

¹⁰⁸⁵ “Pode haver, contudo, a produção de efeitos indiretos ou reflexos relativamente a terceiros que, embora não sendo partes, ‘veem, não obstante, o contrato ingressar em sua esfera jurídica como um fato que tem de ser respeitado’ (In LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Efeitos sobre terceiros dos acordos de acionistas. **Pareceres**, vol I. São Paulo: Singular, 2004, p 126). São em relação a esses interesses que prestam sua utilidade aos interesses de proteção ao se considerar o contrato um fato social que deve ser respeitado, vedando-se a maliciosa interferência de terceiros na relação contratual ou imunizando a relação contratual para outras eficácias relativamente aos que neles não são partes”. Além disso, pode haver interesses transindividuais que devem ser respeitados pelas partes. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 599 e 602).

¹⁰⁸⁶ Nos casos em que a assimetria é legalmente presumida, como a existente entre consumidores e fornecedores, empregados e patrões; administrados e Administração Pública, prevalecem regras de ordem pública de direção e ordem pública de proteção. [...] Nestes casos, a fonte legal e a fonte jurisdicional têm maior injunção, visando assegurar o equilíbrio minimamente necessário para que a relação entre as partes seja configurada como efetiva relação contratual e não como relação de impositividade unilateralmente determinada, pois se considera que, ‘onde esteja tipicamente excluída a liberdade de decisão, deixam de ser toleráveis resultados negociais gravosamente inequitativos’ (In SOUSA RIBEIRO, Joaquim. O contrato, hoje: funções e valores. **Direito dos**

de compatibilidade entre as regras estabelecidas pelas partes e o sistema jurídico, podendo ser reconhecida a invalidade da relação jurídica ou a responsabilidade civil¹⁰⁸⁷.

Os direitos das partes numa relação jurídica, então, estão restringidos pelos deveres anexos e de proteção. No caso, “a boa-fé se apresenta como norma que não admite condutas que contrariem o mandamento de agir com lealdade, honestidade, probidade e correção, pois só assim atingirá a função social que lhe é atribuída”¹⁰⁸⁸, veicula-se a vetores valorativos incidentes nas relações jurídicas¹⁰⁸⁹, sendo considerados atos ilícitos aqueles que contrariem os limites impostos pela boa-fé e violam a confiança¹⁰⁹⁰. A violação de tais limites sofre uma sanção: invalidade da relação jurídica ou responsabilidade por perdas e danos¹⁰⁹¹.

Assim, tais deveres impõem a atuação coerente das partes e a impossibilidade de alegação de “valer um direito em contradição a conduta anterior interpretada objetivamente segundo a lei, bons costumes e a boa-fé, ou quando exercício posterior se choque com a lei, os costumes e a boa-fé”¹⁰⁹². Dessa forma, proíbe-se o exercício inadmissível de direitos, aparentemente lícitos, mas vedados por contrariar a boa-fé¹⁰⁹³.

Malgrado as funções sejam diversas, podem ser superpostas. A partir da interpretação de certa relação jurídica, pode ocorrer a necessidade de integração e a criação de um dever às partes, o que, de certa maneira, possibilita a correção do conteúdo da relação jurídica ou da conduta da parte. Cabe ressaltar, no entanto, que – “no plano analítico e no funcional, a criação de deveres, via integração do conteúdo contratual, não se confunde com a função corretiva daquele conteúdo”¹⁰⁹⁴.

Além das funções supracitadas, verifica-se a imposição da análise da materialidade da situação jurídica que se destaca para o intérprete. Este deve analisar a conduta diante do conjunto concreto das circunstâncias de cada caso, bem como em face do regime jurídico do

contratos. Coimbra: Coimbra Editora, 2007a, p. 45), injustificáveis tanto em face do valor liberdade quanto do valor justiça contratual” (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 628 -629).

¹⁰⁸⁷ “A violação manifesta da regra da boa-fé, ou a disfuncionalidade manifesta relativamente à função econômica e social do negócio pode acarretar invalidade quando se configurar situação de abuso no exercício do direito”. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 631).

¹⁰⁸⁸ PRETEL, 2009, p. 84.

¹⁰⁸⁹ Segundo Martins-Costa, tais vetores, no âmbito de uma relação jurídica privada são: liberdade, coerência, equilíbrio, justiça comutativa e utilidade. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 625).

¹⁰⁹⁰ In verbis: Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (In BRASIL. Lei n o 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**.2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16 jun 2020).

¹⁰⁹¹ MARTINS, 2000, p. 25.

¹⁰⁹² PRETEL, 2009, p. 85.

¹⁰⁹³ SCHREIBER, 2016, p. 58.

¹⁰⁹⁴ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 564.

ato considerado. Dessa forma, a boa-fé permite que haja a inserção dos vetores do ordenamento jurídico de justiça e de equilíbrio em soluções para um caso concreto, conectando-se a norma às circunstâncias fáticas e aos vetores valorativos do ordenamento jurídico. É dizer: “dá-se relevância jurídica, na definição do campo de actuação e da disciplina da liberdade contratual, aos factores materiais que, na esfera do real, condicionam e diferenciam a capacidade efectiva de categorias de sujeitos em defenderem os interesses próprios, através de actos de autonomia privada”¹⁰⁹⁵, bem como devem ser consideradas as espécies e categorias dos atos praticados, o seu regime jurídico.

Além do contexto do regime jurídico previsto no ordenamento jurídico para uma relação jurídica, há a normatização de outras práticas vinculadas à relação jurídica em questão, tendo como conceito basilar o âmbito em que se insere a relação jurídica (mercado, administração pública, tributo, posse e propriedade) e como “objetivo a sua ordenação em moldes jurídico-sociais e econômicos adequados”¹⁰⁹⁶. Em outras palavras, a boa-fé permite que haja a manifestação de outros deveres além dos inerentes às relações jurídicas ou conforme o ato jurídico a se refere, com graus de intensidade diversos e consequências específicas em razão da situação, do tipo do dever violado, do momento e do modo como foi violado¹⁰⁹⁷. Ou seja, a atenção recai sobre o modo como e o momento de realização dos direitos em conformidade com a boa-fé e os usos do lugar¹⁰⁹⁸.

Além disso, há a função sistematizadora da materialidade da situação subjacente aplicada a boa-fé, pois se permitem as classificações de situações cuja aplicação do referido instituto se dá de forma semelhante ou diversificada¹⁰⁹⁹. Verifica-se a finalidade do interesse conferido às partes da relação jurídica na sua correlação com a boa-fé. Há situações em que se cuida puramente de interesses interindividuais, podendo ser um contrato oneroso ou não, expressando-se a fórmula “*mea res agitur*”¹¹⁰⁰. Neste tipo de relação jurídica, cada integrante “encontra a sua fronteira nos interesses do outro figurante, dignos de serem protegidos de modo que o princípio da boa-fé opera, aqui significativamente, como mandamento de

¹⁰⁹⁵ SOUSA RIBEIRO, Joaquim. A boa-fé como norma de validade. **Direito dos contratos**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p 220.

¹⁰⁹⁶ SOUSA RIBEIRO, 2007, p 221.

¹⁰⁹⁷ MARTINS- COSTA, 2018, p. 345.

¹⁰⁹⁸ REALE, Miguel. Um artigo-chave do código civil. **História do novo código civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 243.

¹⁰⁹⁹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 347.

¹¹⁰⁰ Judith Martins-Costa exemplifica tal relação jurídica com os contratos em que há interesses contrapostos dos sujeitos, como o contrato de compra e venda; os que são movidos pela intenção liberal, ou seja, o benefício à contraparte resulta do interesse de quem beneficia, como é o caso do contrato de doação. (In MARTINS-COSTA, op. cit., p. 347-350).

consideração”¹¹⁰¹, exigindo-se correção (probidade), lealdade, confiança. Noutras situações há o dever de agir em benefício alheio, constituindo a fórmula “tua res agitur”, haja vista a conferência da “posição de poder a uma das partes da relação jurídica sobre o interesse de outrem e a confiança depositada sobre o fiduciário de que perseguirá o interesse do fiduciante”¹¹⁰². Assim, o fiduciário age em favor da outra parte por conta de cláusulas contratuais ou previsão na lei nas questões patrimoniais, preservando, administrando, majorando ou resolvendo conflitos ou litígios envolvendo os interesses do fiduciante ou de terceiros relacionados a situação¹¹⁰³. Exige-se, portanto, o dever de agir fiduciariamente, a confiança, diligência, comunicação, colaboração, lealdade, imparcialidade e julgamento com independência. Por fim, observam-se relações jurídicas inseridas no contexto do “nostra res agitur”, em cujo interesse das partes é marcado pelo fim comum estrutural (sociedades e associações), conjuntural (contrato de consórcios e joint venture), pontual ou estratégico (colaboração empresária, como agência, representação, concessão, franquia). Por isso, há a imposição de respeito à colaboração, diligência em favor do benefício comum, fidelidade, lealdade, confiança. Sintetiza Martins-Costa:

Em todas as situações em que invocável o princípio da boa-fé objetiva, também opera o postulado fático normativo da materialidade das situações subjacentes, com o que não de ser entrecruzados os critérios de aplicação com as específicas funções ensejadas pelo caso concreto, considerada, ainda, a fase da relação obrigacional concretamente examinada; conseqüentemente, a determinação da cláusula geral da boa-fé objetiva não há de ser procedida ao modo da aplicação de um princípio geral, mas há de ser procedida em vista da concreta “fatispecie” contratual e das circunstâncias de direito e de fato que a circundam;¹¹⁰⁴

A materialidade da regulação jurídica se compreende “em sínteses que operam de formas diversificadas, consoante a natureza das situações a enquadrar, o essencial da dogmática jurídica, enquanto processo redutivo de, dos casos reais, retirar os traços significativos para o sistema e, em retorno, facultar e justificar modelos de decisão”¹¹⁰⁵. A solução encontrada pelo intérprete deve sempre se manter dentro dos parâmetros sistemáticos do ordenamento jurídico, possuindo efetividade tanto pela legitimidade do processo formal de tomada de decisão, assim como pela substancialidade valorativa do sistema. Por tal motivo, a boa-fé é utilizada para

¹¹⁰¹ COUTO E SILVA, 2006, p. 34.

¹¹⁰² MARTINS- COSTA, 2018., p. 351.

¹¹⁰³ Judith Martins-Costa exemplifica tal relação jurídica com o contrato de mandato, no seguro, no contrato de investidura, negócios fiduciários em geral e no trust, gestão de negócios. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 351).

¹¹⁰⁴ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 774.

¹¹⁰⁵ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1255.

proteger a confiança e formar soluções que podem ser contrárias ao ordenamento jurídico, mas adequadas às circunstâncias fáticas e aos vetores que consubstancializam o sistema jurídico.

Verifica-se, por fim, a função de abertura e de mobilidade do sistema descrito em páginas anteriores.

Considerando-se que a boa-fé, no seu aspecto objetivo, trata-se de uma expressão caracterizada por ser uma cláusula geral, da qual se extrai o princípio jurídico, há a captação e a inserção de elementos extrajurídicos com o objetivo de se adequar o sistema à realidade em que se insere. O intérprete, ao analisar o caso concreto, não apenas decide e estabelece uma norma específica, posto que sua decisão reverbera para outros casos semelhantes, de forma que promove a compatibilização entre o sistema jurídico e as novas realidades que se impõem. No caso da boa-fé, o intérprete verifica a situação e a conduta de cada parte conforme os critérios típicos de uma conduta conforme a boa-fé, inserindo-se deveres de proteção e instrumentais, mas não deixando de observar os entendimentos jurisprudenciais anteriores e as posições doutrinárias.

No que pertine à mobilidade, tem-se a possibilidade de criação de normas jurídicas mediante a inserção de elementos extrajurídicos no sistema jurídico. Ou seja, a boa-fé permitiu que os vetores de confiança, lealdade e honestidade fossem inseridos no sistema jurídico e criassem deveres e direitos para os sujeitos nas relações jurídicas, desde que respeitados os critérios do sistema (hierarquia das normas, lei no tempo, pautas de integração de lacunas, princípios e garantias fundamentais, bem como as “regras de estruturação da aplicação dos princípios e regras (postulados normativos)”¹¹⁰⁶. Há, então, a ressystematização: novos institutos jurídicos, ressignificação de institutos já existentes, progresso do ordenamento jurídico mediante a agregação de normas e princípios.

3.3.3.2 Reflexos da função corretora da boa-fé objetiva

Existem diversos efeitos da função corretora da boa-fé objetiva previstos no ordenamento jurídico brasileiro ou implícitos, que visam proteger as partes dos comportamentos da adversa que contrariem a boa-fé e suas conseqüentes (lealdade, fidelidade, honestidade, cooperação, colaboração). Relaciona-se com os ditames da solidariedade e da ética nas relações jurídicas, posto que vencidas as máximas do que não é proibido é permitido e a expressão da liberdade individual em face do seu direito subjetivo.

¹¹⁰⁶ MARTINS- COSTA, 2018, p. 181.

O primeiro reflexo da boa-fé objetiva que se apresenta é a proibição do abuso do direito. A teoria do abuso do direito nasceu no âmbito da jurisprudência francesa, “para impedir os resultados iníquos derivados do exercício de direitos subjetivos, aos quais a dogmática liberal havia dado um caráter absoluto”¹¹⁰⁷. Originariamente, significava a prática de um ato com o exclusivo intuito de lesar outrem. Depois, a ideia de abuso de direito passou a ser correlata à proteção dos bons costumes e do conteúdo moral do direito ou do espírito do ordenamento jurídico. Por fim, chegou-se a um consenso quanto ao exercício do direito subjetivo e seus limites, quando se passou a aceitar a ideia da prevalência de princípios constitucionais no ordenamento jurídico. Assim, o abuso do direito informa que a conduta do sujeito desrespeita não a estrutura normativa, mas, sim, os seus valores, agindo de forma não ética. “Em outras palavras, no abuso do direito não há desafio à legalidade estrita de uma regra, porém à sua própria legitimidade, posto vulnerado o princípio que fundamenta e lhe concede sustentação sistemática”¹¹⁰⁸.

Mas não apenas os limites da legitimidade da norma, há também que se respeitar os limites dos direitos que decorrem da proteção dispensada a terceiros e dos limites provenientes da colisão com outros direitos. “Neste raciocínio, o dispositivo do novel diploma civil se configura como uma demonstração de que o controle dos direitos subjetivos envolve tanto os princípios da autonomia da vontade, da solidariedade e, especificamente, o da boa-fé ao lado da função social”¹¹⁰⁹. Cabe ressaltar, no entanto, que não se verifica o aspecto subjetivo do sujeito, a intenção e a vontade do agente para fins de se qualificar um ato como abusivo¹¹¹⁰, mas tem-se em conta a violação, nas relações obrigacionais, da lealdade, confiança, finalidade e utilidade. É o ato que se desvia da sua finalidade ou função social, não se verificando critério psicológico da culpabilidade¹¹¹¹.

A expressão “abuso do direito” é de todo contraditória, pois se um ato é considerado ilícito, não poderia constituir um direito, nem tampouco um exercício do direito. Porém, a expressão corresponde à limitação do direito, cessando o direito onde se inicia o abuso, ratificando a concepção de que os direitos não são absolutos. Dessa forma, quando os sujeitos

¹¹⁰⁷ SCHREIBER, 2016, p. 72.

¹¹⁰⁸ ROSENVALD, Nelson. **Dignidade humana e boa-fé no código civil**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 123.

¹¹⁰⁹ PRETEL, 2009, p. 89.

¹¹¹⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil**. Teoria geral. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 507. Vide o enunciado 37 da Jornada de Direito Civil: “A responsabilidade decorrente do abuso de direito independe da culpa, e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico”. (In CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jornadas de Direito Civil I, III, IV e V**: enunciados aprovados. Brasília, DF: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2012).

¹¹¹¹ ROSENVALD, 2005, p. 122.

agem de forma a exceder o exercício do direito, em razão de uma falsa noção do direito ou pela desmedida extensão que os sujeitos dão a tais direitos, consciente ou inconscientemente, tem-se o abuso do direito¹¹¹². Dessa forma, “o abuso do direito seria o ato realizado, com apoio em preceito legal, ou seja, juridicamente protegido, que causa dano a outrem ou mesmo o prejudica, lesando-se princípios éticos e sociais, objetiva e subjetivamente”¹¹¹³.

O exercício de um direito (ação ou omissão) previsto no ordenamento jurídico pode lesar um sujeito, razão pela qual o legislador concebe regras jurídicas que o limitem, tirando-lhe “um pouco da violência ou do espaço que conquista”¹¹¹⁴. Ademais, verifica-se que os limites impostos ao exercício dos direitos se pautam no princípio da convivência¹¹¹⁵, relativizando-se o direito de um em face da esfera de direitos de outrem para não ocasionar danos ou prejudicá-lo. Atualmente, considera-se aquele que abusa o direito se agiu de forma a contrariar o fundamento axiológico-normativo do direito exercido, sendo mais utilizado o referido instituto jurídico nos “ambientes ainda inóspitos ao caráter normativo e à aplicabilidade imediata das normas constitucionais”¹¹¹⁶. Caracteriza o abuso do direito a falta de motivo legítimo da atuação do sujeito, motivo este extraído “das condições objetivas nas quais o direito foi exercido, cotejando-as com sua finalidade e com a missão social que lhe é atribuída, com o padrão de comportamento dado pela boa-fé e com a consciência jurídica dominante”¹¹¹⁷. Havendo abertura do sistema, impondo-se os princípios constitucionais como elementos do sistema a prevalecerem axiologicamente e a interpretação sistêmica, o instituto do abuso do direito passa a ocupar uma posição de relevância para proteção dos vetores do ordenamento jurídico numa relação jurídica¹¹¹⁸.

O abuso do direito se relaciona com a boa-fé, posto que há abuso no exercício de um direito subjetivo se houver contrariedade à função econômica e social do direito, aos bons costumes e à boa-fé objetiva¹¹¹⁹. Dessa forma, a boa-fé funciona como um critério axiológico com o fim de se verificar se o sujeito atuou de forma abusiva, além de ser pauta para instituir

¹¹¹² AMERICANO, Jorge. **Do abuso do direito no exercício da demanda**. São Paulo: Casa Vanorden, 1923, p. 2-5.

¹¹¹³ PRETEL, 2009, p. 124.

¹¹¹⁴ MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao código de processo civil**. Tomo I, arts. 1 ao 45. Rio de Janeiro: Forense, 1973, p. 378.

¹¹¹⁵ STOCO, Rui. **Abuso do direito e má-fé processual** Aspectos doutrinários. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

¹¹¹⁶ SCHREIBER, 2016, p. 76.

¹¹¹⁷ CARPENA, Heloísa. Abuso de direito no código de 2002. In TEPEDINO-CARVALHO JÚNIOR, Gustavo (coord). **A parte geral do novo código civil** – estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 382.

¹¹¹⁸ FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 516.

¹¹¹⁹ Assim previsto no artigo 187 do Código civil de 2002.

direitos e deveres das partes numa relação jurídica. Aduz Negreiros que o exercício de um direito será irregular e abusivo se houver a atuação que quebre a confiança e frustre expectativas legítimas¹¹²⁰. “Conclui-se, ao menos à luz do direito positivo brasileiro, que boa-fé objetiva e abuso de direito são conceitos autônomos, figuras distintas, mas não mutuamente excludentes, círculos secantes que se combinam naquele campo dos comportamentos tornados inadmissíveis por violação ao critério da boa-fé”¹¹²¹.

Assim, considerando a fórmula geral do artigo 187 do Código Civil de 2002, tem-se o abuso do direito como exercício do direito subjetivo ou potestativo contrário ao sistema, mas que se especifica e divide-se, conforme a análise do caso concreto, em atos contraditórios, exercício disfuncional do direito e exercício desmesurado do direito. Por isso, o abuso do direito se relaciona com contraditoriedade desleal, em prejuízo da coerência, bem como adimplemento substancial e inadimplemento antecipado das obrigações, além do exercício característico do abuso em sentido estrito (acima descrito).

Em relação à contraditoriedade desleal, houve a construção jurisprudencial e doutrinária da ideia da ilicitude da contraditoriedade quando esta importar numa deslealdade e não houver justa causa para a contraditoriedade. Foi consubstancializada em diversos institutos jurídicos: “venire contra factum proprium”, “tu quoque”, “nemo auditur propriam turpitudinem allegans”, “suppressio e surrectio”, e “exceptio doli”. Em todas as situações há a “vedação a exercitar um direito subjetivo, faculdade, ou posição jurídica em contradição com a sua anterior conduta interpretada objetivamente segundo a lei, segundo os bons costumes e a boa-fé ou quando exercício posterior se choque com a norma de conduta pautada pela boa-fé”¹¹²².

Além da exigência de um padrão de comportamento conforme o padrão da boa-fé, o referido comportamento deve se atrelar a coerência com os atos anteriores por ele praticados. Isto porque a incoerência significa desarmonia, desconexão, de forma que um comportamento contrário ao anterior gera repugnância e repreensão pelos demais sujeitos da comunidade. Porém, a incoerência pode surgir como rompimento de um estado ou conduta anterior com o propósito de se alcançar a necessária evolução do ser humano¹¹²³.

Em matéria jurídica, o comportamento contraditório que viole a confiança e a lealdade em toda e qualquer relação jurídica é combatido. Porém, no ordenamento jurídico brasileiro, não há previsão normativa específica que estabeleça a proibição do comportamento

¹¹²⁰ NEGREIROS, 1998, 239.

¹¹²¹ SCHREIBER, 2016, p. 78.

¹¹²² MARTINS- COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 672.

¹¹²³ SCHREIBER, op. cit., p. 9-12.

contraditório¹¹²⁴, de forma que a fundamentação de tal proibição se encontra na boa-fé objetiva, bem como na solidariedade social, nos termos do artigo 3º, I da Constituição Federal de 1988¹¹²⁵. Isto porque o referido instituto jurídico visa “evitar rupturas de confiança pela adoção de comportamentos contraditórios”, e, tendo em vista que a confiança é “um fenômeno fático, humano, não limitado pelas linhas teóricas do direito contratual ou do direito privado, não há qualquer razão para que o princípio de proibição do comportamento contraditório hesite em ultrapassá-las”¹¹²⁶. É dizer: a proteção da confiança legítima fornece conteúdo substancial ao “*nemo potest venire contra factum proprium*”, não sendo este instituto jurídico mera norma de combate ao comportamento incoerente.

A proteção da confiança e do comportamento leal demonstra a valorização social dos direitos nas relações jurídicas, as repercussões dos atos individuais sobre terceiros e comunidades, demonstrando a eficácia da solidariedade social no sistema jurídico¹¹²⁷. É em razão da proteção da confiança legítima que um comportamento não pode ser contraditado, criando um critério para a proibição do “*venire contra factum proprium*”, posto que a norma não pode, neste ponto, vincular o sujeito eternamente a um comportamento¹¹²⁸.

A expressão “*venire contra factum proprium*” significa “o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”¹¹²⁹. Dessa forma, identifica-se um sujeito que realiza dois comportamentos lícitos em momentos diversos, porém o primeiro é contrariado pelo segundo. O primeiro comportamento via de regra não consiste num ato jurídico no sentido tradicional, mas deve despertar uma confiança legítima na outra parte quanto a um resultado ou sentido, para que possa produzir efeitos jurídicos. A confiança, neste caso, não se trata de fato psicológico, mas se compreende como legítima a partir de efetivação de gastos e despesas motivadas em razão do primeiro fato, da “divulgação pública das expectativas, de adoção de medidas ou abstenção de atos com base no comportamento inicial, do grau elevado de repercussão exterior e ausência de qualquer sugestão e uma futura mudança de comportamento”¹¹³⁰. Há, pois, um investimento de confiança na situação, de forma que “ausentes tais expectativas, ausente tal atentado à legítima confiança

¹¹²⁴ Tanto o Código Civil de 1916 e o de 2002 não possuem norma específica sobre a proibição do comportamento contraditório.

¹¹²⁵ Para Cristiano Chaves, “a proibição de comportamento contraditório é modalidade de abuso de direito que surge da violação ao princípio da confiança – decorrente da função integrativa da boa-fé objetiva”. (In FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 517).

¹¹²⁶ SCHREIBER, 2016, p.103-104.

¹¹²⁷ PRETEL, 2009, p. 149.

¹¹²⁸ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 758.

¹¹²⁹ Ibidem., p. 742.

¹¹³⁰ SCHREIBER, op. cit., p. 134.

capaz de gerar prejuízo a outrem, não há razão para que se imponha a quem quer que seja a coerência com um comportamento anterior”¹¹³¹.

Além destes elementos, há que se verificar o ato posterior contraditório, sem qualquer verificação de razões ou posições subjetivas do agente¹¹³². Ademais, não há necessidade que este comportamento seja ilícito, sendo via de regra lícito, mas caracterizado por ser contrário à conduta praticada anteriormente, demonstrando-se a incoerência, a deslealdade e a incompatibilidade entre os objetos das condutas praticadas pelo sujeito. Dessa forma, deve haver conexão das condutas contraditórias com o inconformismo gerado no alter. A conduta posterior pode se dar em momentos simultâneos ou em momentos diversos, desde que “o ato inicial desperte a legítima confiança e que a repercussão sobre aquele que invoca o ‘nemo potest venire contra factum proprium’ tenha se dado em momentos distintos”¹¹³³.

Por fim, o elemento a ser verificado para fins de incidência do referido instituto jurídico é o dano, que pode ser efetivo ou potencial, mediante a existência de uma ameaça significativa da sua ocorrência, assim como pode ser moral ou material. Há que se identificar a relação entre a conduta posterior praticada pelo sujeito e a sua relação com o dano.

Verificados os elementos para fins de incidência da proibição do “venire contra factum proprium”, como efeitos tem-se a inadmissão ou o impedimento do exercício de determinada situação jurídica subjetiva em violação à boa-fé objetiva e à confiança legítima, bem como o direito de desfazimento do comportamento e retorno ao status quo, declaração de ineficácia do ato ou da declaração e o direito à indenização pelos danos patrimoniais e morais eventualmente causados à parte adversa. Imperioso ressaltar que a indenização só cabe em caso de comprovação dos requisitos da responsabilidade civil, devendo-se provar o prejuízo da vítima e que este é consequência direta de uma conduta contraditória de um sujeito, a qual lesou a confiança legítima¹¹³⁴.

Cabe ressaltar que há situações em que a norma autoriza o comportamento contraditório, levando a concluir que, mesmo que tenha surgido a confiança, seria possível a revogação ou mudança do comportamento. Também não se verifica a incidência do “nemo potest venire contra proprium” quando a própria lei de forma expressa veda o comportamento contraditório, afinal a proibição deriva de regras específicas do ordenamento jurídico, não havendo que se investigar a origem da confiança legítima ou não – a norma a presumiu. Da mesma forma ocorre

¹¹³¹ SCHREIBER, 2016, p. 90.

¹¹³² Para Martins-Costa, há que se verificar a ausência de motivo justo para a alteração do comportamento. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 679).

¹¹³³ PRETEL, 2009, p. 161.

¹¹³⁴ Ibidem., p. 161 -164.

em relação aos atos “considerados vinculantes pelo próprio ordenamento jurídico, que já determina sanções para sua contradição. [...] A invocação do ‘nemo potest venire contra factum proprium’ nestas situações é desnecessária”¹¹³⁵. Estas são as razões pelas quais se argui o “venire contra factum proprium” apenas para atos não originariamente vinculantes e que não tenham sido alvo de manifestação expressa do legislador, fundamentando-se pela tutela da confiança legítima mediante a utilização da boa-fé objetiva como instituto jurídico que a veicula¹¹³⁶. Por isso, o referido comando possui o significado genérico, não casuístico, abrangendo uma série ampla de situações em diversas relações jurídicas, sofrendo as limitações de que também é alvo a boa-fé objetiva.

Possa ser que a conduta posterior contraditória não viole objetivamente a confiança legítima, mas seja praticada a conduta com malícia, torpeza ou dolo. Há, pois, a consideração do elemento subjetivo do agente, que age com deslealdade, de forma incoerente, com malícia e contrário à boa-fé¹¹³⁷. Neste caso, invoca-se o “nemo auditur propriam turpitudinem allegans”, possuindo este um fundo ético de se rejeitar a torpeza do sujeito que agiu de uma certa forma e contribuiu para um resultado, mas busca “escapar dos efeitos do comportamento malicioso com base na alegação da própria malícia para a qual contribuiu”¹¹³⁸. Reconhecida a incidência do instituto no caso concreto, há a suspensão ou modulação de determinada eficácia ou atribuição de efeito nulo, limitando-se o exercício de determinada posição jurídica.

Tanto o “venire contra factum proprium” como o “nemo auditur propriam turpitudinem allegans” possuem relação com o interesse público, posto que visam tutelar a confiança legítima, e o último instituto jurídico ainda é mais rejeitado e refutado pelo ordenamento jurídico, pois a “ordem jurídica não tolera a enganação e o ardil”¹¹³⁹. Por isso, pode qualquer sujeito da relação jurídica alegar a sua nulidade, inclusive quem deu causa a nulidade. “No entanto, falece o interesse quando revestido pela torpeza que a lei também veda. Nesse caso, a boa-fé autoriza conferir, mesmo a ato nulo, alguma medida de eficácia”¹¹⁴⁰.

¹¹³⁵ SCHREIBER, 2016, p. 94.

¹¹³⁶ “Prefere-se a consideração do ‘nemo potest venire contra factum proprium’ como integrante do princípio expresso da boa-fé de que como princípio geral de direito, no sentido de facilitar a sua aplicação e não tão somente relegá-lo a uma função integradora do sistema, atuando em caso de lacunas. Tal enquadramento é possível, tal qual se afirmara, em razão da função da boa-fé de controle do exercício de direitos”. (In PRETEL, 2009, p. 153).

¹¹³⁷ Verifica-se tanto a boa-fé objetiva como a boa-fé subjetiva (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 699).

¹¹³⁸ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 690. A autora justifica a distinção para que se evite a diluição conceitual e os equívocos decorrentes de uma qualificação deficiente, embora seja possível a sobreposição. Além disso, a distinção é essencial para fins de verificação das consequências. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 697-699).

¹¹³⁹ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 701.

¹¹⁴⁰ Ibidem., p. 701.

A atual “exceptio doli” é proveniente do instituto romano da “exceptio doli generalis”¹¹⁴¹, “meio processual genérico de defesa criado pelos romanos para impedir ações fundadas no dolo do autor”, sendo ampliada para abranger as atuações contrárias a ‘bona fides’¹¹⁴². O referido instituto jurídico corresponde a um meio de defesa em face de possíveis resultados abomináveis da aplicação nua e crua do direito estrito, quando o detentor do direito persiste “na conduta que, em tese, estaria conforme a norma jurídica, mas que na prática se realizava de má-fé”¹¹⁴³.

É utilizada para que o sujeito encontre guarida na defesa da boa-fé objetiva violada pela outra parte, que atuou sob o argumento de estar de boa-fé, ou conforme o ordenamento jurídico. Aplica-se em razão da violação da boa-fé, sempre que houver o interesse de se obter vantagens não conferidas pela ordem jurídica, aproveitando-se de interpretações tendenciosas da lei, de particularidades formais das declarações de vontade ou aproveitamento de incompletudes em regras jurídicas¹¹⁴⁴.

Outra figura que merece destaque quanto aos reflexos da boa-fé objetiva nas relações jurídicas e que também não está prevista expressamente no ordenamento jurídico é o “tu quoque”¹¹⁴⁵. A referida fórmula significa que a pessoa que viola uma norma jurídica não poderia, sem abuso, exercer a situação jurídica que essa mesma norma lhe tivesse atribuído¹¹⁴⁶. Neste caso, a contradição não se verifica no comportamento do titular, mas em relação às normas valorativas por ele utilizadas para julgar e julgar-se. Ou seja, uma pessoa desrespeita um comando e depois exige a outrem o seu acatamento. “A idéia central, portanto, é: não é lícito exigir de outrem determinada conduta (ou prestação) se quem exige deveria ter tido a mesma conduta (ou ter prestado), mas não o fez (ou não prestou)”¹¹⁴⁷.

¹¹⁴¹ Existiam duas “exceptio doli” no direito romano: “a specialis ou praeteriti equivalia a impugnação da base jurídica da qual o autor pretendia retirar o efeito judicialmente exigido: havendo dolo inicial, toda a cadeia subsequente ficava afectada. O sentido concreto da exceção residia, então, na anulação do acto negocial cuja validade fosse tentada fazer actuar por, na sua base, haver declaração de vontade extorquida com dolo; podia, porém, consistir antes e indemnização arbitrada por ocorrência de práticas danosas ilícitas.” (In GADOW, Wilhelm. **Die Einrede der Arglist**, Jhjb, 1934, 174-203, p 176 Apud MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 722). A exceptio doli generalis, por sua vez, correspondia a alegação de defesa de presença de dolo no incurso do autor.

¹¹⁴² SCHREIBER, 2016, p. 116.

¹¹⁴³ ROSENVALD, 2005, p. 133.

¹¹⁴⁴ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 732

¹¹⁴⁵ A expressão deriva da surpresa negativa do Imperador Júlio César em relação a Brutus, a quem considerava como seu filho, que o apunhalou na oportunidade de uma reunião no Senado, sendo suas últimas palavras: “Tu quoque, Brute, fili mi?”. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 702).

¹¹⁴⁶ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 848-852.

¹¹⁴⁷ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 703. “Ocorre o tu quoque quando alguém viola uma determinada norma jurídica e, posteriormente, tenta tirar proveito da situação, com o fito de se beneficiar. Nesta figura, portanto, encontra-se um acentuado aspecto de deslealdade, malícia, gerando a ruptura da confiança depositada por uma das partes no comportamento da outra, por conta dos critérios valorativos antes utilizados”. (In FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 523).

No “tu quoque” verifica-se a relação sinalagmática, configurando-se a dependência recíproca entre as obrigações, ou seja, prestação e contraprestação estão numa relação de recíproca causalidade, intercâmbio ou interdependência. “O núcleo está na corresponsabilidade, a ser mantida durante a fase de desenvolvimento da relação obrigacional”¹¹⁴⁸. Há o interesse de se evitar que o sujeito se beneficie da sua própria torpeza e também o de resguardar o equilíbrio e a proporcionalidade na relação jurídica¹¹⁴⁹.

Verificam-se outros institutos jurídicos contrários ao comportamento desleal no curso de uma relação jurídica obrigacional pautados no descompasso entre o não uso de um direito subjetivo ou de uma faculdade, durante certo tempo. O não uso pode criar na parte adversa a confiança na estabilidade da situação, de forma que o exercício posterior do direito subjetivo leva à quebra da confiança. Em outras palavras, houve a consolidação, em razão do transcurso do tempo, de situações jurídicas, promovendo a estabilidade e a previsibilidade de comportamento. Estar-se-á diante de uma situação de surpresa desleal que caracteriza a “*suppressio*”.

Verifica-se a origem da “*suppressio*” do instituto alemão “*Verwirkung*”, uma criação jurisprudencial que corresponde a perda de um direito em razão da inatividade do titular, “quando essa inatividade, tendo perdurado por um período de tempo não determinado a priori, apresenta-se em face de circunstâncias idôneas a determinar, na contraparte, um investimento de confiança merecedor de proteção com base no princípio da boa-fé”¹¹⁵⁰. Esse entendimento era aplicado para os casos em que a lei não previa algum termo de prescrição ou decadência ou o tempo previsto era longo demais para a necessidade que acometia a relação jurídica em espécie, haja vista que o instituto não visava esvaziar a utilidade dos referidos institutos jurídicos. Ademais, a jurisprudência também considerava a confiança da parte contrária criada diante da omissão do titular e entendia que o comportamento súbito e inesperado do direito era um ato contraditório e desleal, conforme as circunstâncias fáticas, razão pela qual verifica-se a proteção da confiança investida e legitimada por fatores objetivos e por transcurso do tempo¹¹⁵¹.

¹¹⁴⁸ MARTINS- COSTA, 2018., p. 706.

¹¹⁴⁹ FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 524.

¹¹⁵⁰ MARTINS- COSTA, op. cit. p. 710.

¹¹⁵¹ “...verifica-se, dos casos concretos em que é chamada a atuar, uma hipótese de inadmissibilidade do exercício deslealmente retardado de um direito ou de uma pretensão quando o seu titular, tendo-se mantido injustificadamente inerte por certo tempo (independentemente do prazo de decadência ou de prescrição eventualmente aplicável), criou na contraparte uma legítima expectativa de que já não os exerceria”. (In MARTINS- COSTA, 2018, p. 711). Afirma Cristiano Chaves que “o valor segurança jurídica (que inspira os prazos legais) há de ceder em prol do valor confiança (que inspira a *suppressio* e a *surrectio*)”. (In FARIAS; ROSENVALD, op. cit., p. 522. Cf. SCHREIBER, 2016, p. 127).

Dentre os requisitos para a alegação da “*suppressio*”, posto que não prevista expressamente no ordenamento jurídico, há que se verificar a proteção da boa-fé objetiva e de outros princípios e regras do sistema jurídico. Além disso, deve-se observar a inatividade da parte por um longo período em relação ao exercício do direito, assim como verificar os elementos que justificam o investimento da confiança pela outra parte. “É preciso configurar-se uma omissão circunstancialmente significativa, de modo que o exercício retardado configure forma de deslealdade”¹¹⁵². O segundo requisito diz respeito à imputabilidade, ou seja, “à necessidade de o descumprimento do dever de exercer o direito poder ser imputável ao seu titular”, ou seja, terceiros não podem impedir que o sujeito exerça seu direito e/ou não pode haver circunstâncias que impeçam ao sujeito o conhecimento do seu direito ou o ponham em erro¹¹⁵³. Como último requisito, há que se verificar a legítima expectativa criada na parte contrária no sentido de que o direito não seria exercido, sendo, inclusive, exteriorizada “por meio de atos de disposição patrimonial que mantenham relação de causalidade com a omissão do titular relativamente ao exercício do seu direito”¹¹⁵⁴. Porém, não se verifica o elemento referente a dolo ou culpa do titular do direito que não o exerceu, “sendo a deslealdade apurada objetivamente com base na ofensa à tutela da confiança”¹¹⁵⁵.

Na outra seara, diante da “*suppressio*”, pode haver a criação de novas posições jurídicas-subjetivas, incidindo a “*surrectio*” ou “*Erwirkung*”. Em razão do não exercício do direito de um, surge uma situação de vantagem para outrem, cerceada a possibilidade do primeiro de exercer tal direito em momento posterior¹¹⁵⁶. Pode o sujeito ter se livrado de uma limitação antes existente ou conquistou uma vantagem particular ou um direito subjetivo – há o

¹¹⁵² Continua a autora em afirmar que não se verifica inatividade apta a configurar a “*suppressio*” se houver prazo prescricional muito curto ou se houver algum tipo de reserva expressa entre as partes quanto ao significado da falta de exercício do direito por uma das partes. (In MARTINS- COSTA, 2018., p. 714). Aduz Farias, citando Larenz, que “a *suppressio* guarda semelhanças com institutos como a prescrição e a decadência, pois na base do problema está a discrepância entre uma regulação jurídica e a efetividade social, adaptando-se aquela em função desta em razão do tempo. Mas as distinções são sintetizadas por Karl Larenz. Enquanto na prescrição e na decadência os critérios decisivos são o transcurso do tempo e a inatividade de seu titular, a ‘*suppressio*’ demanda a confiança da contraparte, motivada pela inatividade do oponente a ponto de lhe trazer a expectativa de que nunca exercitará o direito. Por isso que o tempo para a perda do direito não se submete a prazos rígidos”. (In LARENZ, Karl. **Derecho civil**. Parte general. Traducción y notas de Miguel Izquierdo y Macías-Picavea Madrid: Edersa, 1978, p 302 Apud FARIAS; ROSENVALD, op. cit., p. 522.

¹¹⁵³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Supressio*. Limitação de direito por exercício tardio: definição e requisitos da aplicação. In: BENETTI, Giovana; CORRÊA, André Rodrigues; FERNANDES, Márcia Santana; NITSCHKE, Guilherme Carneiro Monteiro; PARGENDLER, Mariana; VARELA, Laura Beck. (Coord.). (Org.). **Direito, Cultura, Método**: Leituras da obra de Judith Martins-Costa. 1ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2019, v. 1, p. 323-333 Apud MARTINS- COSTA, op. cit., p. 715.

¹¹⁵⁴ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 715. Por conta deste requisito, Schreiber considera que a “*suppressio*” é uma subespécie de *venire contra factum proprium*, pois ambas versam sobre a proteção da confiança alheia. (In SCHREIBER, 2016, p. 122-127).

¹¹⁵⁵ FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 521.

¹¹⁵⁶ *Ibidem.*, p. 521.

surgimento de um benefício conferido à parte contrária. O referido instituto não se encontra previsto expressamente no sistema jurídico, mas a jurisprudência brasileira o tem acatado em consequência da boa-fé objetiva.

A boa-fé objetiva também atua no aspecto da utilidade das relações jurídicas, principalmente quanto à realização da contraprestação ou cumprimento da obrigação pelas partes. O objetivo é garantir a justiça na relação jurídica diante das circunstâncias fáticas e valores do sistema jurídico incidente, garantindo-se a sua utilidade e finalidade no âmbito jurídico e fático-social. Dentre as formas de se verificar a conformação da utilidade e da finalidade da relação jurídica é mediante a análise do adimplemento substancial e do inadimplemento antecipado da obrigação.

O adimplemento substancial não está previsto como instituto jurídico expressamente no ordenamento jurídico brasileiro, mas advém da função corretora da boa-fé objetiva, associada à lesão, enriquecimento sem causa, função social ou equilíbrio da relação jurídica. Consiste na possibilidade de se verificar o cumprimento de uma obrigação da relação jurídica quando uma das partes não cumpriu no tempo devido o que lhe cabia, mas o fez de forma parcial próximo ao resultado anteriormente previsto em contrato ou determinado em lei. Em verdade, perquire-se a efetiva gravidade do descumprimento da obrigação e o alcance da finalidade da relação jurídica. A persistência da relação jurídica só se justificaria por razões de utilidade, garantindo ao credor o direito a exigir o cumprimento ou a indenização pela mora. Dessa forma, “tendo ocorrido um adimplemento parcial da dívida próximo ao resultado final, limita-se o exercício desse direito pelo credor, pois a resolução caracteriza afronta à boa-fé como regra de lealdade entre os contraentes”¹¹⁵⁷, havendo assim uma limitação ao credor quanto ao modo de se exigir o cumprimento: indenização ou término do pagamento do crédito.

Para se arguir o adimplemento substancial, há que se ter em voga que não enseja o descumprimento do quanto estabelecido na relação jurídica nem faz desaparecer a obrigação ou dívida não paga. Em verdade, por conta do adimplemento satisfatório, poderá ser relativizado para afastar o exercício do direito de imposição de penalidades, mas não o cumprimento por via indenizatória. Dentre os requisitos para utilização do referido instituto, listam-se: “existência de prestações diferidas e parceladas no tempo; o cumprimento muito próximo ao resultado final planejado pelo contrato; a pouca gravidade desse cumprimento parcial em face da utilidade visada pelo contrato; a inexistência de vedação legal ao cumprimento parcial, ou atribua-lhe outras consequências”¹¹⁵⁸.

¹¹⁵⁷ MARTINS- COSTA, 2018, p. 760.

¹¹⁵⁸ *Ibidem.*, p. 761.

Por fim, observam-se o inadimplemento antecipado do contrato e a violação positiva do crédito, também não previstos no ordenamento jurídico, mas provenientes da boa-fé objetiva que evidenciava a presença de elementos “cooperativos necessários ao correto adimplemento”¹¹⁵⁹.

O inadimplemento antecipado corresponde a um inadimplemento definitivo, violando-se um aspecto essencial da relação jurídica, qual seja, a garantia do cumprimento da obrigação definida entre as partes. Via de regra, o inadimplemento antecipado decorre do reconhecimento, antes do termo final, do devedor quanto à impossibilidade de cumprir sua obrigação ou o próprio devedor realiza condutas que caracterizam a inviabilidade do cumprimento do acordado ou previsto. Cabe ao credor escolher se exerce o direito de resolução da relação jurídica ou pede a manutenção da relação, se não houver necessidade de atos cooperativos por parte do devedor.

A possibilidade de se arguir o inadimplemento antecipado advém de uma situação excepcional, devendo haver um inadimplemento imputável caracterizado como grave violação do contrato (e não um mero atraso), o que permite a identificação de uma justa causa para a resolução, bem como que haja a certeza, e não mero receio, de que não haverá o adimplemento até o termo final, verifique-se a conduta culposa do devedor, “seja ao declarar que não vai cumprir, seja ao se omitir quanto aos atos de execução, recaindo em inércia de modo que o seu comportamento contratual nada indique no sentido da execução”¹¹⁶⁰.

A violação positiva do crédito se refere à violação dos deveres laterais de uma relação jurídica, considerando-se esta em sua totalidade (incluindo os deveres de prestação, deveres anexos e deveres laterais). Refere-se aos interesses de proteção do estado pessoal e patrimonial das partes da relação jurídica, advindos da confiança existente entre as partes. Dessa forma, “considera-se a violação positiva do crédito pelo inadimplemento decorrente do descumprimento culposo do dever lateral, quando este dever não tenha uma vinculação direta com os interesses do credor na prestação”. O incumprimento dos deveres de proteção leva ao direito de indenização, podendo o incumprimento ser tão grave ao ponto de conduzir à quebra de confiança entre as partes e a perda do interesse na manutenção do vínculo obrigacional, o que levaria ao direito de extinção da relação jurídica¹¹⁶¹. Neste último caso, se houve a perda do interesse na manutenção do vínculo, há o inadimplemento absoluto.

¹¹⁵⁹ COUTO E SILVA, 2006, p.35 e 37.

¹¹⁶⁰ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 770.

¹¹⁶¹ Ibidem., p. 773.

3.4 VIOLAÇÃO DA BOA-FÉ: MÁ-FÉ, ERRO, CULPA, DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO

A doutrina tem contraposto a boa-fé ao dolo, malícia ou má-fé, assim como se opõe a culpa à diligência. A diligência precisa estar presente para que não apareça a culpa. O sujeito diligente demonstra a sua boa-fé. Porém, o sujeito que age de forma negligente, com imperícia ou imprudência também pode estar de boa-fé, repercutindo esta quanto aos efeitos jurídicos das consequências de seus atos. Em caso de culpa grave em atos atentatórios do direito alheio, presume-se o dolo e a má-fé¹¹⁶².

A culpa está atrelada a convicção não absoluta sobre algo, havendo dúvidas e o sujeito não é diligente para saná-las. O dever de diligência deve ser verificado conforme as circunstâncias especiais do caso, razão pela qual é possível identificar a boa-fé de um sujeito que esteja em erro. O erro pode ser de fato, ou seja, o sujeito não tinha condições físicas de conhecer os fatos ou não realizou as diligências necessárias para conhecer o fato (quando tinha o dever de conhecê-los). Mas se o sujeito não realizou as diligências para conhecer os fatos, tem-se os mesmos efeitos jurídicos caso detivesse o conhecimento. Por isso, só se poderia falar em boa-fé se o erro fosse escusável, quando o sujeito não detinha meios para conhecer os fatos e circunstâncias ou realizou as diligências necessárias para ter o conhecimento, cumprindo deveres de atenção, prudência e sabedoria. Havendo violação do dever de atenção, haveria a negligência, se houve violação do dever de prudência, há a imprudência ou precipitação, mas se houve violação do dever de sabedoria ou conhecimento, há a imperícia. Há, então, a culpa¹¹⁶³.

A culpa é um elemento psicológico determinante da responsabilidade, devendo ser verificada considerando-se as condições subjetivas do agente. Isso significa que a culpa do sujeito deve ser investigada em cada oportunidade mediante um exame de individualidade do agente com o fim de avaliar se pode a sua atuação gerar responsabilidade. Ademais, a culpa surte efeitos jurídicos quando causa dano ao direito alheio. “Com efeito, aquele que viola o seu dever e causa dano, tem a consciência, embora imperfeita, de prejudicar”¹¹⁶⁴. A consciência ou convicção de não prejudicar exige, para que seja perfeita ou absoluta, uma justa causa para o erro, que é o seu pressuposto normal. Ou seja, havendo uma causa justa (ou cumprindo os deveres de diligência), o erro se tornaria escusável e a culpa se abstrai do caso concreto.

Em contrapartida ao dever de diligência de uma parte há o dever de informação da alter, com vistas a salvaguardar a confiança na relação jurídica entre ambas. No entanto, esse dever

¹¹⁶² SILVEIRA, 1941, p. 31-32.

¹¹⁶³ Ibidem., p. 41-42.

¹¹⁶⁴ SILVEIRA, 1973, p. 42.

de informação é relativizado quando as características e circunstâncias são facilmente verificáveis pelas partes, razão pela qual a omissão de informações ou a entrega de informações inexatas para dissimular os defeitos do objeto da relação jurídica constitui o dolo tolerado. Assim, quando um sujeito “silencia circunstâncias que pela lei, pelo uso e pela equidade está obrigado a fazer conhecer à outra parte, terá agido e violação às regras da boa-fé”¹¹⁶⁵. Em outras palavras, o dever de informação existe na medida indispensável para evitar um erro invencível da outra parte e em razão da proteção da boa-fé nas relações jurídicas.

O dolo tolerado é proveniente do “*dolus bonus*”, não induz a nulidade, porque “quem nele incorre o faz por sua própria culpa, por acentuada falta de diligência, ou por uma simpleza de espírito inconcebível e indesculpável”¹¹⁶⁶. Isso significa que o erro gerado seria inescusável e a parte que nele incidiu não encontraria guarida no ordenamento jurídico, pois falta o requisito da gravidade do dolo do agente. Haveria, então, o resultado, o erro, por culpa (negligência, imperícia ou imprudência) da própria parte. “Assim o dolo, seja qual for sua gravidade, pode viciar o consentimento. Apenas no caso do ‘*dolus bonus*’ ele não aproveita quem o alega, pois a incidência no engano decorre do próprio desleixo da vítima”¹¹⁶⁷.

Cabe ressaltar, no entanto, que o conceito de dolo tolerado só existe nas relações em que se verifique sujeitos com capacidade mental e discernimento, dentro dos parâmetros do “homem médio”. Desta forma, a exclusão de ilicitude (culpa exclusiva da própria vítima) deve ser averiguada mediante a análise da existência de assimetria da posição das partes da relação jurídica, posto que em relações assimétricas é possível proteger a parte menos favorecida ou vulnerável (garantindo-se a igualdade material). Isso significa que sempre que o erro da parte decorre do fato de não ter uma das partes cumprido o seu dever de esclarecer a outra e por conta de isso resultar a celebração do contrato ou estabelecimento da relação jurídica, pode haver a anulação. “Vemos, em conclusão, que o dolo tolerado é uma noção relativa, e para sua exata configuração deve-se ter em conta a personalidade psico-social daquele a quem é dirigida”¹¹⁶⁸.

As ideias de dolo tolerado e erro escusável têm sido combatidas atualmente pela doutrina e ganha relevo a posição diante da ausência do requisito de escusabilidade do erro no código Civil de 2002. Isto se dá em virtude da adoção da boa-fé objetiva e da proteção da confiança nas relações jurídicas. Mas os referidos institutos jurídicos corroboram para a atividade do intérprete em face do caso concreto, com o fim de se promover a materialidade da situação

¹¹⁶⁵ SILVEIRA, 1973, p. 42

¹¹⁶⁶ *Ibidem.*, p. 42

¹¹⁶⁷ *Ibidem.*, p. 44

¹¹⁶⁸ *Ibidem.*, p. 46.

jurídica, verificando-se as circunstâncias, o contexto legal, os entendimentos jurisprudenciais anteriores sobre casos análogos.

O dolo ou “*dolus malus*” se compreende diante do elemento subjetivo verificado na má intenção ou consciência de prejudicar, de enganar, enquanto o elemento objetivo se identifica no comportamento do agente ou na atuação externa dessa intenção. O dolo também pode compreender a intenção maléfica ou ilícita, todo artifício que visa induzir alguém à prática de um ato jurídico, que o prejudica, mas aproveita o autor do dolo ou a terceiro. Pode ser classificado como dolo principal, sendo a razão e o motivo determinante do ato, ou dolo incidente, intervindo acidentalmente no ato que se realizaria sem ele. Cabe ressaltar que é possível que haja o favorecimento de terceiro em razão do dolo do sujeito. Neste caso, é preciso que o terceiro que recebeu a vantagem tenha conhecimento do dolo do agente. Também é possível verificar a atuação dolosa das partes com o fim de alcançar um proveito econômico, não sendo permitido anular o ato ou fundar pedido de indenização, em razão do “*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”¹¹⁶⁹.

Silveira ainda identifica que dolo se diferencia de má-fé, posto que esta consiste na simples consciência de prejudicar, de causar dano a alguém¹¹⁷⁰, por isso, sob o ponto de vista jurídico, dolo se caracteriza pela intenção e pela conduta. O dolo leva ao erro motivado pela conduta intencional de uma parte ou de um terceiro, desde que a parte interessada no resultado saiba do dolo deste. Erro proveniente do dolo não se confunde com o erro substancial, posto que o engano da pessoa não se deve a artifícios da outra. Porém, o resultado é o mesmo: a vontade não se exterioriza ciente das condições objetivas da relação jurídica. As consequências jurídicas são diversas: no dolo, cabe a anulação do quanto acordado, no erro há que verificar a deslealdade da parte contrária e a capacidade de diligência da parte. A anulação só ocorrerá se o dolo for essencial, “ou seja, funcionou como elemento necessário para a realização do negócio, ou seja, como sua causa determinante – motivo que conduziu, fundamentalmente, à prática do ato negocial. [...] É preciso que o dolo tenha sido a força propulsora da declaração de vontade viciada”¹¹⁷¹. Se o dolo for acidental, não haverá a anulação do negócio, mas sim o direito à indenização, “por conta das condições menos vantajosas estabelecidas no negócio para o declarante”¹¹⁷².

¹¹⁶⁹ SILVEIRA, 1973, p. 42.

¹¹⁷⁰ *Ibidem.*, p. 78.

¹¹⁷¹ FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 472.

¹¹⁷² *Ibidem.*, p. 473.

Malgrado a inexistência do conceito de dolo no Código Civil de 2002, tem-se que o legislador brasileiro adotou, implicitamente, o conceito de “*machinatio*”, com exigência da conduta do indivíduo¹¹⁷³, diferenciando-se de deslealdade. Também não se verifica similitude entre o dolo civil e o dolo no Direito Penal atualmente, embora a concepção de atos ou fato voluntários e involuntários tenham surgido, no Direito Romano, do elemento moral e a noção de culpa no Direito Canônico¹¹⁷⁴.

A legislação romana confundia o dolo com o engano, astúcia, o artifício. [...] O direito romano, ao observar a ocorrência do *animus necandi*, do ‘*dolus malus*’, dá um valor essencial à intenção. [...] Ao ‘*dolus bonus*’, manifestações lícitas, opunha-se o ‘*dolus malus*’, em cuja essência haja a maldade, a má-fé, a manifestação enganosa, a malvadeza do autor¹¹⁷⁵.

Observa-se que a origem do dolo do Direito Penal e do Direito Civil se encontram na má-fé, na astúcia e malvadeza do sujeito em relação a prática de um ato para a obtenção de um resultado. Inclusive, os critérios de “*dolus malus*” e “*dolus bonus*” foram adotados pelo Código Criminal do Império e pela Consolidação das Leis Penais da República. “Assim, o que na Consolidação configurava o dolo era, pelo lado ético, a má-fé, o conhecimento do mal”¹¹⁷⁶, enquanto no aspecto jurídico correspondia a voluntariedade abrangendo o ato delituoso e suas consequências previstas em lei.

No Direito Penal, o dolo é considerado elemento da tipicidade¹¹⁷⁷, sendo conceituado pela caracterização de crime doloso¹¹⁷⁸, de forma que se extrai que “dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita no tipo penal”¹¹⁷⁹. Em outras palavras, o sujeito tem que ter a vontade de realizar um fato constitutivo de ação típica ou assumir o risco de produzir esse fato,

¹¹⁷³ O *dolus malus* é uma atividade e é uma intenção. Advém da expressão “*machinatio quaedam alterius decipiendi causa*” (Digesto, 4, 3, 1, §2). “O primeiro elemento, a atividade, pode ser pluriforme, pode revestir modalidades infinitas, pode até resumir-se numa abstenção; é por isso, em si mesmo, menos característico. O segundo elemento, a intenção, é mais nítido, mais substancial; e em última análise nele se vai fixar sempre o traço diferencial e específico da noção de dolo”. (CUNHA, Paulo da. **Simulação processual e anulação do caso julgado**. Lisboa: Tipografia Minerva. Vila Nova de Famalicão, 1935, p 40 e ss. Apud SILVEIRA, 1973, p. 33 e ss).

¹¹⁷⁴ LUZ, Nelson Ferreira da. Considerações sobre o dolo. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**. Vol 02, 1954. 303-313, p 304.

¹¹⁷⁵ Ibidem., p. 304.

¹¹⁷⁶ Ibidem., p 304.

¹¹⁷⁷ Cabe ressaltar que o dolo já integrou o conceito de culpabilidade no direito penal, de forma que correspondia à causalidade moral entre o agente e o resultado em conjunto com a capacidade de entender o caráter criminoso do fato e a capacidade de determinar-se de acordo com esse entendimento. (LUZ, 1954, p 303).

¹¹⁷⁸ In verbis: “Art. 18 - Diz-se o crime: I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”. (In BRASIL. Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: **Presidência da República**. 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 25 de jun 2020

¹¹⁷⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral, vol. 1. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p 266.

mesmo que não saiba o agente sobre a ilicitude da conduta. A disciplina penal traz à tona a intenção do agente ou o motivo que o levou a agir de tal forma para definir se um comportamento é justo ou injusto, repercutindo na gravidade da sanção a ser aplicada. Ou seja, embora o dolo penal corresponda à vontade de realizar uma conduta criminosa de forma consciente, a intenção ou motivação, o aspecto moral, do sujeito são e devem ser verificadas para fins análise da reprovação da conduta e imposição de sanção adequada e justa¹¹⁸⁰.

Ainda sobre os vícios do consentimento das partes para estabelecer uma relação jurídica obrigacional, há o erro substancial. Este é o engano de alto grau de relevância que, se fosse conhecido pela outra parte, impediria a ultimação do ato. Atinge a pessoa (“error in persona”), o objeto (“error in corpore” ou “error in quantitate”) ou o próprio negócio (“error in negotio”) que se pratica, de forma que há um falso conceito ou falta de conceito a respeito da realidade¹¹⁸¹. Ademais, no erro substancial, há a boa-fé psicológica da parte que caiu em erro, posto que o sujeito ignora a situação e a circunstância por completo¹¹⁸², assim como há a boa-fé e lealdade da contraparte, posto que há a presunção de que esta se encontra de boa-fé. Presume-se que a contraparte age com honestidade, lealdade. Se não estiver agindo com honestidade e lealdade, mas com conduta culposa e desleal, ou seja, se souber ou dever saber que a outra parte labora em erro, todavia, silenciar, ou se houver indução ao erro, haverá consequências jurídicas, como a possibilidade de anulação do negócio jurídico. O silêncio neste caso é eventual, diferenciando-se da omissão dolosa, posto que esta é a “alma da conduta do que quer tirar proveito ilícito, ela é essencialmente intencional e argilosa, maquiada desde o começo”¹¹⁸³. Assim, além do fato de a contraparte ser desleal ou culpada em face do que erra, exigia-se que a parte tivesse caído

¹¹⁸⁰ In verbis: “Art. 59 - O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e consequências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime”. (In BRASIL. Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: **Presidência da República**. 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 25 de jun. 2020).

¹¹⁸¹ FARIAS; ROSENVALD 2008, p. 469.

¹¹⁸² “Para se fixar o grau de diligência, ter-se-á de levar em conta a categoria, a profissão do indivíduo, e mesmo certas características da personalidade; poderá tratar-se do homem médio, do homem normal, como também de pessoa inculta, muito rústica, de baixo nível mental, de sugestionabilidade doentia, que impedem qualquer senso crítico e levam muito facilmente a um erro que seria escusável em se tratando do homem médio”. Por isso, afasta-se a escusabilidade do erro cometido por quem era instruído e tinha elementos para averiguar seus direitos. A diligência não é exigida quando há o dolo da contraparte em provocar o erro. (In SILVEIRA, 1973, p. 89-90).

¹¹⁸³ SILVEIRA, op. cit., p. 78-79.

em erro substancial escusável¹¹⁸⁴ para que houvesse a anulação do acordo¹¹⁸⁵ e a consequente indenização ao sujeito que sofreu danos ou a manutenção do ato, em atendimento à boa-fé¹¹⁸⁶. Porém, a ausência de exigência da escusabilidade do erro no ordenamento jurídico brasileiro conduz a possibilidade de anulação do acordado diante da existência do erro da parte contraente.

Até então apresentaram-se os vícios de consentimento, vícios sobre a manifestação da vontade do agente, contradição ou afastamento entre o que manifesta e o que efetivamente deseja¹¹⁸⁷. Porém, há o vício social: a vontade é deliberada para prejudicar terceiro ou burlar a lei, atingindo os efeitos do ato terceiros, como é o caso da fraude contra terceiros¹¹⁸⁸.

A fraude contra terceiros corresponde ao efeito da conduta do sujeito que possui o propósito de prejudicar seus credores mediante a diminuição ou esvaziamento do patrimônio próprio. Advém do termo “fraus” do Direito Romano, que designava procedimento malicioso, praticado mediante dolo ou mediante a fraude propriamente dita. O sistema jurídico brasileiro adotou o referido conceito no Código Comercial de 1850 e o identificou também como situação de simulação. Porém, coube a Teixeira de Freitas a delimitação do conceito de fraude e sua vinculação aos defeitos do negócio jurídico e falhas na declaração de vontade.

O patrimônio responde pelo cumprimento da obrigação de caráter patrimonial ou em caso de perdas e danos nas obrigações de fazer, pois vigora o princípio da sujeitabilidade, ou seja,

¹¹⁸⁴ Para Beviláqua, o erro deve ser substancial. Deve também ser escusável, isto é, “deve ter por fundamento uma razão plausível, ou ser tal que uma pessoa de inteligência comum e a tensão ordinária o possa cometer”. (In BEVILÁQUA, Clóvis. **Theoria geral do direito civil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929, parágrafo 51). “Erro substancial é aquele que recai sobre as circunstâncias e aspectos relevantes (principais) do negócio que se celebra. É aquele que constitui a causa determinante do ato. Em outras palavras, se o declarante (agente) tivesse conhecimento da realidade fenomenológica efetiva, não celebraria o negócio. [...] O erro deve ser efetivo, produzindo um prejuízo para o interessado (o declarante)”. (In FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 469-470).

¹¹⁸⁵ O intérprete deve verificar a escusabilidade do erro, pois o erro é um conceito psicológico, enquanto sua escusabilidade é um conceito moral que se projeta no Direito. “O problema da escusabilidade é uma questão ético-político-social, que coloca os legisladores e os intérpretes num plano valorativo complexo, em vista da justa fixação dos interesses conflitantes, de ordem pública e privada”. (In SILVEIRA, 1973, p. 83).

¹¹⁸⁶ “Mas a condenação ao pagamento do prejuízo é uma solução de sucedâneo, postiça, que pode ser melhor substituída pela manutenção do ato. Nenhuma reparação seria mais adequada, para o contraente que acreditou na aparente perfeição da declaração, do que vê-la mantida como foi externada. [...] Tal solução, ainda que menos lógica, é a mais conveniente, pois se conforma com aquela necessidade de dar segurança ao ato jurídico, assim garantindo a confiança nele depositada. O ordenamento jurídico confere validade ao ato, persuadido de que assim resolve melhor o problema. Não são raros os casos em que o legislador se afasta dos princípios lógicos, para dar uma solução imposta pela justiça, quando se trata de proteger a boa-fé”. (RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. Parte geral. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 188).

¹¹⁸⁷ Listam-se ainda: a coação, a lesão e o estado de perigo.

¹¹⁸⁸ Neste caso, não existe um vício do consentimento, haja vista que o agente assim procede porque quer, sem que a declaração de vontade sofra uma distorção que a coloque em divergência com o querer interior. (In SILVEIRA, op. cit., p. 110-111).

“na possibilidade de sujeição de um patrimônio às medidas executivas que se dirigem a fazer cumprir a vontade concreta do direito substancial”¹¹⁸⁹.

Dessa forma, o devedor se obriga a algo, enquanto o seu patrimônio ou de terceiros responde. Neste último caso, os bens de terceiros respondem pelo adimplemento da obrigação em caso de terem sido alienados ou gravados com o intuito de fraudar a satisfação do crédito. A alienação fraudulenta pode ocorrer para realizar fraude contra credores, fraude de execução e alienação de bem penhorado.

No primeiro caso, a alienação ocorre como “meio malicioso empregado pelo devedor para impor prejuízo ao credor, impossibilitando-o de receber o crédito pelo seu esvaziamento ou diminuição do patrimônio daquele”¹¹⁹⁰. Identifica-se um passivo maior que o patrimônio do devedor com o fim de prejudicar credores, ou seja, a intenção ou a má-fé só se verifica quando a diminuição do patrimônio prejudicar o direito do credor. Cabe ressaltar que é possível que terceiros estejam em conluio com o devedor, devendo-se demonstrar que o terceiro sabia ou detinha condições de saber da redução do patrimônio do alienante ao estado de insolvência em face de suas dívidas em face das circunstâncias do negócio. Em razão disso, se o terceiro não tinha conhecimento da insolvência do alienante, nem tinha motivos para conhecê-la, estará agindo de boa-fé e conservará o bem adquirido, não se anulando negócio. Mas a situação se altera se a insolvência era notória, presumindo o sistema jurídico a má-fé do terceiro¹¹⁹¹.

A fraude à execução se observa diante da alienação do patrimônio após a propositura de ação contra o devedor. Neste caso, não há necessidade de demonstrar a intenção do sujeito, mas sim a alienação de bens que o levou à insolvência. A questão é identificar o momento que será considerado para fins de identificação da fraude à execução: após a citação¹¹⁹². Porém, a situação se altera quando o credor é um ente público, de forma que se pode reconhecer a fraude a qualquer tempo ou grau de jurisdição, nos autos de qualquer procedimento¹¹⁹³. Em ambas as

¹¹⁸⁹ CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 171.

¹¹⁹⁰ FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 488.

¹¹⁹¹ Enumeram-se as situações: transmissão gratuita de bens, remissão de dívidas, insolvência notória ou pública, antecipação de pagamentos, pagamento de dívidas não vencidas, outorga de direitos preferenciais a um dos credores.

¹¹⁹² O Superior Tribunal de Justiça sumulou o entendimento para considerar que há fraude à execução após a citação do devedor e em relação à terceiro adquirente após o registro da penhora, presumindo-se a má-fé deste.

¹¹⁹³ A título de exemplo, tem-se a presunção de fraudulenta a alienação de bens do contribuinte após a inscrição em dívida ativa, desde que leve a sua insolvência. (BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020).

situações, a fraude à execução remete ao prejuízo do credor e ao interesse público, posto que há danos ao andamento regular do processo judicial.

Por fim, tem-se a alienação de bem penhorado como atentatória à satisfação do crédito do credor, caracterizando pela disposição de bem que já foi alvo de constrição judicial. Neste caso, não há necessidade de se provar o dano ao credor, nem a intenção de prejudicá-lo por parte do devedor¹¹⁹⁴. Ademais, presume-se a má-fé de terceiro, pois há a publicidade e efeito erga omnes da penhora realizada sobre bens imóveis. No entanto, se não havia, ainda, a inscrição da penhora, caberá ao próprio credor provar que o terceiro sabia ou detinha ciência da ação em andamento em desfavor do devedor. Afinal, a boa-fé se presume em relação ao terceiro adquirente; mas de má-fé, deverá ser privado do bem adquirido e poderá responder por perdas e danos¹¹⁹⁵.

Se o legislador adotasse o sentido de dolo proveniente das fontes romanas na sua origem, o dolo civil abarcaria todas as formas de deslealdade e de má-fé, incluindo-se a fraude e a simulação. Porém, fez questão de diferenciá-las quanto ao conceito e efeitos no mundo jurídico do dolo, da culpa, do erro substancial e da fraude contra credores. Quanto à simulação, esta deixa de ser defeito do negócio jurídico para ser causa de nulidade do negócio jurídico, haja vista que “ofende o interesse público de correição e de veracidade das relações negociais e não meramente os interesses particulares dos declarantes”¹¹⁹⁶.

O ato simulado corresponde ao resultado do desacordo entre a vontade e a declaração e atinge o interesse público de correição e de veracidade das relações jurídicas¹¹⁹⁷. As partes possuem o objetivo de consecução de um fim não permitido por lei, em detrimento de outros sujeitos ou para fraudar a lei. Normalmente ocorre quando os “negócios estiverem aparentando conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem, havendo interposição fictícia de pessoas”, ou se os contratos possuírem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, ou se estiverem antedatados ou pós-datados¹¹⁹⁸.

¹¹⁹⁴ Aduz Cristiano Chaves que há o dano à ordem pública, pois se prejudica o andamento processual, atentando-se contra a justiça. Ademais, sugere o autor que seria possível a prisão civil do devedor, posto que é considerado depositário infiel do bem penhorado. Quanto à questão da prisão civil do depositário infiel, a doutrina discutia até o Supremo Tribunal Federal sumular entendimento. (In BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 25**. É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito. Brasília, DF: [2009]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1268&termo>=> Acesso em: 26 jun 2020).

¹¹⁹⁵ SILVEIRA, 1973, p. 108.

¹¹⁹⁶ FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 458.

¹¹⁹⁷ Ibidem., p. 458.

¹¹⁹⁸ Ibidem., p. 460.

A simulação pode ser “absoluta, quando o ato encerra uma confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia alguma”¹¹⁹⁹. Neste caso, o agente aparentemente quer algo, mas na realidade não quer resultado algum. Os sujeitos desejam a declaração, mas não querem o conteúdo que ela expressa, ou seja, é diverso o conteúdo que o ato aparente esconde. O ato se demonstra de uma forma, mas o conteúdo é diverso; a expressão do acontecimento diverge da realidade. Tem-se aí uma simulação, que pode referir-se à índole e ao conteúdo do direito ou ao seu titular¹²⁰⁰.

Por outro lado, pode ser relativa, também identificada como dissimulação, “quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem”¹²⁰¹. Assim, diz-se relativa, pois é realizado um ato admitido por lei, que contém elementos inerentes intrínsecos e extrínsecos, respeitando-se a ordem pública e o direito de terceiros, sendo a declaração de vontade voltada para um resultado, mas diverso do resultado normal da relação jurídica ou acordo celebrado.

A simulação pode ser vislumbrada sobre o espectro da boa-fé e da má-fé. A simulação pode ser inocente ou feita de boa-fé, quando se faz uma declaração que não traz prejuízo a quem quer que seja e não viola disposição da lei, sendo tolerada pelo direito. Isso significa que não resultaria a anulação do ato, assim como as partes podem discutir em juízo a situação jurídica produzida pelo ato, requerendo a nulidade deste, se não houver lesão aos direitos de terceiros de boa-fé¹²⁰². Por isso, vale a relação jurídica estabelecida de boa-fé, ou que se moveu pela aparência, assim como também há de ser eficaz o ato do terceiro, no caso de simulação, que atuou, em face do que a declaração de vontade enunciada¹²⁰³. Esta é a ideia do princípio da aparência: quem produz a aparência de uma vontade deve manter e aceitar todas as consequências quanto aos terceiros que nela se fundaram¹²⁰⁴. Por tal razão, o terceiro de boa-fé não poderá se prejudicar em face de simulação relativa, devendo suportar o prejuízo a parte que confiou no comparsa da simulação” tendo em vista que o terceiro confinou na aparência criada pelos simuladores e não é justo que fique prejudicado¹²⁰⁵.

¹¹⁹⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, Vol I, 24ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p 447.

¹²⁰⁰ GUIMARÃES, 1953, p. 74-75.

¹²⁰¹ PEREIRA, op. cit., p 447.

¹²⁰² Esse entendimento é discutido na doutrina, posto que há posição diversa que considera que a simulação, inocente ou maliciosa, implica nulidade do negócio, vez que não traduz a realidade. (In FARIAS, ROSENVALD, 2008, p. 461).

¹²⁰³ GUIMARÃES, op. cit., p. 76.

¹²⁰⁴ Ibidem., 1953, p. 77.

¹²⁰⁵ Cabem os comentários sobre erro substancial escusável e inescusável.

Ao revés, pode-se ter uma simulação maliciosa quando se verifica a intenção de prejudicar a terceiros, ou violar dispositivos legais, sendo expressão da má-fé humana, tendo como consequência a anulação do ato e o desfazimento do acordado. Ou até mesmo pode ocorrer a manutenção do negócio entre as partes, posto que não poderão arguir o defeito ou alegá-lo em litígio de uma contra a outra, posto que não é permitido que o sujeito se beneficie da própria torpeza – um dos efeitos da boa-fé objetiva¹²⁰⁶. Cabe ressaltar que isso não impede que terceiros de boa-fé lesados ou o representante do poder público postulem a anulação do ato simulado, ou seja “se o efeito do ato é prejudicial a terceiros ou à Fazenda Pública, podem aqueles ou o representante desta promover a declaração judicial de ineficácia, seja a simulação absoluta ou relativa, isto é, quer para o fim de obter o desfazimento total do negócio, quer para trazer à tona o ato dissimulado”¹²⁰⁷. Em razão da simulação maliciosa, os simuladores terão a obrigação de indenizar, mas por economia jurídica, a indenização pode se transmutar na permanência do ato¹²⁰⁸.

Os atos simulados devem prevalecer perante o terceiro conforme o intento dos interessados, garantindo-se a segurança nas relações jurídicas e o interesse coletivo¹²⁰⁹. Os atos que devem prevalecer são aqueles onerosos e de boa-fé, enquanto em relação aos gratuitos, deve-se verificar a vontade. A teoria da vontade parte do princípio de que ela é criadora do direito, e por sua causa que a lei intervém e protege essa manifestação humana, externalizada pela declaração, havendo excepcionalmente desacordo da vontade e a declaração (vício de consentimento ou simulação). A vontade que se considera não é meramente a interna e desconhecida, vazia de sentido, mas a que se revela pela voz ou atos do sujeito. Nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção do que ao sentido literal da linguagem. Porém, a vontade, para ser protegida, precisa ter um sentido moral e não prejudicar os interesses dos demais indivíduos, assim como não pode ultrapassar os limites da ordem pública¹²¹⁰.

A vontade quando está em desacordo não pode predominar na realidade. Divergências entre o pensamento e sua manifestação, ideia latente e perceptível que não se reproduziu em sua inteireza, ou não houve manifestação da vontade de forma consciente e livremente por conta de uma ação estranha não podem vigorar em respeito à declaração. Dessa forma, “se a vontade

¹²⁰⁶ BEVILÁQUA, 1929, parágrafo 54.

¹²⁰⁷ SILVEIRA, 1973, p. 93. No mesmo sentido: No entanto, quando há dolo dos sujeitos que participaram do negócio ou do ato jurídico, não podem se beneficiar da própria torpeza, de forma que não podem desfazer o direito de terceiro fundado no ato simulado. Assim, não é possível opor a simulação a seu favor e em face de terceiros que estão de boa-fé, pois os efeitos dos atos simulados só alcançam os que sabem da sua insinceridade. (In GUIMARÃES, 1953, p. 77.)

¹²⁰⁸ GUIMARÃES, op. cit., p. 84.

¹²⁰⁹ Ibidem., p. 79.

¹²¹⁰ Ibidem., p. 80-82.

que se revelou imperfeitamente prevalece à declaração, é claro, por paridade de razão, que, na simulação, onde nem existe vontade de consumir o ato, deverá também ficar valendo o desígnio certo dos interessados”¹²¹¹. Ou seja, não há por que a simulação prevalecer, se o ato viciado quanto à vontade é desfeito, posto que não há nenhuma vontade que o ato praticado se constitua com os efeitos jurídicos decorrentes de sua declaração.

A vontade que não tem o intento de realizar o direito, ou a vontade inveraz, já se expressa com a culpa, ou com a possibilidade de prejudicar o interesse de uma outra pessoa. Fixado o engano ou verificada a simulação, ou os simuladores procuraram o prejuízo alheio, porque deram ao ato essa direção ilícita, e então essa empreitada não irá adiante, porque ninguém pode ser ouvido, invocando sua própria torpeza, ou os interessados não propugnaram por um propósito delituoso, e então ainda continuam culpados pela realização da aparência ou pela constituição de um falso estado de coisas¹²¹². Constituída a aparência pela declaração, o terceiro de boa-fé, que desconhece a realidade, não perderá. O ato simulado pode não encerrar efetivamente nenhum direito, mas a sua aparência, advinda de um ato de vontade do declarante, produz efeitos jurídicos, nos atos onerosos, quando capta a boa-fé do terceiro¹²¹³.

Os institutos jurídicos acima referidos estão previstos em lei e influenciam o plano de validade do negócio jurídico, reverberando nos seus efeitos no mundo fenomênico. A presença deles na relação jurídica pode representar uma nulidade ou anulabilidade. A primeira consiste num vício que viola interesses públicos, sendo possível qualquer sujeito alegar ou até mesmo o magistrado reconhecer de ofício, inadmitindo-se confirmação ou retratação e é imprescritível. Dentre os que foram descritos, a simulação representa uma causa de nulidade, assim como a atuação com o objetivo de fraudar lei imperativa ou o motivo do negócio foi ilícito ou a lei declarar nulo o negócio jurídico. As anulabilidades, por sua vez, caracterizam-se por ser um vício menos grave sobre o consentimento (erro, dolo, fraude contra credores), comprometendo interesses particulares, o que permite a sua confirmação (da substância do negócio jurídico e a vontade de mantê-lo), resguardando-se os direitos de terceiros. Só podem ser reconhecidas por meio de ação anulatória ajuizada pela parte interessada, dentro do prazo prescricional, possuindo a sentença os efeitos desconstitutivos do negócio de forma retroativa. O ato anulável permite a atribuição de efeitos jurídicos ao contratante de boa-fé, ou que desconhecer o vício, até que o prejudicado demande a anulação¹²¹⁴.

¹²¹¹ GUIMARÃES 1953, p. 83.

¹²¹² *Ibidem.*, p. 86.

¹²¹³ *Ibidem.*, p. 87.

¹²¹⁴ FARIAS; ROSENVALD, 2008, p. 448-453.

3.5 BOA-FÉ COMO DIREITO FUNDAMENTAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Atualmente a ideia de sistema aberto prevalece no âmago da doutrina, permitindo-se a coexistência de normas e princípios jurídicos, com o fim de tornar o ordenamento jurídico adaptável às novas realidades que se apresentam e em constante mutação. O sistema aberto é aquele em que se encontram regras e princípios de maneira harmônica, constituindo-se os princípios como um elo entre a realidade e o sistema jurídico. Neste tipo de sistema, o Estado não é a única fonte das normas jurídicas, posto que crenças e costumes são valorizados pela doutrina e pela jurisprudência¹²¹⁵. Em razão dessa abertura e conexão, elementos diversos foram inseridos no sistema jurídico como ideias de justiça, valores sociais e éticos. Tais valores foram inseridos por meio de conceitos, categorias, instituições e princípios, cuja importância dos últimos vai além do direcionamento da interpretação das normas, passando pelo condicionamento de aplicação da norma e promoção da unidade do sistema. Ademais, constituem-se como normas de reconhecimento, inserindo-se no texto constitucional ou dele se extraíndo, dando vazão ao controle da constitucionalidade no aspecto material das demais normas infraconstitucionais e validade das relações jurídicas.

Embora as normas passem pelo procedimento legislativo previsto na constituição, validando-se quanto à autoridade competente, instrumento normativo adequado e conteúdo, ainda assim precisam ser verificadas quanto à regra de reconhecimento, último critério de validade de normas que integram um sistema jurídico. É um critério que existe enquanto aplicado e aceito pelos operadores jurídicos, constituindo um guia de conduta e critério de valorização¹²¹⁶.

O critério de reconhecimento de pertencimento de uma norma ao ordenamento jurídico se obtém da análise dos valores superiores previstos no texto constitucional, identificando-se a ideia material do ordenamento que lhe confere a unidade, superando a antítese entre validade normativa do positivismo e do jusnaturalismo. Tem-se que ultrapassar as meras análises positivista e jusnaturalista, com o fim de dar vazão a princípios de justiça material, critérios de ordem moral no mundo do Direito para suprimir a impossibilidade de o Direito por si só resolver os conflitos sociais¹²¹⁷. Ou seja, é preciso reconhecer os valores superiores de um sistema jurídico, que possuem visivelmente um fundamento ético, que, como corolário lógico, conduz a doutrina da supremacia normativa da constituição. Dentre esses valores superiores, previstos

¹²¹⁵ NEGREIROS, 1998, p. 162.

¹²¹⁶ MENDEZ, 2001, p. 19-20.

¹²¹⁷ DWORKIN, 2002.

no texto constitucional, tem-se a liberdade, a justiça, a igualdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade, com o fim de formar uma “sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias”¹²¹⁸.

Os referidos valores se inserem na ordem jurídica através dos princípios jurídicos expressos ou implícitos, inspirando novas normas, sendo a essência da própria regra ou auxiliando na interpretação das normas jurídicas. “Estabelecem um estado de coisas que deve ser efetivado, sem que se descreva o comportamento devido”¹²¹⁹, possuem papel fundamental no ordenamento em decorrência de sua posição hierárquica superior e importância estruturante, posto que o juízo de idoneidade das regras se dá diante dos princípios que alicerçam a ordem constitucional¹²²⁰. Nos dizeres de Canotilho, são normas normogênicas, pois fundamentam outras normas jurídicas¹²²¹, melhor dizendo, fundamentam a ordem jurídica, constituindo-se como premissas básicas desta, expressando a ideologia adotada pelo constituinte e irradiando seus efeitos por todo o sistema jurídico¹²²².

Os princípios constitucionais, por sua vez, podem estar expressos ou até mesmo pode a constituição atuar como fonte de inspiração de diversos outros princípios, identificando-se os princípios implícitos. Estes corresponderiam a densificação específica de princípios constitucionais positivados, identificados mediante um método de interpretação adequado, sob pena de o intérprete considerar como princípios valores fundados em concepções ideológicas e valorativas subjetivistas, frustrando a “objetividade exigível na atividade de extração dos princípios da ordem constitucional positiva”¹²²³. Por conta da abertura do sistema, princípios universais de direitos humanos e outros previstos em tratados internacionais também se inserem na ordem jurídica nacional, havendo um reflexo na ordem jurídica interna da ordem internacional, adotando-se a teoria monista¹²²⁴ e efetivando o princípio hermético da

¹²¹⁸ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020.

¹²¹⁹ ROSENVALD, 2005, p. 45.

¹²²⁰ Ibidem, p. 44-45.

¹²²¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 166-167.

¹²²² BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 147.

¹²²³ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 197.

¹²²⁴ Segundo a teoria monista de Kelsen, a autoridade jurídica do Estado é suprema desde que esteja sujeito somente ao direito internacional e não ao direito nacional de outro Estado. Considera-se a existência de uma ordem única. Porém, há uma segunda vertente da teoria monista que considera que há o primado do direito interno sobre os tratados internacionais, de forma que o “Estado só admite o direito internacional na medida em que a regra considerada está conforme o direito interno”. Na constituição de cada Estado estaria a categoria e o

correspondência¹²²⁵, ou o ideal jusnaturalista quando da adoção da teoria da ordem jurídica global¹²²⁶.

Dessa forma, se tais princípios são postos no texto constitucional ou derivados de tais princípios positivados, inserem-se no sistema e se tornam normas supremas do ordenamento jurídico¹²²⁷.

Através da análise dos princípios constitucionais, há a fundamentação material e formal aos subprincípios e às demais normas jurídicas integrantes do sistema normativo, correspondendo a um guia coordenativo deste. Ademais, permite-se a interpretação evolutiva do texto constitucional, posto que os princípios, considerados como formas de interpretação dos valores supremos, permitiam o reconhecimento de novos preceitos. Ou seja, permitem alterar a compreensão dos institutos e conceitos jurídicos de uma ordem constitucional num determinado tempo e espaço, sem modificação do texto da constituição.

prestígio dado às normas internacionais escritas ou costumeiras. (In BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1993, p. 97).

¹²²⁵ Dentre os princípios da ordem hermética do Caibalion, há o princípio da correspondência, segundo o qual o que está em cima é como o que está embaixo, e o que está embaixo é como o que está em cima. Habilita-se o ser humano a conhecer o que se vê e o que se desconhece. (In TRÊS INICIADOS, 1978). Este princípio serviu de base para Platão desenvolver a teoria sobre o mundo das ideias, mundo este perfeito que já conteria todos os conceitos e formas que se repetiram no mundo fenomênico. (PLATÃO, 2000)

¹²²⁶ O direito transnacional engloba tanto o direito internacional público quanto o privado, assim como outras regras, que não se encaixam perfeitamente nessas categorias tradicionais. [...] O direito transnacional, portanto, não está focado somente na atuação normativa dos Estados e das organizações internacionais, pois são consideradas igualmente as atividades normativas dos mercados e dos entes privados. [...] Não se trata — por enquanto — de um ramo de direito definido. Uma classificação, uma pormenorização, uma categorização dos seus princípios e das suas normas ainda está em andamento. Ainda não existe um método harmonizado para estudá-lo. Dependendo da teoria jurídica adotada, positivista ou pluralista, a própria existência do direito transnacional pode ser questionada.” (In ANDRADE, Priscila Pereira de. O Direito Transnacional: Circulação de normas e relações jurídicas transnacionais. **Revista de Direito Internacional**. UNICEUB. V. 13, 2016. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/rdi/article/view/4529/pdf_1> Acesso em 29 mai 2020). “Com a crescente globalização e inter-relações jurídicas, sociais e econômicas para além das fronteiras estatais, surgem os denominados UNO’s (“unidentified normative objects”), elaborados por diversos atores privados, mormente não estatais, que reivindicam seu reconhecimento como normas jurídicas. [...] O conjunto desses objetos normativos (ainda) não identificados, de acordo com estudiosos da filosofia e ciência do direito, formaria a “global law”, ou o direito global, nascido com base nas periferias sociais, a partir das zonas de contato com outros sistemas sociais, e não no centro de instituições de Estados-nações ou de instituições internacionais. [...] a possibilidade de existência tem sido alvo de ataques ceticistas, principalmente de adeptos de uma teoria monista do direito, para os quais direito e Estado tendem a ser tomados como sinônimo. [...] faz-se necessário abandonar a ideia de que somente os Estados-Nação seriam autoridades competentes para criar, dizer e executar o direito. E isso só é possível, de fato, a partir de uma quebra de paradigma do estado-centrismo na ciência do direito. (In BARBOSA, Luiza Nogueira; MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. O direito transnacional (“global law”) e a crise de paradigma do estado-centrismo: é possível conceber uma ordem jurídica transnacional? **Revista de Direito Internacional**. UNICEUB. V. 13, 2016. Disponível em: <<https://www.publicacoes.uniceub.br/rdi/article/view/4155/pdf>> Acesso em 29 mai 2020).

¹²²⁷ In verbis: “Art 5, parágrafo 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. (In BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020).

A ordem jurídica internacional ocidental tem se pautado na conservação e proteção da dignidade da pessoa humana, “na redescoberta da noção de solidariedade, que eleva o pensar no outro a paradigma da racionalidade contemporânea”¹²²⁸. Como dignidade da pessoa humana deve-se compreender o plexo de direitos que todo ser humano detém para alcançar o pleno desenvolvimento da personalidade humana, em seus múltiplos aspectos. Trata-se de “uma qualidade tida como inerente a todo e qualquer ser humano como tal”¹²²⁹, sendo desrespeitada a dignidade da pessoa humana por tudo o que puder reduzir a pessoa à condição de objeto. Mas não se refere apenas à proteção de um sujeito em face do não indivíduo, no caso o Estado, posto que também se refere ao dever de as pessoas serem solidárias, protegendo-se mutuamente. “É sob esta lente solidária que o pensamento contemporâneo vê a dignidade humana, como dignidade de cada indivíduo em face também dos demais indivíduos (e não apenas do Estado), como igual dignidade de todas as pessoas, como igual dignidade social (*pari dignità sociale*)”¹²³⁰.

Considerando que o homem é um ser social e que só pode se realizar dentro de uma comunidade, em harmonia com a sociedade, esta não pode prevalecer sobre a pessoa humana. Tem-se a dignidade da pessoa humana como fundante de todo o sistema jurídico, público ou privado, devendo ser respeitado pelos sujeitos de direito no âmbito das relações jurídicas e sociais. Em verdade, as relações sociais devem ser modeladas pela busca do bem comum, haja vista o próprio texto constitucional trazer em seu preâmbulo o dever de o Estado assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, numa sociedade “fundada na harmonia social e comprometida com a solução pacífica das controvérsias”¹²³¹, bem como a lei de introdução às normas do direito brasileiro designar como objetivo da aplicação da lei o atendimento aos fins sociais e às exigências ao bem comum¹²³². O referido bem comum se pauta no desenvolvimento da personalidade de todas as pessoas, correspondendo ao objetivo da solidariedade contemporânea. “O solidarismo atual não se confunde com o coletivismo, nem com o individualismo; situa-se, por assim dizer, a meio caminho de um e de outro”¹²³³, impondo a

¹²²⁸ SCHREIBER, 2016, p. 33.

¹²²⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1998**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p 38-39.

¹²³⁰ SCHREIBER, op. cit., p. 35.

¹²³¹ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020.

¹²³² In verbis: “Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”. (In BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução às normas do direito brasileiro. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1946. Disponível em:<

http://www.Planalto.Gov.Br/Ccivil_03/Leis/L9784.Htm>. Acesso em 29 mai 2020.)

¹²³³ SCHREIBER, op. cit., p. 35.

responsabilidade a cada sujeito sobre o outro, bem como a subordinação dos instrumentos da ordem patrimonial (propriedade, empresa, iniciativa econômica, trabalho).

A ideia de solidariedade advém da análise da cultura do cristianismo em relação à caridade e ao estoicismo desenvolvido na época do período do domínio romano sobre a cultura ocidental. Assim, os sujeitos poderiam auxiliar o próximo em razão de um dever moral, relacionando-se a solidariedade a um conteúdo filantrópico. Não se confundindo com a ideia de fraternidade, que compusera o tripé da Revolução Francesa, posto que este conceito expressa a igualdade em sentido material, assegurando aos franceses a concepção de cidadãos em condição igual de plenos direitos perante o Estado. Solidariedade, por sua vez,

etimologicamente, tem como pano de fundo as palavras latinas *solidum* (totalidade, soma total, segurança) e *solidus* (sólido, maciço, inteiro). Mesmo com o advento da modernidade, permaneceu o sentido primordial de solidariedade como comunhão e cooperação na formação de um todo social. Do ponto de vista emocional, solidariedade significa sentimento de compaixão pelo outro. Considerando a perspectiva moral, a compaixão desdobra-se em dinâmica de vínculo, reciprocidade, diversidade, responsabilidade, mutualidade, comunhão, compromisso, obrigação, cooperação. Juridicamente, entende-se por solidariedade o fato radical que experimentamos quando percebemos em nossa identidade que o todo está na parte e a parte está no todo¹²³⁴.

Somente no século XIX e no século XX surgiram os deveres de assistência e de dívida social, cabendo ao Estado intervir para defender os mais vulneráveis, limitando e redimensionando a atuação privada, bem como os deveres relacionados à função social dos direitos, com vistas a relativizar os direitos individuais subjetivos em face dos valores e interesses sociais pautados na dignidade da pessoa humana. “Rompe-se a lógica patrimonial assentada na premissa da verdade, a partir de uma diferente metodologia que aprecia a pessoa a partir de sua inserção no meio social”¹²³⁵. Como forma de se concretizarem os novos deveres e expressar a solidariedade social com proeminência de defesa e promoção da dignidade da pessoa humana, foi imposta a exigência quanto ao auxílio mútuo entre os cidadãos para conservar a humanidade, “porque a construção de uma sociedade livre, justa e solidária cabe a todos e a cada um de nós”¹²³⁶. Ou seja, o ser humano deixa de ser o único do ordenamento jurídico, para ser ao mesmo tempo plural ao pertencer a uma comunidade humana.

¹²³⁴ SILVA, Marcos Fabrício Lopes da. Fraternidade e solidariedade. **Boletim**. UFMG N° 1889 - Ano 41 15.12.2014. Disponível em: <<https://www.ufmg.br/boletim/bol1889/2.shtml>> Acesso em 28 mai 2020.

¹²³⁵ ROSENVALD, 2005, p. 173.

¹²³⁶ MORAES, Maria Celina Bodin. O princípio da solidariedade. In PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. **Os princípios da constituição de 1998**, Lumen Juris, 2001, p. 178.

A própria Constituição Federal de 1988 estipulou como objetivo fundamental da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, além de estabelecer a fraternidade como meio para erradicar a pobreza e marginalização, reduzir desigualdades sociais e regionais. Isto significa que consagrou os conceitos como vetores para a promoção da justiça distributiva e igualdade substancial, bem como para orientar a atuação dos integrantes dos três Poderes na consecução do bem comum e do estímulo da convivência entre os cidadãos. Ademais, há o objetivo de se estabelecer o equilíbrio entre liberdade do cidadão ao meio social, posto que o sistema apenas “legitima a satisfação de interesses particulares à medida que o seu exercício seja preenchido por uma valoração socialmente útil”¹²³⁷, assim como de se legitimar a atuação da Administração Pública em caso de conformidade com o interesse público e demais princípios setoriais. A solidariedade, assim, orienta a interpretação e a integração de normas constitucionais e infraconstitucionais, com objetivo finalístico da promoção da justiça distributiva. Veste-se, portanto, da roupagem da categoria de princípio jurídico fundamental¹²³⁸ da ordem jurídica nacional,

¹²³⁷ ROSENVALD, 2005, p. 175.

¹²³⁸ Malgrado esteja previsto no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, a solidariedade social, assim como os outros objetos da República “são normas constitucionais de eficácia plena, tendo força vinculativa desde a promulgação da Carta, não dependendo de qualquer norma infraconstitucional para sua aplicação. De fato, não por acaso o princípio da solidariedade restou situado no título dos princípios fundamentais, formando a base axiológica do ordenamento jurídico, com a finalidade de nortear os atos perpetrados pelo Estado desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. [...]Portanto, a solidariedade social corresponde a um princípio estrutural presente em todas as constituições dos Estados Sociais formados a partir das crises resultantes das grandes guerras que pautaram a primeira metade do século XX, marcadas pelo reconhecimento constitucional de direitos sociais, especialmente aqueles relacionados à regulação do trabalho e à seguridade social. Todavia, esse princípio atualmente está presente em todos os modelos de Estado chamados Estados Democráticos de Direito. (In SILVA, Ana Cristina Monteiro de Andrade. Princípio constitucional da solidariedade. **Revista de doutrina do TRF4**. Edição 057. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao057/AnaCristina_Silva.html> Acesso em 29 mai 2020.). Porém, identifica-se na doutrina a classificação da solidariedade como norma objetivo: “Todavia, modernamente, a partir do momento em que o ente estatal deixou de ser Estado-ordenamento, como mero produtor de ordem, segurança e paz, para assumir o papel de Estado-social, como agente da transformação social e como conformador da economia, começam a surgir no direito positivo inúmeros exemplos de normas que não mais se dirigem exclusivamente a regular condutas ou a instrumentar a organização de órgãos e a disciplinar processos viabilizadores da atividade estatal, mas que se destinam a fixar determinados resultados concretos, incluídos nos escopos do 'Welfare state'. Tais normas não se confundem nem com as definidoras de condutas ou comportamentos, nem com as que instrumentam o funcionamento de órgãos ou disciplinam processos de identificação e aplicação de outras disposições normativas, como ocorre com as normas de conduta e as de organização da classificação tradicional, mas que se destinam a fixar objetivos a serem perseguidos, deixando aos destinatários a busca dos estilos de comportamento e formas de organização necessários à persecução dos referidos fins. A esse novo tipo de normas, que passam a exercer no ordenamento jurídico papel semelhante ao das obrigações de resultado (e não o das de meio) na ordem civil, é que a doutrina da segunda metade do século passado dá a denominação de norma-objetivo. [...]No que diz com a aplicação das normas-objetivo no direito pátrio, Comparata diz que elas se destinam a regular "a busca da justiça social e a valorização do trabalho, condição da dignidade humana" (In COMPARATO, Fábio Konder. **O Poder de Controle da Sociedade Anônima**, nº 115, Rio de Janeiro: Edição Forense, 1983, p. 297.) Para o Professor EROS ROBERTO GRAU normas-objetivo são, dentre outras, as inscritas no texto do artigo 3º da Constituição de 1988; as contidas no texto do artigo 170 do mesmo Estatuto Político. (GRAU, Eros Roberto. *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: RT, 1988. P. 173 a 175, p. 145-147)”. (In NORONHA, Carlos

impondo-se a política de solidariedade social, a ser exercida por meio de políticas públicas, orientadoras, segundo esse princípio básico e estruturante da solidariedade social, não só de toda a atividade legislativa, administrativa e judiciária, como também das atividades sociais privadas que a essas políticas devem se submeter, permitindo a imposição desse princípio constitucional, em qualquer caso em que se verifique a sua negação evidenciadas em atos comissivos ou omissivos¹²³⁹.

Dessa forma, as relações jurídicas, para se legitimarem, precisam preencher os requisitos da cooperação (fruto do princípio da solidariedade) temperados com a boa-fé. Esta densifica e especifica o dever (princípio) de solidariedade social, posto que se apresenta como instrumento para conter e modelar a atuação dos indivíduos e do Estado nas relações jurídicas e como porta de entrada do princípio da dignidade da pessoa humana. A boa-fé reformulou o conceito de direito subjetivo, posto que impõe ao sujeito exercer seu direito mediante a observação de deveres perante a sociedade (funcionalização do direito) e do respeito recíproco¹²⁴⁰.

A boa-fé se caracteriza como uma categoria, sendo absorvida pelo legislador que a dividiu nos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e da boa-fé subjetiva, permitindo a conexão entre valores e o sistema codificado, impedindo a ruptura ou a desarmonia deste diante das transformações da sociedade¹²⁴¹. Aduz ressaltar que mesmo não prevista num dado corpo legislativo (de matéria específica), ainda se observa a boa-fé aplicada pelos intérpretes, por ser resultado das necessidades éticas essenciais que se impõem, mesmo que através de fundamentação pautada na equidade, bons costumes ou princípios gerais do direito. Embora a ausência da previsão expressa da boa-fé dificulte a formação de precedentes e proporcione (suposta) insegurança jurídica, ao considerá-la como elo entre o princípio da dignidade da pessoa humana e a solidariedade social, o intérprete é obrigado a observar o disposto no texto da constituição e os valores fundantes da ordem jurídica. Isto significa que pode o intérprete utilizar as vertentes da boa-fé que permitem a adequação de uma norma jurídica, ou ato administrativo ou decisão judicial à constituição, promovendo, assim, unidade e a harmonia no

Silveira. Distinção entre princípio, regra e "norma-objetivo". **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS** - n° 29, 2011).

¹²³⁹MACHADO, Jeanne da Silva. **A solidariedade social na responsabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, p. 116.

¹²⁴⁰ Nelson Rosenvald ainda complementa: "o princípio do respeito recíproco não se encontra apenas nos direitos fundamentais, mas atravessa todo o ordenamento jurídico". (In ROSENVALD, 2005, p. 192).

¹²⁴¹ "A grande preocupação do ordenamento jurídico será a visão de seus fins, para tanto sendo inadequadas as estruturas tradicionais que seriam incapazes de conceder resposta satisfatória à proliferação de normas extralegislativas" (In ROSENVALD, op. cit., p. 190).

sistema jurídico¹²⁴². O intérprete deve observar as normas constitucionais nos casos concretos, mas não pode se olvidar das normas específicas que regem a relação jurídica, sob pena de tornar inútil o próprio microssistema, de se permitir a aplicação do viés ideológico do intérprete¹²⁴³.

No seu viés objetivo, a boa-fé se apresenta como um princípio jurídico, enquanto o viés subjetivo se apresenta como um conceito indeterminado que traduz uma regra. Não mero princípio aplicado à esfera privada, mas a todo o ordenamento jurídico brasileiro, haja vista sua importância alcançar a semelhante hierarquia do texto constitucional. É, pois, princípio constitucional implícito, fundamentando-se na solidariedade, na eticidade e sociabilidade e na dignidade da pessoa humana. Exprime-se da conjugação do conteúdo da proteção da confiança legítima, da lealdade, honestidade e probidade, e irradia efeitos em todo o ordenamento jurídico, modelando e controlando condutas (e seus efeitos), conduzindo interpretação legislativa e integrando lacunas¹²⁴⁴. Ademais, por exigir um padrão de comportamento para viabilizar as relações sociais, trata-se de um vetor direcionado a promover o bem comum, posto que “todas as relações sociais devem ser regulamentadas pelo direito, e realizadas com certo grau de honestidade, probidade e lealdade, inspirando sempre confiança”¹²⁴⁵.

A constitucionalização da boa-fé, no que tange ao aspecto objetivo considerado como princípio, é necessária para promover a coesão sistêmica, o que leva a unificação dos fragmentos esparsos e dispersivos de normas referentes a uma temática (como a relação jurídica tributária, por exemplo) e permite a inserção do valor substancial da ética. Além disso, a sua qualificação como princípio constitucional, capaz de impor deveres de conduta, advém do corolário lógico da conjugação entre a dignidade da pessoa humana, a solidariedade e a igualdade substancial, todas consagradas no âmbito da Constituição Federal de 1988. Ao se prever expressamente a boa-fé como princípio incidente numa relação jurídica, nos termos do artigo 4º, III do Código de Defesa do Consumidor, verifica-se a “virtualidade diretiva da Constituição”¹²⁴⁶. Por ser considerado como um princípio constitucional (implícito), permite que as relações jurídicas (privadas ou públicas) sobre as quais emite seus efeitos sejam interpretadas e analisadas constitucionalmente, “privilegiando as situações existenciais ou

¹²⁴² “Do exposto, infere-se a plena viabilização de harmonização entre Constituição e Código –superando-se o antagonismo tradicional – mediante a formação de um macrossistema, no qual a Lei Fundamental se reserva superioridade axiológica, com irradiação de valores ao código civil, na qualidade de eixo central do sistema privado. As cláusulas gerais se descortinam à promoção integral da dignidade da pessoa humana, espargindo a sua inteligência aos microssistemas que orbitarão em torno do Código Civil. Este, flexível e adaptável, abdica ao desejo da totalidade e assume como denodo a função de reconstrução diuturna do direito privado” (In ROSENVALD, 2005, p. 196).

¹²⁴³ ROSENVALD, op. cit., p. 198.

¹²⁴⁴ MARTINS, 2000, p. 21.

¹²⁴⁵ PRETEL, 2009, p. 53.

¹²⁴⁶ NEGREIROS, 1998, prefácio.

extrapatrimoniais, mediante a colocação da pessoa humana no centro do ordenamento jurídico do outro, possui também um aspecto econômico”¹²⁴⁷. Ou seja, além do conteúdo ético a ser observado pelas relações jurídicas, ainda atua como fundamento da interpretação da ordem econômica, afinal impõe-se a garantia de existência digna, conforme os ditames da justiça social; garantindo-se, portanto, o respeito à dignidade da pessoa humana mediante a dignidade social do cidadão.

Assim, considerando a boa-fé objetiva como princípio constitucional implícito, condensador de tantos outros, bem como de valores e de regras, conclui-se que sua aplicabilidade se dá tanto no Direito Privado como no Direito Público de forma imediata, influenciando-se pela constitucionalização de todo o sistema jurídico (interpretação conforme a teleologia do texto constitucional). Ou seja,

Em um primeiro estágio – identificado pelo método da interpretação conforme a Constituição e do princípio da unidade da Constituição – não se duvida mais que por intermédio dos direitos fundamentais haverá uma conexão axiológica entre a Lei Fundamental e a legislação infraconstitucional, conformando a normas (civilísticas) aos princípios constitucionais e provocando a por todos proclamada ‘reconstrução do direito (privado)’. A força normativa dos princípios estruturou um sistema jurídico que impõe ao hermeneuta do direito (privado) um esforço no sentido de abandonar a sua postura hermética, a fim de alcançar a teleologia constitucional.

Além disso, funciona como postulado ético inspirador da ordem jurídica, com conteúdo normogênico, bem como baliza de interpretação das normas jurídicas como dantes mencionado nos tópicos anteriores. Considerada como princípio constitucional, participa do controle de constitucionalidade de um sistema jurídico quanto às leis infraconstitucionais, além de limitar as emendas ao texto constitucional, haja vista merecer ser tratada como conteúdo de um direito fundamental pautado na concretização da dignidade social – afinal, é a solidariedade que permite a mediação entre a boa-fé objetiva e a dignidade da pessoa humana¹²⁴⁸, permitindo-se que o sujeito seja respeitado e posto em condições idôneas a exercer suas próprias aptidões pessoais e seus deveres perante os demais. Ressalta-se o fato de que, malgrado a ausência de positivação na Constituição Federal de 1988, é princípio constitucional derivado da confluência entre a dignidade da pessoa humana e a solidariedade, o que caracteriza a boa-fé como princípio implícito¹²⁴⁹. Ademais, como princípio, constitui-se como fundamento para diversos direitos

¹²⁴⁷ SLAWINSKI, 2002, p.105.

¹²⁴⁸ MARTINS-COSTA, Judith. Mercado e solidariedade social: entre cosmos e taxis: a boa-fé nas relações de consumo. In MARTINS-COSTA, Judith. **Reconstrução do direito privado**: reflexos dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais no direito privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 633.

¹²⁴⁹ “O direito não é só o conteúdo imediato das disposições expressas; mas também o conteúdo virtual de normas não expressas, porém ínsitas no sistema. [...] [os princípios implícitos] existem porque existe a norma ou

fundamentais expressos no texto constitucional¹²⁵⁰, mas também é um verdadeiro direito fundamental. Isto porque é reconhecida a boa-fé objetiva como uma norma que tem como “finalidade precípua a tutela da liberdade e da igualdade com a limitação do poder e com o resguardo e promoção da dignidade humana”, estipulando e regulando posições jurídicas titularizadas individual ou coletivamente¹²⁵¹. Por conta desta confluência, deve ser tratada como princípio para que possa ser alvo da ponderação em caso de conflito com outros direitos, bem como ser utilizada para justificar a exigência razoável de uma conduta por parte do Estado ou do indivíduo¹²⁵².

Como direito fundamental, a boa-fé necessita de um núcleo de proteção definido pelos diferentes pressupostos fáticos e jurídicos que contempla, e pela proteção. Seu âmbito de proteção se caracteriza pela parcela da realidade descrita pelo legislador constitucional, ou seja, o seu objeto de proteção e contra qual tipo de agressão ou restrição se outorga essa proteção.

A definição do âmbito de proteção de certo direito fundamental, via de regra, ocorre mediante a interpretação sistemática ou até mesmo em confronto com a eventual restrição a tal direito. Por isso, deve-se identificar o bem jurídico protegido e a amplitude desta proteção, as possíveis restrições expressas no texto constitucional¹²⁵³, como a utilização da expressão “função social” por exemplo, e as reservas legais restritivas (autorizadas pelo próprio constituinte). Os textos infraconstitucionais também se destinam, além de limitar¹²⁵⁴, a completar, densificar e concretizar um direito fundamental, sendo a inexistência da lei uma lesão a garantia institucional objetiva, mas também ao direito subjetivo constitucionalmente

o conceito do qual se deriva não podendo ser inventado pelo intérprete ou operador do direito. [...] Destaca-se, portanto, que os princípios implícitos têm a mesma importância e equivalência dos princípios explícitos não só porque o conceito de princípio não se limitou a existência apenas de princípios expressos, mas porque não existem no ordenamento jurídico ao bel prazer do jurista e derivam do próprio ordenamento que, no caso do escopo do trabalho, deriva da Constituição” (In FRANCO, João Roberto Ferreira. **Princípio constitucional implícito da preservação da empresa**. Projeto de pesquisa de dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da PUC. São Paulo: 2016. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/arquivos/2016/11/art20161107-02.pdf>> Acesso em 29 mai 2020.)

¹²⁵⁰ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalTvJustica/portalTvJusticaNoticia/anexo/Joao_Trindade__Teoria_Geral_dos_direitos_fundamentais.pdf> Acesso em 29 mai 2020.

¹²⁵¹ PES, João Hélio Ferreira. O direito fundamental implícito de acesso às novas tecnologias da informação e comunicação. **Anais do 3º Congresso Internacional de Direito e Contemporaneidade: mídias e direitos da sociedade em rede**. UFSM - Universidade Federal de Santa Maria, 2015. Disponível em: <<http://coral.ufsm.br/congressodireito/anais/2015/6-11.pdf>> Acesso em 29 mai 2020.

¹²⁵² MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4ª ed. rev e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 85.

¹²⁵³ “Outras vezes, o próprio texto constitucional impõe diretamente, na definição da garantia, ou em disposição autônoma, um limite expresso ao exercício do direito individual assegurado.” (In MENDES, 2012, p.40).

¹²⁵⁴ Ressalta-se o fato de que a utilização de conceitos indeterminados e fórmulas vagas pode configurar ameaça aos direitos fundamentais quando há autorização legislativa para intervenção e formulação, refletindo numa maior ou menor efetividade daqueles (In MENDES, 2012, p. 44).

tutelado¹²⁵⁵¹²⁵⁶. As restrições sobre um direito fundamental não devem dar vazão a identificar o referido direito como categoria de direito absoluto; deve-se compreender que o direito fundamental possui um determinado conteúdo, limitado pelas restrições, posto que os direitos dos indivíduos devem se pautar na integração dele com a comunidade¹²⁵⁷.

Cabe ressaltar que as restrições aos direitos fundamentais são limitadas pela proteção do núcleo essencial, proporcionalidade das restrições, pela generalidade (proibindo-se restrições casuísticas) e pelos melindres dos conflitos com outros direitos e concorrência entre estes. O núcleo essencial é proveniente dos reflexos da doutrina das garantias institucionais¹²⁵⁸, impondo-se ao legislador o respeito à essência dos direitos garantidos constitucionalmente e o estabelecimento de restrições mediante a observação da proporcionalidade (para que as restrições não sejam arbitrárias ou desarrazoadas e não se viole o núcleo essencial dos direitos fundamentais) e do caráter pluridimensional (visualizando-se os aspectos objetivo e subjetivo). Na Constituição Federal de 1988, tem-se o limite ao legislador constitucional e infraconstitucional quanto ao conteúdo dos direitos e garantias individuais. No caso da proporcionalidade, combate-se a restrição em excesso como também a proteção insuficiente –

¹²⁵⁵ MENDES, 2012, p. 33-37. Complementa o autor: “Eventual supressão pode lesar tais garantias, afrontando o instituto enquanto direito constitucional objetivo e as posições juridicamente tuteladas, se suprimir as normas concretizadoras de determinado instituto. Correlato a esse dever de preservar imposto ao legislador pode-se identificar também um dever de legislar, isto é, o dever de conferir conteúdo e efetividade aos direitos constitucionais com âmbito de proteção estritamente normativo”. A lei evita que haja multiplicação de conflitos entre direitos diversos, garantindo maior segurança jurídica, posto que impede o estabelecimento de restrições arbitrárias ou aleatórias. O legislador não se limita à constatação de restrições que já vigem, mas também a constituição permite que estabeleça limitações autênticas aos direitos fundamentais, encontrando-se aí as restrições constitucionais indiretas legais simples, quando não se tem qualquer exigência quanto ao conteúdo da lei, ou legais qualificadas, em razão de exigência de um objetivo ou atendimento de requisito definido constitucionalmente. No que pertine aos direitos constitucionais sem reserva legal expressa, o legislador infraconstitucional não pode ir além dos limites definidos no próprio âmbito de proteção, ou seja, apenas a colisão entre direitos de terceiros e outros valores jurídicos com hierarquia constitucional podem estabelecer restrições a tais direitos ou legitimar o legislador a estabelecer tais restrições. Há o risco, no entanto, de que a ação limitadora- legislativa, judicial ou administrativa – possa ser alvo de abusos, razão pela qual a limitação deve se assentar também em norma constitucional. (In MENDES, op. cit., p 39 - 55).

¹²⁵⁶ O direito fundamental como direito subjetivo determinado é defendido pelos adeptos da teoria subjetiva (considera-se o direito fundamental como um direito do sujeito), enquanto aqueles que o identificam como garantia institucional subjetiva adotam a teoria objetiva (o direito deve ser protegido de forma objetiva, independentemente da consideração do indivíduo).

¹²⁵⁷ “Se direito individual e restrição são duas categorias que se deixam distinguir lógica e juridicamente, então existe, a princípio, um direito não limitado, que com a imposição de restrições, converte-se em um direito limitado. Essa teoria, chamada de teoria externa, admite que entre a ideia de direito individual e a ideia de restrição inexistente uma relação necessária. Essa relação seria estabelecida pela necessidade de compatibilização entre os direitos individuais e os bens coletivos. A essa concepção contrapõe-se a chamada teoria interna, para a qual não existem os conceitos de direito individual e de restrição como categorias autônomas, mas sim a ideia de direito individual com determinado conteúdo. A ideia de restrição é substituída pela de limite. [...] corrente que advogue uma concepção individualista da sociedade (e do Estado) tenderá antes para a teoria externa. Ao contrário, aquele que vislumbra uma necessária integração do indivíduo na comunidade perfilará a adoção da teoria interna.” (In MENDES, op. cit., 40-41).

¹²⁵⁸ Surgiu em combate ao poder ilimitado do legislador no âmbito dos direitos fundamentais, com supedâneo na supremacia da lei, do postulado da reserva legal e do princípio da legalidade (In MENDES, op. cit., p. 57).

o que é diferente da ausência de previsão legislativa para garantir o exercício do direito (neste caso, o Estado viola o dever de atuação decorrente do dever de legislar ou outro dever de proteção). Ademais, a proporcionalidade tem se tornado referencial de legitimidade dos atos que afetem os direitos fundamentais perpetrados pela Administração Pública ou Poder Judiciário¹²⁵⁹.

Quanto às restrições casuísticas, as leis não podem instituir limitações discriminatórias ou casuísticas. As leis devem atender aos requisitos da generalidade e da abstração, “evitando, assim, a violação do princípio da igualdade material quanto a possibilidade de que, por meio de leis individuais e concretas, o legislador acabe por editar autênticos atos administrativos”¹²⁶⁰, revestidos com características de lei¹²⁶¹. Leis individuais e concretas não descrevem os pressupostos das limitações ao direito fundamental em questão, de forma expressa, previsível e calculável, o que viola a própria confiança dos cidadãos perante o Estado e não garante alternativas de ação e racionalidade de atuação. As referidas leis impõem restrições aos direitos e liberdades e garantias de uma pessoa ou de um grupo determinado ou determinável. Tem-se, pois a violação da igualdade, da confiança e da segurança jurídica¹²⁶².

No aspecto dos conflitos e sua resolução, os direitos fundamentais podem colidir entre si, afetando um o âmbito de proteção do outro¹²⁶³. A colisão pode se dar também entre direitos fundamentais e outros princípios ou valores que se referem à proteção dos interesses da comunidade. Para a solução de tais conflitos, há a possibilidade de se considerar uma hierarquia entre os direitos fundamentais¹²⁶⁴. Já se propôs-se que “valores relativos às pessoas têm precedência sobre valores de índole material”¹²⁶⁵, observando-se os que não são submetidos a restrição legal expressa em relação a outros, e os que estão submetidos a reserva legal simples e a reserva legal qualificada¹²⁶⁶ - mas tal diferenciação levaria ao desvalor de determinados direitos, diminuindo a importância de sua proteção e promoção. Também se apresentou a possibilidade de o conflito entre os direitos fundamentais permitir a “intervenção na esfera do direito não submetido expressamente a uma limitação, eliminando-se a possibilidade de conflito

¹²⁵⁹ MENDES, 2012, p. 64-82.

¹²⁶⁰ *Ibidem.*, p. 82.

¹²⁶¹ Neste caso, discute-se a violação da separação dos poderes e o abuso do poder legislativo.

¹²⁶² MENDES, *op. cit.*, p. 83.

¹²⁶³ Há neste caso a possibilidade de colisão entre direitos fundamentais idênticos ou entre um liberal e um de proteção, entre o caráter positivo e o negativo do mesmo direito, entre o aspecto jurídico e o aspecto fático do direito considerado. (In MENDES, *op. cit.*, p. 86).

¹²⁶⁴ Permitida apenas em casos especialíssimos, como é o caso de se considerar a dignidade da pessoa humana como um princípio fundamental da ordem constitucional que baliza todas as demais posições constitucionais. (In MENDES, *op. cit.*, p. 87).

¹²⁶⁵ MENDES, *op. cit.*, p. 87.

¹²⁶⁶ *Ibidem.*, p. 87.

com recursos à concordância prática”¹²⁶⁷, de forma que a “interpretação sistemática atuaria de forma corretiva, permitindo tanto a justificação de novas restrições quanto a delimitação do âmbito de proteção de determinado direito”¹²⁶⁸ – mas não há clareza quanto a possibilidade de tais restrições serem realizadas pela Administração ou pelo Judiciário em face de todos os direitos fundamentais (com ou sem restrição legal) e quanto ao caráter permanente ou excepcional. A concordância prática, no entanto, serviria para que, através de um juízo de ponderação indispensável entre os valores colidentes, o intérprete julgador pudesse contemplar as circunstâncias peculiares de cada caso, considerando a unidade da constituição e a defesa da ordem global de valores¹²⁶⁹. O juízo de ponderação, por sua vez, caracteriza-se por se identificar primeiramente a intervenção no direito fundamental (necessidade), em seguida verifica-se a importância dos fundamentos da intervenção (adequação) e, por fim, realiza-se a ponderação em sentido estrito, ou seja, verifica-se a proporcionalidade da intervenção sobre o direito para garantir a proteção do outro¹²⁷⁰. Neste referido juízo, cabe ressaltar, deve-se dar relevo aos valores vinculados ao princípio da dignidade da pessoa humana, como é o caso da inviolabilidade da pessoa humana, respeito à sua integridade física e moral, inviolabilidade do direito de imagem e da intimidade.

Por fim, no caso da concorrência entre direitos fundamentais, há uma situação ou conduta que pode ser subsumida no âmbito de proteção de diversos direitos fundamentais, resultando na indagação quanto às restrições que seriam aplicáveis ao sujeito no caso concreto. Prevalece o entendimento pela consideração da especialidade do direito fundamental a ser aplicado à situação, de forma que tanto o julgador como o legislador devem observar as disposições do direito fundamental suscetível de restrição menos incisiva. Mas se houver a proteção da situação jurídica do sujeito através de direitos fundamentais individuais diversos, sem qualquer relação de especialidade, há que se realizar a proteção com base nas duas garantias, devendo uma possível restrição se pautar no direito que outorga proteção mais abrangente, como ocorre com a garantia geral do devido processo legal e uma outra garantia especial processual¹²⁷¹.

¹²⁶⁷ IMENDES, 2012, p. 88.

¹²⁶⁸ Ibidem., p. 89.

¹²⁶⁹ Ibidem., p. 89-90. “A análise de decisões da corte suprema alemã demonstra a complexidade e a relevância do processo de ponderação na prática da Corte Constitucional. Uma tentativa de sistematização da jurisprudência mostra que ela se orienta pelo estabelecimento de uma ponderação de bens tendo em vista o caso concreto, isto é, de uma ponderação que leve em conta todas as circunstâncias do caso em apreço. (In MENDES, op. cit., p. 100).

¹²⁷⁰ ALEXY, Robert. **Kollision und Abwägung als Grundproblem der Grundrechtsdogmatik**, palestra proferida na Fundação Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, 10/12/1998. Apud MENDES, op. cit., p. 100).

¹²⁷¹ MENDES, op. cit., p. 112-113.

Essa questão da concorrência entre os direitos fundamentais ocorre pelo fato de que se constituem como elementos fundantes da ordem jurídica objetiva, ou seja, das normas jurídicas e das futuras constituições de um Estado (afinal a preservação do conteúdo dos direitos fundamentais deve ser observada pelos constituintes derivados e originários). “Os direitos fundamentais contêm elementos essenciais não só do sistema democrático (igualdade, liberdade de opinião, liberdade de reunião, igualdade de oportunidade), mas também do próprio Estado de Direito (vinculação dos Poderes Públicos aos direitos fundamentais)”¹²⁷². Assim, se são considerados elementos objetivos da ordem jurídica, figurando-se como princípios, cabe ao Estado não apenas se abster de intervir no âmbito de proteção desses direitos, mas também proteger esses direitos contra interferência e violação por atos de terceiros. Em outras palavras, o Estado não é apenas adversário, mas também guardião dos direitos fundamentais, o que “relativiza sobremaneira a separação entre a ordem constitucional e a ordem legal, permitindo que se reconheça uma irradiação dos efeitos desses direitos sobre toda a ordem jurídica”¹²⁷³.

A boa-fé objetiva deve ser reconhecida como direito fundamental, haja vista que não só tutela a liberdade dos sujeitos, mas também a modula, protege a igualdade substancial na relação jurídica e limita o poder estatal com o intuito de promover a dignidade da pessoa humana no meio social. Possui um núcleo essencial a ser protegido consubstanciado na conduta honesta, leal, proteção da confiança legítima e proibição do comportamento não colaborativo. Ademais, concede direitos aos sujeitos nas relações jurídicas (entre cidadãos e entre o cidadão e o Estado), com vistas a promover o respeito à dignidade da pessoa humana na interação e à convivência social por meio da solidariedade.

A proteção do referido princípio no texto infraconstitucional ainda é escassa, tendo em vista a insuficiência de descrição normativa para abarcar institutos jurídicos diversos em diplomas normativos de matérias distintas. Também se verifica a insuficiência na proteção do direito pela ineficácia e inadequação da medida adotada pelo Estado para proteger tal direito. Isso corrobora para identificar a lesão ao dever de legislar do Estado sobre a boa-fé objetiva (e a subjetiva) e a prever expressamente e sistematicamente nos diplomas específicos, como ocorre nas normas do Direito Tributário.

A boa-fé, como categoria, apresenta-se também como uma limitação legislativa qualificada não casuística para restringir direitos previstos na constituição, de forma que, tanto

¹²⁷² MENDES, 2012, p. 121.

¹²⁷³ “Ainda que não se reconheça, em todos os casos, uma pretensão subjetiva contra o Estado, tem-se, inequivocamente, a identificação de um dever deste de tomar todas as providências necessárias para a realização da concretização dos direitos fundamentais” (In MENDES, op. cit., p. 122).

no seu aspecto objetivo como subjetivo (com os respectivos regimes jurídicos específicos), visa impedir que haja o exercício de outros direitos sem quaisquer limites, desrespeitando a esfera de direitos de outro indivíduo, bem como que outros direitos previstos na constituição sejam observados (sendo tais direitos fundamento da limitação imposta pela boa-fé). Assim se observa quanto a exigência da boa-fé subjetiva (como regra) para fins de qualificação da usucapião e aquisição de propriedade, na conservação dos efeitos do ato administrativo inválido, bem como na imposição de sanções ao sujeito que esteja litigando de má-fé. Quanto ao seu viés objetivo, tem-se a aplicação no âmbito do contrato e limitação da autonomia, proteção ao consumidor, exercício da função social da propriedade (atuação de boa-fé e respeito ao objetivo da solidariedade social), no âmbito do processo administrativo e civil como deveres das partes e do julgador.

Quanto ao tema da colisão com outros direitos fundamentais, a boa-fé se vislumbra na perspectiva de um direito liberal como de um direito da comunidade. Isto porque ao mesmo tempo que garante a defesa de um direito do indivíduo numa relação jurídica, compreende um interesse da sociedade quanto ao comportamento honesto, leal, colaborativo de todos os integrantes e do Estado (para garantir a confiança e a segurança jurídica). Ademais, por se vincular à solidariedade e à dignidade da pessoa humana, posiciona-se no conflito em sentido amplo, possuindo relevo, identificando-se a colisão entre os direitos individuais em face dos interesses coletivos que promovam aqueles valores.

Considerando que deve ser averiguada em cada caso concreto diante das circunstâncias peculiares, a boa-fé objetiva deve ser conjugada com outros princípios, realizando-se a interpretação sistemática e conforme à constituição para verificar a melhor opção/solução ao caso diante de conflitos de princípios ou interesses.

No caso de colisão com outros direitos, deve ser considerada como um direito de proteção ampla, fortalecido pelos demais específicos, haja vista que seus efeitos recaem em todo o ordenamento jurídico, independente do ramo (público ou privado). Ou seja, tanto o julgador, quanto o legislador e o agente público devem observar a categoria da boa-fé, verificando a incidência do seu aspecto objetivo como princípio e restringi-la o menos possível diante de provável colisão com outros direitos fundamentais que protegem situações específicas. Isto porque se refere à proteção de direitos específicos. No entanto, pode ser a boa-fé objetiva alegada por ambas as partes para protegerem sua situação jurídica e vinculá-la a outro direito fundamental específico. Neste caso, deve-se buscar a solução que outorga a proteção mais abrangente, com vistas a favorecer a solidariedade e a colaboração entre as partes.

Os direitos fundamentais devem ser observados tanto na relação jurídica entre o cidadão e o Estado, assim como entre os cidadãos¹²⁷⁴. Isso significa que os direitos fundamentais vinculam a observância e respeito a todos os Poderes e seus agentes públicos e possui eficácia transversal. No caso do Poder Legislativo, exige-se que o âmbito de proteção de um direito fundamental seja regulamentado para seu exercício ou sofra restrição mediante lei se houver previsão no texto constitucional autorizativo, observando a proteção do núcleo essencial e a proporcionalidade das restrições para garantir a sua efetividade. Por isso, o legislador deve atuar no sentido de concretizar o direito fundamental nas relações privadas, inserindo o referido direito dentro do fundamento da lei, abarcando entidades ou pessoas que não estejam submetidas ao regime dos direitos fundamentais diretamente. Em relação ao Poder Executivo, os direitos fundamentais vinculam os órgãos do Executivo no exercício de qualquer função ou atividade pública, contemplando-se tanto a Administração direta como a Administração indireta e as pessoas jurídicas de direito privado que exercem atividades públicas. O Poder Judiciário, por sua vez, deve observar os direitos fundamentais tanto na sua atividade judicante, assim como promover a eficácia de tais direitos em todas as relações jurídicas levadas a sua apreciação, sob pena de ilegitimidade de suas decisões¹²⁷⁵.

Quanto à boa-fé, deve-se instituir normas que possam garantir a observância e o respeito de seus ditames objetivos e subjetivos pelas partes nas relações jurídicas entre administrado e Administração Pública e entre cidadãos. Ou seja, normas que permitam a realização das funções da boa-fé, mesmo que não prevista expressamente no ordenamento jurídico da matéria específica, como é o caso da norma geral tributária. Ademais, a boa-fé deve ser observada pelos agentes públicos no exercício de suas atividades, sob pena de ferirem a moralidade, a probidade, a impessoalidade e a transparência, bem como a violação da confiança legítima e a lealdade perante os administrados nas relações jurídicas com eles perpetradas. Por fim, o Poder Judiciário deve promover a boa-fé nas relações jurídicas, mediante a utilização de seu conteúdo e referência nas decisões judiciais, bem como promover o respeito da boa-fé no âmbito processual entre as partes. Esses deveres de promoção e respeito pelos órgãos e Poderes do Estado a boa-fé advêm do próprio reconhecimento de que esta se configura como fundamento da ordem jurídica, está presente como categoria e irradia seus efeitos através da designação dos

¹²⁷⁴ “Um entendimento segundo o qual os direitos fundamentais atuam de forma unilateral na relação entre o cidadão e o Estado acabaria por legitimar a ideia de que haveria para o cidadão sempre um espaço livre de qualquer ingerência estatal.” (In MENDES, 2012, p. 123).

¹²⁷⁵ “A decisão pode lesar direitos fundamentais, tanto no caso de inobservância completa de determinada regra do direito fundamental, quanto na hipótese de a decisão assentar-se em considerações insustentáveis e arbitrárias do prisma objetivo ou em construção que ultrapassa os limites constitucionais do direito jurisprudencial”. (In MENDES, op. cit., p. 120).

institutos jurídicos da boa-fé objetiva e da boa-fé subjetiva. Ademais, a própria categoria se fundamenta juridicamente pelo valor fundamento da dignidade da pessoa humana e possui sua autonomia quanto à imposição de deveres e de direito nas relações jurídicas, cabendo ao legislador designar o regime jurídico da boa-fé subjetiva e da boa-fé objetiva.

Malgrado o reconhecimento de sua autonomia, alguns direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988 abarcam a proteção da boa-fé na relação jurídica, como é o caso do respeito ao direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada e segurança jurídica¹²⁷⁶. Isto porque um dos corolários da boa-fé é a proteção da confiança legítima, justificada também pela segurança jurídica, que deve ser resguardada no âmbito da relação jurídica, com supedâneo inclusive para justificar eficácia de atos inválidos e até mesmo indenização a favor de prejudicados. Embora logicamente se tenha a ideia de que não se admite a retroatividade das leis, nota-se a possibilidade de, em caso de lei posterior mais benéfica que a anterior, produção de efeitos a fatos anteriores a sua vigência – desde que prevista tal possibilidade de forma expressa¹²⁷⁷.

O direito fundamental de acesso à justiça e a exigência de respeito ao devido processo legal permitem a identificação da incidência da boa-fé na relação processual, diante da exigência de lealdade, comportamento colaborativo e repúdio à litigância de má-fé e a decisão não fundamentada¹²⁷⁸. Afinal, é mediante a utilização do processo que o Estado se legitima para interferir na propriedade e liberdade do sujeito. Imperioso ressaltar que, não apenas no processo judicial, mas também no processo administrativo a boa-fé deve ser observada, tanto é que não se pode impedir o cidadão de peticionar perante a Administração Pública mediante o estabelecimento de requisito de admissibilidade pecuniário. Além disso, o acesso à justiça também se materializa na duração razoável do processo, tocando a boa-fé no sentido de que tanto as partes como o julgador devem agir de forma colaborativa, não apresentando as partes manifestações processuais procrastinatórias e não violando o julgador o seu dever de eficiência (direcionado à Administração Pública). Por fim, o acesso ao Poder Judiciário deve ser garantido

¹²⁷⁶ Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (Redação dada pela Lei nº 3.238, de 1957) § 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou. (Incluído pela Lei nº 3.238, de 1957)

§ 2º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por êle, possa exercer, como aqueles cujo comêço do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem. (Incluído pela Lei nº 3.238, de 1957) § 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso (In BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução às normas do direito brasileiro. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1946. Disponível em: <http://www.Planalto.Gov.Br/Ccivil_03/Leis/L9784.Htm>. Acesso em 29 mai 2020).

¹²⁷⁷ A referida matéria se relaciona com os efeitos da lei no tempo.

¹²⁷⁸ As partes de um processo incluem não só os litigantes, mas também o julgador, representando este o Estado com o dever de promover a pacificação social e a estabilização da ordem jurídica.

aos sujeitos para que atos contra a moralidade da Administração Pública sejam alvo de ação popular ou ação civil pública, enquanto os atos arbitrários e ilegais sejam combatidos pelo mandado de segurança.

O reconhecimento como princípio constitucional implícito da boa-fé objetiva a impõe como parâmetro também para o controle de constitucionalidade difuso, concreto ou incidental e para o controle concentrado¹²⁷⁹, embora a existência de outras fórmulas para garantir a observância dos direitos dos cidadãos¹²⁸⁰. O controle de constitucionalidade advém de se estabelecer a constituição como referencial de todo o ordenamento jurídico, sendo que uma norma infraconstitucional contrária aos seus preceitos seria declarada inconstitucional, repercutindo a nulidade dos seus efeitos e a sua inexistência no sistema¹²⁸¹. O controle pode ser preventivo, quando realizado pelas comissões do Congresso Nacional, ou mediante apresentação de veto por parte do Presidente da República, ou pode ser repressivo, quando realizado pelo Poder Judiciário em face de lei já promulgada¹²⁸². No caso de leis promulgadas na vigência da constituição anterior, tem-se o juízo de recepção do texto normativo em face da constituição atual.

Em relação aos requisitos para se levar à apreciação pela Corte Suprema a inconstitucionalidade de um ato normativo, além daqueles que se referem a admissibilidade por conta do critério subjetivo, de preparo e custas, há os critérios formal e material para verificação

¹²⁷⁹ “No controle difuso, concreto ou incidental, tem-se a verificação de uma questão concreta de inconstitucionalidade, de dúvida quanto à inconstitucionalidade de ato normativo a ser aplicado num caso submetido à apreciação do Poder Judiciário. [...] O chamado controle abstrato (concentrado), não está vinculado a uma situação subjetiva ou qualquer outro evento do cotidiano”. Em ambas as situações é possível haver o efeito erga omnes, embora seja mais comum o efeito inter partes no controle concreto. (In MENDES, 2012, p. 724).

¹²⁸⁰ “Entre nós, a instituição das garantias constitucionais do habeas corpus e do mandado de segurança individual e coletivo ampliou, significativamente, a via de defesa ou de exceção contra ato ou omissão inconstitucionais, admitindo-se, inclusive, a utilização desses remédios em caráter preventivo. Reconheceu-se, igualmente, a legitimidade da ação declaratória ordinária como instrumento processual hábil para obter a pronúncia de inconstitucionalidade de lei ou ato desconforme com a ordem constitucional. A ação popular passa a constituir, também, forma judicial idônea para provocar o controle jurisdicional da constitucionalidade.” (In MENDES, op. cit, p. 722).

¹²⁸¹ Outros requisitos são exigidos: (i) a existência de uma Constituição formal (quanto ao conteúdo) e rígida (quanto à estabilidade), dotada de supremacia, somente sendo modificada por procedimento que ela mesmo determine, conforme àqueles codificados no art.60 da CF/88, suso mencionado; (ii) a atribuição de competência a um órgão dotado de legitimidade para exercer o controle, fazendo essa análise de compatibilidade, que em regra e em âmbito federal, será o STF; (iii) a existência de uma sanção por descumprimento da Constituição que seria a declaração de nulidade da lei ou ato normativo contrário a mesma, com efeitos, em regra, “ex tunc” (In FREIRE, Raquel de Bastos Rezende Ribeiro. Aspectos gerais sobre controle de constitucionalidade. In **Âmbito Jurídico**. Disponível em: < <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/aspectos-gerais-sobre-controle-de-constitucionalidade/> > Acesso em 29 mai 2020).

¹²⁸² Em caso de inexistência de lei, há a possibilidade de manejar a Ação de Inconstitucionalidade por Omissão, cujo objetivo é suprir uma omissão dos poderes constituídos (tanto no âmbito do Poder Legislativo como no âmbito do Poder Executivo) que deixaram de elaborar normas para regulamentar a possibilidade de exercício de determinado direito previsto na Constituição Federal.

da pertinência da norma em face do texto constitucional. As normas devem ser instituídas por autoridade competente, instrumento adequado e processo legislativo pertinente ao instrumento legislativo adotado. Quanto ao aspecto contencioso, a norma deve estar de acordo com o texto constitucional, sob pena de violar a Estrutura do Estado, a organização dos Poderes e os direitos fundamentais (consequentemente, os princípios constitucionais). Cabe ressaltar que tanto o conteúdo expresso do texto constitucional, como os princípios e direitos implícitos podem ser parâmetro para o controle, haja vista a existência do bloco de constitucionalidade.

A ideia do bloco de constitucionalidade surgiu na França diante da associação da Constituição do país à Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, assim como ao Preâmbulo da Constituição de 1946 e os Princípios Fundamentais reconhecidos pelas leis da República, expandindo-se direitos, liberdades públicas e direitos fundamentais dos cidadãos franceses¹²⁸³. No Brasil, a teoria sobre o bloco de constitucionalidade tem sido adotada pelo Supremo Tribunal Federal para fins de controle de constitucionalidade de instrumentos legais infraconstitucionais.

Para a referida Corte Suprema, o bloco de constitucionalidade no Brasil é formado não só pelas normas previstas expressamente no texto constitucional originariamente¹²⁸⁴, mas também pelas emendas constitucionais provenientes do trabalho do constituinte derivado¹²⁸⁵, princípios implícitos¹²⁸⁶, dos tratados e convenções internacionais que versam sobre direitos

¹²⁸³ MARIANO JÚNIOR, Alberto Ribeiro. Bloco de constitucionalidade: Consequências do seu reconhecimento no sistema constitucional brasileiro. **Âmbito jurídico**. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/bloco-de-constitucionalidade-consequencias-do-seu-reconhecimento-no-sistema-constitucional-brasileiro/>>. Acesso em 30 mai 2020.

¹²⁸⁴ A Constituição Federal de 1988 trouxe um texto “analítico, detalhista, apesar de ter normas de eficácia limitada, no sentido de ratificar certos direitos e garantias a todos os brasileiros e a aqueles nele presentes”. O texto fora assim posto com vistas a garantir a proteção dos direitos que foram violados no período do regime militar. (In MARIANO JÚNIOR, 2020)

¹²⁸⁵ “O segundo período da evolução do Bloco de Constitucionalidade dar-se com a possibilidade de existência de normas de emendas constitucionais não incorporadas ao texto principal da CF/1988. (In MARIANO JÚNIOR, op. cit.).

¹²⁸⁶ No ano de 2000, o STF reconheceu a presença dos princípios implícitos servindo como parâmetro para o controle de constitucionalidade de atos: “Além dos princípios explícitos, a Carta da República abrange também os implícitos, entre os quais estão o da razoabilidade, o da proporcionalidade, aplicáveis ao caso concreto”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 278127/MA – Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurelio. **Pesquisa de Jurisprudência**, Decisão monocrática, 29 setembro 2000. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+278127%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/cpfqyow>>. Acesso em: 30 mai. 2020). “O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.407. Distrito Federal. Relator: Ministro Celso de Melo. **RTJ 176/578-580**, 7

humanos integrados ao sistema jurídico brasileiro como emenda constitucional (restando aos que não foram aprovados como tal o status de norma supralegal). Além disso, já se faz menção em julgados do Supremo Tribunal Federal, em controle de constitucionalidade, à ordem constitucional global como componente do bloco de constitucionalidade, incluindo valores suprapositivos ou princípios gerais de direito, reconhecendo que a Constituição Federal de 1988 deve ser “entendida em função do próprio espírito que a anima, afastando-se, desse modo, de uma concepção impregnada de evidente minimalismo conceitual”¹²⁸⁷. A ideia de trazer à baila os princípios gerais do direito para o bloco de constitucionalidade se apresenta como mais um elemento para se verificar se uma norma está de acordo com a base do sistema jurídico legítimo, de forma que “a lei injusta deve ser sempre vista como inconstitucional, admitindo-se a pressuposta validade e vigência de uma Constituição garantidora de princípios gerais do Direito ou da Justiça¹²⁸⁸, que são, por assim dizer supraconstitucionais”¹²⁸⁹

Por tal motivo, uma lei é considerada injusta, não somente contrária aos valores da ordem, da segurança jurídica, mas se atenta contra dignidade humana quando da sua aplicação num dado momento ou condição histórica. Em outras palavras, a questão da injustiça das leis se observa diante do “contraste entre os valores do ordenamento jurídico positivo e o sentimento de justiça preponderante na sociedade, a qual é [...] a fonte jurídica por excelência”¹²⁹⁰, devendo o intérprete, diante de um conflito, optar pelo “conteúdo ético, por mais que queiram impregnar a moralidade de uma equivocidade semântica ou por mais que desejem justificar a injustiça menor para evitar a maior”¹²⁹¹. É dizer: o intérprete deve fazer uso da análise transdogmática¹²⁹², reconhecendo-se a interação - diálogo - entre a norma posta e a questão ética da justiça, garantindo-se a eficácia lógico-ética das normas, qual seja a finalidade da justiça concreta e a exigência do bem comum¹²⁹³:

de março de 1996. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/176_2.pdf>. Acesso em: 30 mai. 2020).

¹²⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N 83 .835 – SP. Distrito Federal. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. **RTJ 77/657-659**, 10 de fevereiro de 1976. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/077_2.pdf>. Acesso em: 30 mai. 2020.

¹²⁸⁸ Considera o autor que os princípios gerais do Direito são fórmulas de procura ou topoi,” cujos conteúdos devem ser ministrados e preenchidos a partir dos problemas, subordinados sempre aos princípios fundamentais consagrados na Lei Maior”. (In FREITAS, 1989, p. 30).

¹²⁸⁹ FREITAS, op. cit., p. 14-15.

¹²⁹⁰ Opina o autor: “O correto é sustentar que a lei, quando rechaçada pela maioria da população, sobretudo pelos espíritos mais desinteressados, é a tal ponto despótica que falecem seus atributos de lei ou se os infirmam parcialmente por não conseguir ser uma imagem física da lei social”. (In FREITAS, op. cit., p. 13).

¹²⁹¹ FREITAS, op. cit., 9, p. 13.

¹²⁹² “Aclaremos melhor, entendemos que o método para se apreender o fenômeno jurídico há de ser, necessariamente, o dialético, de tal sorte que o método jurídico seja, concomitantemente, a lei do desenvolvimento do intérprete e o movimento do próprio intérprete”. (In FREITAS op. cit, p. 51).

¹²⁹³ FREITAS, op. cit., p. 31.

O que importa é atravessarmos a consciência passiva e aética diante das leis, percebendo e reconhecendo a história jurídica como a de um progresso dialético e contraditório da evolução da ideia de liberdade e de efetivação da justiça, a qual deve ser vista como unidade, tanto quanto a liberdade o é, isto é, como conquista eterna da unidade, que é viver segundo a verdade. Para sermos mais precisos, só há justiça se houver unidade entre indivíduo e sociedade, objetividade e subjetividade...

[...]

A justiça, aliás, deve ser considerada como uma norma fundamental de uma constituição. Estabelecida neste patamar, de modo que ninguém possa ser justo ou injusto apenas para si mesmo ou na sua vida pessoal, sem sê-lo também à luz da Constituição, teremos dado eficácia à justiça como valor supremo, tal como é apresentada no preâmbulo da Carta Magna.¹²⁹⁴

Considerando que são constitucionais apenas as leis justas, por respeitarem os princípios fundamentais da justiça, e que o juízo sobre a constitucionalidade da lei deve ser mediante “a análise de uma fórmula ético política (o imperativo categórico, dotado de conteúdo), que a anima, expressa sob a forma de princípios fundamentais transdogmáticos”¹²⁹⁵, expande-se o bloco de constitucionalidade sobre o qual se debruçará a Corte Suprema¹²⁹⁶. Se o direito não é justo, não há obrigação de respeitá-lo, pois a norma não possui a força vinculativa jurídica própria de uma ordem jurídica pautada nos princípios fundamentais (da moralidade humanitária), dando-lhe o teor axiológico da base do direito posto. Por isso, “sempre se exige a hermenêutica adequada e descobridora do melhor conteúdo moral da norma, sendo que esta somente quando conduzir à justiça é que deve ser aplicada e considerada como efetivamente constitucional”¹²⁹⁷.

A boa-fé objetiva como princípio constitucional implícito (ou como direito fundamental implícito), e prevista em normas infraconstitucionais vocacionadas a desenvolver, em toda a sua plenitude, a eficácia dos ditames constitucionais, insere-se no bloco de constitucionalidade para fins de análise de uma norma quanto ao pertencimento ao sistema jurídico.

Além de integrar o bloco de constitucionalidade para fins de verificação da constitucionalidade de uma norma, a boa-fé objetiva, considerada como princípio implícito constitucional, veiculadora da eficácia da dignidade da pessoa humana e de outros direitos fundamentais, deve ser reconhecida como verdadeiro limite a emendas e revisões constitucionais provenientes da atividade do constituinte derivado e ou do constituinte da nova ordem constitucional. O juízo quanto ao limite da revisão constitucional deve “levar em conta

¹²⁹⁴ FREITAS, 1989, p. 51 e 70.

¹²⁹⁵ Ibidem., p. 61.

¹²⁹⁶ MARIANO JÚNIOR, 2020.

¹²⁹⁷ FREITAS, op. cit., p. 71.

os princípios elementares da constituição e que os direitos fundamentais comportam restrições em favor do bem estar da coletividade e da defesa da ordem pública [...], exige que a lei consagre as limitações estritamente necessárias à tutela de bem jurídico constitucionalmente reconhecidos”¹²⁹⁸. Tais bens jurídicos estão tutelados sob a denominação de cláusulas pétreas, representando limites materiais à revisão, para que a constituição possa manter sua continuidade e identidade¹²⁹⁹. Porém, como assevera Schmitt, a revisão se limita não apenas pelos princípios gravados como imutáveis, mas também outras disposições não poderiam ser alteradas, sob pena de violar a identidade e a continuidade da constituição¹³⁰⁰.

A revisão constitucional, diferentemente da instauração de uma nova ordem constitucional (na qual há o exercício da potência), opera-se num nível de competência, pois o constituinte derivado deve obedecer às normas quanto às funções. Pode se dar tanto por meio de processos formais, mediante a realização de processo legislativo de emenda de constituição, como não formais, através da análise por uma corte suprema dos textos jurídicos em face da essência da constituição, “adaptando-a sempre às manifestações das forças reais de poder e, assim, contornando a rigidez do processo formal”¹³⁰¹. Independentemente do tipo de revisão constitucional, há limites para toda e qualquer alteração: imanentes ao texto constitucional e transcendentais à ordem constitucional positivada.

Os limites imanentes são os materiais, circunstanciais e temporais. Os materiais impedem a reforma constitucional a certos pontos considerados fundamentais, como é o caso dos direitos fundamentais, titularidade do poder constituinte, da competência reformadora e o processo da reforma¹³⁰². Os circunstanciais, por sua vez, verificam-se diante da limitação de revisão constitucional em momentos de anomalia social, como é o caso do estado de sítio, visando preservar o núcleo da constituição, mesmo quando se vislumbra a justificativa para restringir os direitos fundamentais. Os limites temporais, por fim, referem-se a proibições de reforma antes de um certo prazo ou fora de períodos determinados ou realizados num determinado momento¹³⁰³.

¹²⁹⁸ MENDES, 2012, p. 777.

¹²⁹⁹ Ibidem., p. 783.

¹³⁰⁰ SCHMITT, Carl. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza Editorial, 1982, p. 119.

¹³⁰¹ BRITO, 1993, p. 85. Conclui o autor: “os tipos formais são a emenda e a revisão e os não-formais, os atos integrativos e os atos jurisdicionais; por isso que esses tipos poderão conduzir a mutações constitucionais. A emenda e a revisão são alterações que se distinguem quanto à matéria objeto de cada qual e quanto ao procedimento a ser observado. Esses dois elementos (material e procedimental) balizam-nas denunciando os seus limites. Os tipos não-formais são os atos integrativos praticados pelo legislativo e os atos jurisdicionais, sobretudo os praticados pelos tribunais constitucionais”. (In BRITO, 1993, p. 86-87).

¹³⁰² Os limites materiais podem ser implícitos ou explícitos, haja vista a possibilidade de se extrair princípios e outros direitos fundamentais da interpretação da constituição.

¹³⁰³ BRITO, op. cit., p. 93.

Já os limites transcendentais se consubstanciam nos objetivos de uma determinada sociedade civil e nos direitos e garantias individuais preservados pelo direito internacional. No que tange ao primeiro, tem-se as forças reais de poder, grupos que expressam a formação da vontade coletiva (combatendo-se o totalitarismo) e que se condicionam pelas questões técnicas, econômicas e situação geográfica da comunidade. “Alcançam, em uma palavra, o próprio poder constituinte, desde a escolha dos seus membros cuja preponderância ideológica fica exposta, de logo”¹³⁰⁴. Dessa forma, esta limitação baliza a revisão “para impedir a alteração total da constituição jurídica, dado que assim, permite, somente o seu aperfeiçoamento pela modificação de seu conjunto”¹³⁰⁵. Em relação aos limites provenientes das normas internacionais, tem-se adotado o conjunto de princípios e valores reconhecidos internacionalmente, com vistas a promover o bem estar social e o desenvolvimento econômico, com força influente sobre a ordem constitucional interna¹³⁰⁶.

Em face das emendas constitucionais, alterações pontuais no texto constitucional, impõem-se as observações acima. Veda-se, assim, a proposta de emenda constitucional tendente a abolir, mitigar, atenuar ou reduzir o significado e a eficácia dos direitos e garantias fundamentais, bem como que violem os limites imanentes e transcendentais à ordem constitucional positivada. Correspondem a um núcleo irreformável do texto constitucional¹³⁰⁷. No caso dos direitos e garantias fundamentais, não apenas os que estão expressos no texto constitucional, mas todos aqueles que são extraídos da interpretação do texto constitucional (os elementos que participam do bloco de constitucionalidade) que visam preencher o conteúdo da dignidade da pessoa humana.

¹³⁰⁴ BRITO, 1993, 95.

¹³⁰⁵ *Ibidem.*, 1993, p. 95.

¹³⁰⁶ Sugere Edvaldo Brito a existência de uma constituição internacional cujas regras se pautam na regulação das negociações diplomáticas, declaração de guerra, garantias constitucionais dos direitos dos estrangeiros, reconhecimento constitucional da eficácia das decisões dos organismos internacionais, reconhecimento de direitos humanos. (In BRITO, *op. cit.*, p. 98).

¹³⁰⁷ BRITO, *op. cit.*, p.83.

4. INSERÇÃO DA BOA-FÉ NO DIREITO PÚBLICO

“Em todos os ramos do direito atua o princípio da boa-fé, com maior ou menor intensidade.”¹³⁰⁸ Considerando tal afirmação de Milhomens, não há dúvidas de que é aplicada a boa-fé na base de todo o sistema jurídico, independentemente do ramo jurídico, seja público ou privado. Ademais, é fundamento também para sistemas jurídicos diversos que se sucederam ao longo dos tempos, mesmo que situados em territórios longínquos.

A boa-fé se originou no âmbito das relações de Direito Privado, havendo resistência à sua aplicação no âmbito do Direito Público, em razão da ideia primária da não intervenção do Estado sobre a vida privada, das diferenças existentes entre essas duas esferas e da impossibilidade de se utilizar institutos juscivilísticos no âmbito das relações entre administrados e Administração Pública. Ademais, não seria possível aplicar os efeitos da boa-fé para completar as lacunas do direito estatal, pois era inconcebível a existência de espaços vazios, assim como não seria possível aplicar um instituto não previsto em lei em um ramo jurídico em que prevalece a ideia da legalidade, vinculação à lei e respeito ao interesse público, sem espaço para a autonomia da vontade¹³⁰⁹. Assim, conclui Giacomuzzi que “há dois óbices à aplicação da boa-fé ao Direito Público, vinculados entre si mas facilmente afastáveis: a existência de uma relação de subordinação (entre partes desiguais) no direito público¹³¹⁰, e não de coordenação (entre partes iguais), e a dependência da boa-fé à autonomia da vontade”¹³¹¹, além do princípio da legalidade e distinta natureza dos interesses em jogo¹³¹², acrescentando Fernando Sainz como terceiro a (suposta) natureza diversa dos interesses do administrado e da Administração Pública¹³¹³.

¹³⁰⁸ MILHOMENS, 1961, p. 25.

¹³⁰⁹ GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública: o conteúdo dogmático da moralidade administrativa**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p 260.

¹³¹⁰ “Segundo a concepção dominante, trata-se de uma repartição das relações jurídicas. Assim, o Direito privado representa uma relação entre sujeitos em posição de igualdade – sujeitos que têm juridicamente o mesmo valor – e o Direito público uma relação entre um sujeito supra-ordenado e um sujeito subordinado – entre dois sujeitos, portanto, dos quais um tem, em face do outro, um valor jurídico superior. A relação típica de Direito Público é a que existe entre o Estado e o súdito.” Enquanto as relações de Direito privado pertencem ao campo jurídico, as relações de Direito Público são relações de poder ou de domínio. Isto porque a ordem jurídica “confere aos indivíduos qualificados como órgãos do Estado, ou pelo menos, a certos de entre eles – os chamados órgãos da autoridade administrativa – a faculdade de obrigar os súditos através de uma manifestação unilateral de vontade (comando). (In KELSEN, 1998, p. 30-311)

¹³¹¹ GIACOMUZZI, 2013, p 260.

¹³¹² GONZÁLEZ PÉREZ, J., 1983, p. 37-40.

¹³¹³ MORENO, Fernando Sainz. La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados.

Revista de Administración Pública. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales, n 89, mai/ago, 1979, p 310-314. Aduz Ernest Forsthoff que não poderia incidir a boa-fé na relação entre administrado e Administração, pois não há uma relação de intimidade. (In FORSTHOFF, Ernst. **Tratado de derecho administrativo**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1958, p. 243).

A cisão entre Direito Privado e Direito Público já não é tão visível claramente, de forma que institutos de um e de outro têm sido aplicados para a resolução de conflitos entre particulares e entre particulares e o Estado, como é o caso da teoria das obrigações. Ademais, considerando que a boa-fé se trata de uma categoria que reflete efeitos em todos os ramos do Direito, malgrado prevista apenas no Código Civil de 2002 no Brasil, também se entrelaça aos princípios e normas do Direito Público¹³¹⁴. No que se refere à ideia de superioridade da Administração, ela advém do fato de esta perseguir a satisfação do interesse geral, de forma que não emana a qualidade de superior por si mesma, havendo limitações a sua atuação de ordem teórica ou de ordem prática¹³¹⁵, sendo a boa-fé um limite a sua atuação.

Em verdade, deve a boa-fé ser considerada para fins de iluminar a compreensão e a prática jurídica, tanto para limitar o exercício dos direitos como para exigir o cumprimento das obrigações e observância na prática dos atos jurídicos. Aplica-se sempre que existir uma vinculação jurídica, independentemente da seara, se Direito Público ou Privado. “A salvaguarda da boa-fé e a manutenção da confiança, formam a base do tráfico jurídico e, em particular, de toda vinculação jurídica individual. Por isto, o princípio não pode limitar-se às relações obrigacionais”¹³¹⁶, sendo aplicável a toda vinculação jurídica. Segundo Menezes Cordeiro, trata-se de um fator cultural importante que direciona o entendimento jurídico num determinado sistema jurídico¹³¹⁷.

A boa-fé impõe a observância de deveres acessórios que excedem ou podem exceder aos que foram assumidos expressamente pelas partes desde o momento do nascimento da relação jurídica, variando-se conforme as circunstâncias e o tipo de vínculo¹³¹⁸. Ou seja, a boa-fé exige tanto a reparação do direito violado, como um comportamento no desenvolvimento de um processo ou cumprimento da prestação proveniente da relação jurídica, combatendo-se a fraude à lei ou o abuso de direito. E essas são imposições a serem observadas no âmbito do Direito Público e do Direito Privado.

Em tempos remotos, as normas aplicadas às relações privadas e às relações públicas se entrelaçavam, havendo apenas a divisão entre Direito Público e Direito Privado, inicialmente,

¹³¹⁴ MARTINS-COSTA, 2018, p. 333.

¹³¹⁵ NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 128-129.

¹³¹⁶ LARENZ, 1958-1959, p. 144.

Para Ernst Forsthoff, a introdução da boa-fé no direito administrativo é consequência da nova valoração das cláusulas gerais, com foco para o §242 do BB, motivada pela conveniência alemã com a inflação, após o fim da Segunda Guerra Mundial. (In FORSTHOFF, 1958, p. 243).

¹³¹⁷ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 371.

¹³¹⁸ Dentre os deveres, aponta Méndez: a imposição de informar e aclarar o sujeito sobre o objeto da prestação, sobre a finalidade perseguida o sentido da declaração realizada, a prestação de colaboração a outra parte, a atuação da prestação evitando prejuízos a esta e a manutenção do comportamento coerente. (In MENDÉZ, Amelia González. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 52).

realizada pelos romanos¹³¹⁹, em razão do critério da utilidade pública ou particular da relação. Se pública, seria direito do Estado, se pertencente ao particular, seria pertinente ao interesse de cada um. No entanto, diante da interferência do Estado sobre a vida do sujeito de forma intensa, visando proteger a universalidade dos indivíduos, há que se observar que as diferenças conceituais e institucionais têm sido questionadas¹³²⁰.

Primeiramente, Hans Kelsen considerou que o Estado se identificava com o Direito, sendo mera pessoa à qual o ordenamento jurídico se referia e que deveria respeitá-lo como um todo¹³²¹. Para Gustavo Radbruch, Direito Público e Direito Privado constituem-se em categorias históricas, possuindo conteúdo diferenciado ao longo do tempo, revestindo-se de caráter técnico ou pragmático¹³²². Já Ari Sundfeld constata que as normas do conjunto denominado de Direito Público regulam as relações do poder político (poder que sujeita todos os habitantes de um país, que permite o uso da força física exclusivamente por ele e não reconhece outro Estado como superior a si) de modo radicalmente diverso do que as normas do direito de privado que disciplinam as relações não envolvidas com poder político. O autor ainda aduz que a diferença se dá em virtude das normas jurídicas que regulam as situações, ou seja, a diferença entre o Direito Público e o Privado estaria no regime jurídico do bem ou elemento considerado¹³²³.

A ideia da autonomia da vontade é proveniente da concepção liberal de Estado, que designava tal critério como aspecto diferenciador entre Direito Público e Direito Privado, embora a divisão entre público e privado já existisse desde o Direito Romano sem a referida ideia de separação entre Estado com corpo normativo sistemático e sociedade civil¹³²⁴. O Estado liberal moderno nasceu em razão dos anseios da burguesia para frear a monarquia absolutista e separar a sociedade civil do soberano, separar os interesses privados dos interesses econômicos, com o fim de garantir a liberdade dos cidadãos. Daí surge a dicotomia: “ao lado da divisão Estado/sociedade civil [...] parece correto dizer que o direito privado está ligado às ideias de autonomia da vontade e de interesse privado, à relação jurídica de coordenação e à exigência de uma justiça comutativa (justiça entre partes legais”, enquanto “o direito público vincula-se classicamente às ideias de interesse público, da relação jurídica de subordinação e justiça distributiva (porque entre partes desiguais)”¹³²⁵.

¹³¹⁹ A diferença foi estabelecida pelas lições de Ulpiano.

¹³²⁰ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 339-340.

¹³²¹ KELSEN, 1998, p. 316-353.

¹³²² Apud REALE, 2002, p. 340.

¹³²³ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 5ª ed. 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017, p.27 e 142.

¹³²⁴ BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política**. 4ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 1992, p 22.

¹³²⁵ GIACOMUZZI, 2013, p 265.

Miguel Reale, por sua vez, considera que a distinção se impõe. O Direito Público se caracteriza por visar prevalentemente o interesse geral, havendo uma relação de subordinação, aparecendo o Estado numa posição eminente, institucional, manifestando sua autoridade organizada. Direito Privado, no outro lado, trata de interesse prevalentemente particular, havendo uma relação de coordenação¹³²⁶. Porém, há o terceiro critério, denominado de critério misto que associa o interesse aos sujeitos da relação jurídica, de forma que corresponde ao Direito Público “o direito que tem por finalidade regular as relações do Estado com outro Estado com seus indivíduos, quando procede em razão do poder soberano e atua na tutela do bem coletivo”¹³²⁷, sendo Direito Privado o que “disciplina as relações entre pessoas singulares nas quais predomina imediatamente o interesse de ordem particular”¹³²⁸. Observa-se, assim, o predomínio de elementos privados ou públicos para definir se Direito Privado ou se Direito Público¹³²⁹.

Porém, há que se ressaltar que o Direito Civil criado pelos romanos visava atingir todo o direito positivo na época existente, corroborando para unidade do ordenamento jurídico. Surgiram diversas disposições preliminares ou leis de introdução sobre objetos além do Direito Civil, abordando-se institutos comuns ao direito positivo, como é o caso dos conceitos de sujeito e objeto. Isso se traduz no reconhecimento do sistema jurídico como uma unidade ordenada, servindo, atualmente, os conceitos civilistas às relações jurídicas entre a Administração Pública e o administrado¹³³⁰.

Por outro lado, diante da globalização do Direito¹³³¹ e da constitucionalização do Direito¹³³², bem como da intensa intervenção do Estado na vida do particular com vistas a proteger diversos direitos¹³³³, atuação do Estado na economia como ator participando das relações jurídicas no âmbito privado¹³³⁴, a dicotomia entre Direito Público e Direito Privado tem se tornado cada vez mais tênue. Ademais, elementos do Direito Privado passaram a ser observados diante do espectro do texto constitucional, de forma que somente podem ser

¹³²⁶ REALE, 2002, p. 340-342.

¹³²⁷ BEMQUERER, Marcos. **Introdução ao direito contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 69. Considera o autor como disciplinas do Direito Público o Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Financeiro, Direito Tributário.

¹³²⁸ BEMQUERER, 2013, p. 69.

¹³²⁹ FONROUGE, Carlos. M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol II, 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 980.

¹³³⁰ NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 139.

¹³³¹ O direito de outros países ou de uniões econômicas ou comerciais, ou de organismos internacionais têm interferido no direito interno de cada país. (In BEMQUERER, op. cit., p. 16.)

¹³³² Inserção de matérias infraconstitucionais no texto constitucional, assim como interpretação dos textos infraconstitucionais com base nas normas e princípios constitucionais. (In BEMQUERER, op. cit., p. 16.)

¹³³³ Faz-se referência aos microssistemas instituídos na Constituição Federal como a proteção ao consumidor, proteção ao pequeno empresário e ao meio ambiente.

¹³³⁴ O Estado atua como agente econômico através da sociedade de economia mista e empresa pública.

exercidos se respeitados os direitos sociais e os demais princípios previstos no texto constitucional, demonstrando-se que a barreira entre os ramos do Direito já se apresenta como amalgama entre o público e o privado.

O Estado passou a se aproximar da sociedade, incumbindo-se de tarefas de função modeladora da sociedade através de imposição de sanções, restrições à liberdade e à propriedade, fornecimento de estímulo a um comportamento com benefícios e vantagens ou promovendo eficácia dos direitos individuais. Passou a interferir no âmbito das relações jurídicas do Direito Privado, o que levou a publicização deste ramo do Direito. Identificou-se a necessidade de intervenção do Estado para assegurar a satisfação das necessidades humanas indispensáveis à dignidade da pessoa humana, de forma que houvesse intervenção na economia, na liberdade contratual, na autonomia privada. O Estado passou a ter uma administração prestadora de benefícios de maior relevância se comparada a atuação coercitiva ou interventiva, objetivando promover “o bem-estar e o desenvolvimento, observados, como lhe são próprios, as garantias e os direitos sociais, como fundamentais ao indivíduo em um necessário regime intervencionista que assegure a liberdade econômica com justiça social”¹³³⁵.

Em razão disso, diante do aumento da prestação de serviços públicos, houve a imposição de se buscar institutos jurídicos do Direito Privado para dar uma maior agilidade à administração para promover tais serviços. Tem-se, pois, a formação de um direito híbrido, com características de Direito Público, mas com institutos de Direito Privado¹³³⁶, com significativa liberdade com relação aos ditames originários do Direito Público, voltando-se a sua atuação para o futuro, podendo os agentes públicos atuarem num campo amplo, conhecido como exercício do Poder Público, desde que observada a competência legalmente definida¹³³⁷¹³³⁸. É dizer: surge o “Estado do Bem-Estar Social que freia os abusos cometidos pela livre iniciativa, mas que impõe ao Estado mais rapidez na prestação de serviços e realização de tarefas antes entregues ao domínio privado”¹³³⁹, recorrendo-se a modelos e instituições que lhe permitissem atuar com eficiência e rapidez.

Assim, dentro da própria Administração Pública há setores vinculados exclusivamente às regras de Direito Público, principalmente os que detém poder coercitivo, contrapondo-se a

¹³³⁵ BRITO, 2001, p. 193.

¹³³⁶ Couto e Silva nomeia o referido direito híbrido de Direito Privado Administrativo. (In COUTO E SILVA, 2003, p. 97-112).

¹³³⁷ “A noção de que a Administração Pública é meramente aplicadora das leis é tão anacrônica e ultrapassada quanto a de que o direito seria apenas um limite para o administrador” (In COUTO E SILVA, op. cit).

¹³³⁸ COUTO E SILVA, op. cit.

¹³³⁹ GIACOMUZZI, 2013, p 266.

Administração que presta serviços¹³⁴⁰ sob o comando do Direito Privado mesclado com alguns princípios e regras de Direito Público – mas em todas as situações há a vinculação e subordinação ao princípio da legalidade¹³⁴¹.

Ademais, os fins públicos não são apenas perseguidos pelo Estado, pois cabe ao direito privado também promover a justiça social. Há uma nova realidade: cooperação entre o Estado e os administrados, superando-se a ideia de decisão unilateral e demonstração da autoridade e competência única para praticar os atos e promover os fins públicos¹³⁴². Em razão do

¹³⁴⁰ Os serviços podem ser prestados pelas sociedades de economia mista, empresa pública e fundações instituídas pelo poder público.

¹³⁴¹ COUTO E SILVA, Almiro do. Poder discricionário no direito administrativo brasileiro. Cadernos de Direito Público. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p. 97-112.

¹³⁴² Sobre o desenvolvimento da realidade de interação entre Direito Público e Direito Privado quanto a perseguição dos fins públicos, Almiro do Couto e Silva apresenta a seguinte análise histórica: “Nas duas primeiras décadas do século XX, ao pequeno tamanho do Estado, correspondia sua diminuta intervenção no campo econômico, limitada quase que exclusivamente ao plano normativo. Como em outras partes do mundo, o instituto jurídico da concessão de serviço público - concebido aqui como um contrato administrativo, ao estilo francês - gozava de largo prestígio, sendo muito utilizado, sobretudo nos serviços de transporte ferroviário. Ao falar-se em concessão de serviço público já se compreende, implicitamente, que se trata de delegação de um serviço cuja titularidade cabe ao Estado. Nos anos 20, inicia-se um processo de descentralização do Estado, com a criação de autarquias. Esse processo, após a Revolução de 1930, na era Vargas, ganhou notável incremento, exercendo as autarquias, não apenas funções de índole administrativa, como também de natureza industrial ou comercial. Com isto, intensificou-se fortemente a presença do Estado no campo econômico, tendo crescido, também, sua interferência nessa área mediante a edição de normas jurídicas. Após a segunda grande guerra, a descentralização do Estado passa a realizar-se predominantemente no sentido da “fuga para o Direito Privado”. No período que estamos considerando, as atividades comerciais e industriais que o Estado exerce, quase sempre na prestação de serviços públicos que têm essa natureza, ao invés de serem atribuídos a autarquias, são agora realizadas por pessoas jurídicas de direito privado, sociedades de economia mista e empresas públicas, integradas à Administração Pública Indireta, segundo expressão que mais tarde acabaria consagrada entre nós. Os governos militares, com todas as críticas que a eles possam ser feitas sob o aspecto político-jurídico, indiscutivelmente realizaram grandes obras de infra-estrutura necessária ao desenvolvimento e à modernização do país. Ampliou -se consideravelmente, nesse esforço, a órbita de atuação do Estado na economia, tanto pela criação em grande número de entidades de sua administração indireta destinadas a desempenhar o papel de agentes econômicos, quanto pela edição, também em número extremamente avultado, de regras jurídicas disciplinadoras da atividade econômica. Paralelamente a essa tendência institucionalizada ou formal de intervenção na economia, surge uma outra que aponta para o mesmo sentido, só que de tipo informal, mas não menos significativa, decorrente em larga medida do fomento público ou do crédito concedido por entidades bancárias oficiais, como o Banco do Brasil e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), além de muitos outros, na esfera dos Estados-membros. As empresas devedoras dessas instituições públicas, quando impossibilitadas de pagarem os débitos com elas contraídos, passavam, muito freqüentemente, a tê-las como sócias e, não poucas vezes, como sócias detentoras do controle acionário. Assim, não bastassem as sociedades de economia mista e as empresas públicas que integram sua administração indireta, tornou-se a União Federal, no decorrer dos anos, proprietária de importante participação no capital de empresas privadas que perseguiam os fins os mais diversos, nas mais das vezes sem qualquer vinculação com o interesse público.

[...]

Creio que corresponde, também, sempre guardadas as proporções, ao que aconteceu na Europa continental e, de algum modo, também na Inglaterra, no que respeita às modificações sofridas pelo perfil do Estado no seu relacionamento com a sociedade, na passagem do Estado liberal burguês para o Estado-Providência, para o Estado Social ou para o Welfare State, qualificativos que expressam, na sua variedade semântica, uma mesma essência. A partir dos anos 70, do século XX, esse cenário se altera substancialmente, ao influxo de diferentes fatores, nos quais se misturam razões pragmáticas com razões políticas e ideológicas, convergindo todos eles, porém, na direção comum de reduzir o tamanho do Estado. Nessa intenção, ora se diz que seus custos são insuportáveis e que é impossível conviver-se com os déficits orçamentários, ora se afirma, à semelhança do lema célebre da Bauhaus, que “menos é mais” e que “Estado menor é Estado melhor”, devendo ser buscada, a

planejamento econômico promovido pelo Estado, com vistas a promover a intervenção do Estado na vida do sujeito, iniciou-se a ideia de colaboração do cidadão com a Administração Pública¹³⁴³. A relação jurídica de Direito Público deixa de ser meramente de subordinação de coerção, passando o ato administrativo a ser também provedor de benesses aos cidadãos, deixando apenas de criar deveres e obrigações. Há, pois, alteração dos limites entre Direito Público e Direito Privado. Mas não é só: o fato de o texto constitucional trazer como objetivo da República a construção de uma sociedade solidária, impõe a consideração da boa-fé nas relações jurídicas, harmonizando-se com o ideal de justiça e equidade, bem como com o objetivo da ordem econômica em promover a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, conforme os ditames da justiça social mediante a intervenção do Estado no setor¹³⁴⁴.

A Administração Pública tem se utilizado de figuras do Direito Privado para promover a colaboração dos administrados junto ao Poder Público, como a celebração de contratos, de transações ou outro tipo de ajuste, estabelecendo-se direitos, deveres e obrigações recíprocas,

qualquer custo, a realização, na medida do possível, do Estado mínimo, senão na configuração utópica que lhe atribuiu o pensamento neo-liberal extremado, pelo menos em medida que libertasse a sociedade de sua presença tão forte como agente econômico, bem como dos excessos sufocantes e estranguladores da overlegislation ou da regulamentação exagerada. Privatização e desregulamentação constituíram-se, portanto, nos dois mais importantes remédios da receita neo-liberal. Em dosagens diferenciadas, passou ela a ser adotada pelas principais nações do ocidente.

[...]

A onda de privatizações, que rolou por todo o mundo, provocou no Brasil, como também em muitos outros países, um renascimento ou uma revivescência da concessão de serviço público, bem como dos dois outros instrumentos de delegação de gestão de serviços públicos, igualmente previstos na Constituição Federal, que são a permissão e a autorização. As privatizações também deram causa, entre nós, ao ressurgimento das autarquias, qualificadas como especiais porque independentes, mas também porque investidas de poderes peculiares, sobretudo de poderes reguladores e, por isso mesmo, batizadas de “agências reguladoras”, em homenagem ao símile norte-americano tomado como modelo.

A maioria dessas agências reguladoras têm a função precípua de disciplinar e controlar a prestação de serviços públicos por particulares, a eles confiados mediante, concessão, permissão ou autorização.

[...]

Os serviços públicos fragmentaram-se, assumindo diversas formas, muitas das quais reclamam tratamento jurídico especial, ora mais severo, ora mais brando, ora com um peso maior de normas de direito público, ora com um peso maior de normas do direito privado. Existem modalidades desses serviços cujo modo de prestação ideal é a que resulta da livre concorrência num mercado que é, em princípio aberto, mas que pode e deve sofrer, sempre que necessário ou conveniente, intervenções do Estado, para afeiçoá-lo ao interesse público. Mas é certo, igualmente, que existem outras modalidades de atividade, aquelas exercidas em “rede”, (p. ex. telecomunicações, energia elétrica, gás, ferrovias) em que o regime do monopólio é praticamente inevitável, comportando, por vezes, combinações com o da concorrência. (In COUTO E SILVA, Almiro do. Privatização no Brasil e o novo exercício de funções públicas por particulares. Serviço público “à brasileira”? **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p 207-236).

¹³⁴³ Sobre o assunto, Almiro do Couto e Silva considera que a celebração de acordos entre o Estado e grandes grupos econômicos se iniciou na França, originando a economia concertada ou contratual. “Conquanto nesses ajustes ou acordos entre a administração pública e os administrados haja, obviamente, como em todo contrato, um acerto de vontades, o que os singulariza quanto ao objeto é a circunstância de que por eles não visa o Estado a obter dos indivíduos determinadas prestações, mas sim transformar os administrados em instrumentos de política intervencionista do Estado.” (In COUTO E SILVA, Almiro do. Problemas jurídicos do planejamento. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p 133-148).

¹³⁴⁴ NOBRE JÚNIOR, 2002, p 155.

mas com incidência de princípios de Direito Público. Há que se respeitar as prerrogativas indisponíveis e insuscetíveis de limitação por relações contratuais da Administração Pública, em razão do interesse público e a utilidade pública¹³⁴⁵, analisando casuisticamente. Em todas as situações em que se pratica o ato de cooperação, porém, impõe-se o respeito à boa-fé, proteção à confiança e surgimento da responsabilidade civil do Estado¹³⁴⁶.

Ao Direito Público se aplicam os princípios gerais do Direito, de forma que a Administração Pública deve observá-los na atividade discricionária e vinculada. Esses princípios ordenam todo o sistema jurídico, influenciando legisladores e julgadores, assim como são a norma que habilita a potestade discricionária da Administração Pública, devendo os agentes públicos observarem os princípios gerais¹³⁴⁷. Haveria, por assim dizer, que a ideia de boa-fé se traduz tanto como categoria, extra-positivo apto a incidir efeitos no Direito Público, como ocorre com a ideia de justiça, de equidade, assim como se vislumbra a partir de aplicação da analogia ou da mediação entre elementos da teoria geral do direito ao Direito Público (considerando a existência de institutos comuns ao Direito)¹³⁴⁸. Assim a boa-fé incide no âmbito do Direito Público¹³⁴⁹.

Enquanto atende aos interesses gerais, a Administração Pública deve se atentar com maior vigor à exigência de atuar com boa-fé, pois estão em voga também os interesses particulares¹³⁵⁰. Além disso, deve “acompanhar passo a passo o indivíduo não só no exercício das funções públicas, mas também na sua vida privada e profissional”¹³⁵¹, sendo possível considerar normas jurídicas do Direito Civil como gerais e próprias do Direito Público. Ou seja,

¹³⁴⁵ Exemplifica Almiro do Couto e Silva o estabelecimento ou a eliminação de impostos ou o exercício do poder de polícia. “Os chamados “contratos fiscais”, isto é, contratos que se destinariam a criar para o Estado deveres de conduta com relação a tributos, não são, pois, manifestamente, verdadeiros contratos. Podem valer como promessa, carta de intenção, protocolo ou acordo gerador de compromissos de índole ética, mas nunca como fonte de direitos e deveres. (In COUTO E SILVA, 2003, p 133-148)

¹³⁴⁶ COUTO E SILVA, op. cit.

¹³⁴⁷ MENDEZ, 2001, p. 56.

¹³⁴⁸ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 384. Além dessas considerações, Menezes Cordeiro afirma que o instituto da boa-fé foi aplicado ao Direito Público na Alemanha por conta da crise econômica que se instalou durante as guerras mundiais, sendo aplicado na interpretação da vontade, na determinação da prestação (imposição da cláusula rebus sic stantibus), na proteção da confiança diante de prática ou anulação de atos administrativos. (MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 385-386).

¹³⁴⁹ Considera Menezes de Cordeiro que existem escassas referências à boa-fé no Direito Público, não havendo desenvolvimento quanto a sua natureza, aplicações e fórmulas de concretização. Além disso, a jurisprudência administrativa decide com recurso à boa-fé, caindo na falta de concretizações no sentimento e na equidade. (In MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 391-392). Ademais, o conteúdo ético da boa-fé, como a honradez, a confiança, retidão e seriedade, impõe uma certa complexidade à aplicação do instituto ao Direito Público (In CASTILLO BLANCO, F. A. **La protección de confianza en el derecho administrativo**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p 271).

¹³⁵⁰ MELLO, Elizabete Rosa de. **O princípio da boa-fé no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, p. 21.

¹³⁵¹ FORSTHOFF, 1958, p. 243.

pelo fato de possuir o dever constitucional de atender aos interesses gerais, há o reforço da ideia de ter que agir conforme a boa-fé, norma prevista no Código Civil de 2002, orientando-se pelas suas consequências na relação jurídica, com o fim que os particulares sejam defendidos dos efeitos frios e mecânicos da lei¹³⁵² e sejam garantidas a justiça e a equidade. Como forma de exemplificar alguns dos deveres da Administração Pública em razão da boa-fé, apresenta Giacomuzzi:

Proibição ao venire contra factum proprium; proibição à inação inexplicável e desarrazoada, vinculada a exercício de direito, que gera legítima confiança da outra parte envolvida; dever do favor acti (dever de conservação dos atos administrativos, explorando-se ao máximo a convalidação); lealdade ao fator tempo (proibição do exercício prematuro de direito ou dever ou retardamento desleal do ato e da fixação de prazos inadequados); dever de sinceridade objetiva (não só dizer a verdade, mas não omitir qualquer fato ou conduta relevantes ao caso concreto, tampouco se valer de argumentos genéricos ou confusos); dever de informação, no sentido de não omitir qualquer dado que seja relevante na descrição da questão controversa e/ou que possa auxiliar na sua resolução¹³⁵³.

A exigência constitucional que recai sobre a Administração Pública atualmente prevalece sobre as imposições infraconstitucionais, por conta da consideração do texto constitucional como base da ordem jurídica¹³⁵⁴, força da constituição como instrumento normativo que orienta as relações jurídicas num sistema, ou seja, é mais que um pedaço de papel, possuindo força normativa, expressando as relações de poder dominante presentes num país (que formam a força ativa do texto constitucional, denominada por Hesse de constituição real)¹³⁵⁵.

O texto constitucional adquire força e eficácia diante da sua conexão com a realidade que regula, condicionando-se aos fatores históricos e valorativos de sua instituição¹³⁵⁶, “condições naturais, técnicas, econômicas, e sociais”¹³⁵⁷, “fatores que regulam no seio de cada sociedade, que informam todas as leis e instituições jurídicas da sociedade em apreço, determinando que não possam ser, em substância, a não ser tal como elas são”¹³⁵⁸. Além de refletir as condições fáticas de sua vigência, como as forças sociais e políticas, também imprime

¹³⁵² RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. Série Doutrina Tributária Vol III. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 64.

¹³⁵³ GIACOMUZZI, 2013, p 281.

¹³⁵⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito constitucional comparado**. O poder constituinte. São Paulo: Bushatsky, Editora da Universidade de São Paulo, 1974, p. 17.

¹³⁵⁵ HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p.9.

¹³⁵⁶ Considera Hesse que os valores junto com as concepções sociais concretas correspondem ao substrato espiritual, que “influenciam decisivamente a conformação, o entendimento e a autoridade das proposições normativas”. (HESSE, 1991, p.15).

¹³⁵⁷ HESSE, op. cit. p.15.

¹³⁵⁸ LASSALLE, Ferdinand. **O que é uma constituição?** São Paulo: CL EDIJUR, 2016, p. 18

um contexto de dever ser, impondo “uma ordem e conformação à realidade política e social”¹³⁵⁹, de forma que se tem como norma fundamental por deter normatividade e eficácia sócio-política e econômica. Constituição real e constituição jurídica estão numa relação de coordenação, condicionando-se mutuamente, desenvolvendo-se¹³⁶⁰, mas cada uma com significado próprio e função própria, de forma que se a Constituição não possuir os pressupostos do “germe material da força vital no tempo”¹³⁶¹ não poderá modificar a realidade, impor uma direção ou construir um futuro. Em outras palavras, não terá eficácia para gerir o complexo das relações da vida se não houver como seu fundamento os valores supremos da sociedade que rege, como ocorre com a boa-fé, a segurança jurídica, a liberdade e a igualdade e os demais conceitos deles derivados¹³⁶².

A eficácia de uma Constituição, no entanto, não está atrelada apenas à correspondência do texto aos fatores reais de poder, mas também a sua capacidade de impor ações que efetivamente são cumpridas pelos cidadãos. Mais além:

A constituição transforma-se em força ativa se essas tarefas forem efetivamente realizadas, se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem. Concluindo, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa se fizerem presentes, na consciência geral – particularmente na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional -, não só a vontade de poder, mas também a vontade de Constituição.¹³⁶³

Em outras palavras, se o texto constitucional estiver de acordo com os ditames históricos, políticos, sociais e econômicos de uma sociedade, bem como houver a vontade de se realizar os ditames constitucionais, haverá eficácia. A vontade de se realizar as normas constitucionais, ou “vontade de constituição” se baseia na compreensão de que uma ordem normativa é necessária, protegendo o Estado de qualquer poder disforme, legitimando-se a ordem pelos fatores reais de poder e pela vontade dos cidadãos em realizá-la. Por isso, deve

¹³⁵⁹ HESSE, 1991, p.15.

¹³⁶⁰ “Somente a Constituição que se vincule a uma situação histórica concreta e suas condicionantes, dotada de uma ordenação jurídica orientada pelos parâmetros da razão, pode, efetivamente, desenvolver-se [...] Toda Constituição, ainda que considerada como simples construção teórica, deve encontrar um germe material de sua força vital no tempo, nas circunstâncias, no caráter nacional, necessitando apenas de desenvolvimento”. (In HESSE, op. cit., p 16).

¹³⁶¹ A força vital está atrelada às leis culturais, sociais, políticas e econômicas de uma sociedade. (In HESSE, op. cit., p. 18).

¹³⁶² A inserção de poucos valores ou princípios permite que a força normativa da constituição seja fortalecida, sob pena de que a previsão de muitos leve a desvalorização do texto constitucional que precisará sempre ser alterado para acompanhar as mudanças sociais. (In HESSE, op. cit., p. 21).

¹³⁶³ HESSE, op. cit., p. 19.

haver no texto constitucional a previsão de deveres para efetivar os direitos que o Estado busca garantir, numa estrutura com previsão de normas contrárias para permitir a permanência da própria ordem constitucional diante das mudanças socioeconômicas¹³⁶⁴. Se os deveres são cumpridos, se há sacrifício do interesse próprio em favor da preservação de um princípio constitucional, “fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado”¹³⁶⁵. Por fim, garante-se a força normativa da constituição mediante a realização de interpretação das normas constitucionais para otimizá-la diante dos fatores reais presentes numa determinada situação, sob pena de ser necessária a revisão constitucional quando a interpretação da norma constitucional não permite que seu sentido seja realizado perante um fato¹³⁶⁶.

Dessa forma, a boa-fé como categoria que se construiu de forma histórica, passando pelas alterações de ética, moral e valor de cada sociedade, mas persistindo na sua essência quanto a ideia de lealdade, honestidade, confiança nas relações entre os sujeitos, constitui-se como um produto dos fatores reais de poder vigentes a ser considerado pelo texto constitucional. Insere-se no sistema jurídico como uma categoria cuja importância no atual sistema se revela diante da dignidade da pessoa humana e da solidariedade social, inserindo o legislador no ordenamento jurídico as concepções dos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva. As normas constitucionais se alteram diante do contexto, diante das mutações da figura do Estado e suas funções, bem como os direitos a serem garantidos. Tanto é que se observou a transposição da importância da proteção dos direitos individuais à prevalência dos direitos sociais, e atualmente, os transindividuais, difusos e coletivos. Houve, pois, a necessidade de se alterar o texto constitucional e impondo responsabilidades ao Estado cada vez maiores através das normas infraconstitucionais, objetivando-se a efetivação da solidariedade diante dos efeitos de um ato perante terceiros. E a boa-fé se encontra neste contexto: possui fundamento no próprio texto constitucional, apresentando na sua fundamentação e formas de eficácia dos princípios e normas constitucionais. Assim, impõe a sua incidência não só no âmbito do Direito Privado, como ocorrera reconhecidamente pela doutrina privatista, mas também no âmbito do Direito Público, posto que é categorizada positivamente a ser observado para legitimar as relações jurídicas (independentemente se for uma das partes o Estado).

¹³⁶⁴ HESSE, 1991, p. 21.

¹³⁶⁵ Acrescenta Hesse que a força normativa da constituição também se verifica diante da ausência de revisão constitucional frequente, de forma que conclui que a estabilidade é condição fundamental da eficácia da constituição. (In HESSE, op. cit., p. 22)

¹³⁶⁶ HESSE, op. cit., p. 23.

A boa-fé se relaciona com a supremacia do interesse público sobre os interesses do particular, com o princípio da moralidade, impessoalidade e da segurança jurídica, assim como atua como garantidora da manutenção de situações consolidadas, desde que geradoras de expectativas legítimas aos cidadãos¹³⁶⁷. A Administração Pública deve assegurar a estabilidade de suas decisões quando origina no particular uma expectativa, em razão da confiança depositada nos seus atos, presumidamente legítimos, e também pelo fato de que se deve proteger a boa-fé nas relações jurídicas, respeitando-se a lealdade. Mesmo que o instituto da boa-fé não esteja presente na Constituição no âmbito das normas direcionadas à Administração Pública, deve ser observada por se tratar de cristal multifacetado em face do qual os raios da inteligência de cada ramo do Direito passam e sofrem refração¹³⁶⁸. Assim, assinala González quanto às imposições da boa-fé sobre a Administração Pública:

La posición institucional de la Administración deriva de su servicio constitucional a los intereses generales, idea que con mayor vigor refuerza la exigencia de su actuar de buena fe, que, a su vez, se convierte en elementalmente recíproca en su relación con el administrado. Por otra parte, si bien es cierto que la Administración está sometida en su actuación a la ley, también lo es que se encuentra igualmente sujeta, como señala el texto constitucional, al resto de ordenamiento jurídico, y, por consiguiente, a los principios generales del Derecho. Máxime si se tiene presente que el principio de buena fe es elemento esencial para la paz y la seguridad jurídica demandadas por la Carta Magna. Por último, la implicación de intereses públicos e intereses privados en el seno de la relación jurídico-administrativa no estorba la necesidad del principio, ya que ambos tipos de intereses se confunden y se mezclan¹³⁶⁹.

Considerando que a Administração Pública está atrelada à promoção dos interesses públicos, bem como deve respeitar todo o ordenamento jurídico na sua atuação, há que se observar que a boa-fé se exige diante da imposição da segurança jurídica e estabilidade do ordenamento jurídico. Além disso, pelo fato de haver efeitos na seara privada e na seara pública nas relações jurídicas entre o Estado e o administrado, os interesses privados e públicos se mesclam, havendo a necessidade de se respeitar a boa-fé para se garantir a legitimidade na atuação do administrado e do agente público de todos os poderes.

A boa-fé permite que haja a promoção da segurança jurídica, corroborando para a confirmação dos ditames do Estado de Direito. No âmbito das relações entre o cidadão e o Estado, verifica-se a segurança jurídica diante da proteção da confiança, exigindo-se maior estabilidade das relações e situações jurídicas, mesmo diante de um vício de ilegalidade no ato

¹³⁶⁷ MARTINS-COSTA, 2018, p. 333.

¹³⁶⁸ A refração corresponde ao efeito causado pela passagem da luz branca por dois meios transparentes, com um cristal e o ar, reduzindo a sua velocidade de propagação e apresentando as cores de sua composição.

¹³⁶⁹ MENDEZ, 2001, p. 55.

perpetrado pelo agente público. Está em voga a boa-fé do administrado e a manutenção das relações jurídicas e interesse público, conflitando-se com o princípio da legalidade, mas contrariamente protegida a segurança jurídica. Para Almiro Couto, é o caso de se causar maiores prejuízos diante do pretexto de restabelecer a legalidade, prevalecendo a segurança jurídica como imposição da justiça material¹³⁷⁰.

Quanto à proteção da confiança, considerando-se esta como veículo da proteção da expectativa legítima, vinculada à proteção dos Direitos Fundamentais, associa-se à boa-fé, na medida em que existe uma “interação entre confiança e crença/ crença e fé, aparecendo a confiança como uma de suas concretizações ou manifestações particulares”¹³⁷¹. A proteção da confiança tem sido aplicada como justificadora de imposição de limites à revogação de atos administrativos que geraram expectativas legítimas, consideração de responsabilidade pré-contratual entre a Administração Pública e o cidadão, vinculação aos próprios atos e informações, aplicação do venire contra factum proprium, pagamento de indenização em caso rescisão unilateral do contrato administrativo e prejuízo para o particular, prevalência da substância em face da forma exigida.

A proteção destinada às expectativas do administrado e a exigência da boa-fé na relação jurídica com a Administração estão vinculadas a ideia de assimetria entre as partes. A assimetria se identifica quanto às posições, quanto às obrigações, quanto aos poderes para influir e determinar os contornos da relação jurídica. Ademais, pode ser técnica quanto ao objeto da relação jurídica, pode ser em razão das normas jurídicas que favorecem uma determinada parte, ou até mesmo pode a assimetria ser fática. A Administração Pública possui poder jurídico, decorrente da prevalência do interesse público, presunção de legitimidade de seus atos, bem como poder fático, pois detém acesso às informações, poder de fiscalização e imposição de penalidades, executoriedade e poder econômico¹³⁷².

Além disso, a proteção da confiança está atrelada a situações que “colocam os particulares em posição jurídica de poder criar, modificar ou extinguir relação jurídica de direito

¹³⁷⁰ COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art 54 da lei do processo administrativo da União (Lei 9.784/99) **Revista eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, abr/maio/jun, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/almiro-do-couto-e-silva/o-principio-da-seguranca-juridica-protecao-a-confianca-no-direito-publico-brasileiro-e-o-direito-da-administracao-publica-de-anular-seus-proprios-at>> Acesso em 19 mar 2020.

¹³⁷¹ MARTINS-COSTA, 2018, p. 336.

¹³⁷² MARTINS-COSTA, 2018, p. 320-321.

administrativo, através da manifestação ou declaração unilateral de vontade”¹³⁷³. Trata-se de direitos subjetivos¹³⁷⁴ do particular que, em certas circunstâncias, pode estabelecer, alterar ou pôr termo a relações jurídicas de direito público, atuando em cooperação¹³⁷⁵ junto à Administração Pública para que os seus atos administrativos produzam efeitos, como é o caso do cumprimento das condições necessárias para se conceder uma isenção tributária¹³⁷⁶. A cooperação do particular tem sido exigida para garantir a legitimidade da atuação estatal diante da incidência e aumento da exigência da consensualidade, “abrindo alternativas mais flexíveis às formas tradicionais de administração pública impositiva”¹³⁷⁷, assim como para garantir que haja eficácia na promoção dos direitos instituídos e positivados no texto constitucional com o auxílio das entidades privadas, “bem como o surgimento de novos instrumentos de provocação social de controle, ampliando-se, nesse processo político, um continuum de ações convergentes entre a Sociedade e o Estado, com o conseqüente progresso da legitimidade”¹³⁷⁸.

Em relação à moralidade, Giacomuzzi identifica que é a boa-fé objetiva que confere o conteúdo dogmático do referido princípio¹³⁷⁹. Isto porque a origem da ideia de moralidade se verifica com o que se compreende por boa administração, pautando-se a Administração Pública na boa-fé como vetor dos atos administrativos e da relação entre cidadão e Estado. Mesmo que o Direito Público não tenha desenvolvido um instituto capaz de abarcar as conseqüências jurídicas da boa-fé como o fez o Direito Privado, “nada impede que com ela – e suas conseqüências – se preencha o conteúdo do princípio da moralidade”, aplicando-se em face de

¹³⁷³ COUTO E SILVA, Almiro do. **Atos jurídicos de direito administrativo praticados por particulares e direito formativos**. Cadernos de Direito Público. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Nº 57. Dez 2003, p 79- 96

¹³⁷⁴ “Diferenciam-se os direitos subjetivos das faculdades, por serem poderes que já surgem especializados, como vantagens concretas inseridas em relações jurídicas igualmente concretas ou determinadas. As faculdades, diversamente, só ao serem postas in actu é que se especializam. Antes disso são poderes genéricos e abstratos.” (In COUTO E SILVA, 2003)

¹³⁷⁵ “Essa cooperação efetiva-se, em verdade, invariavelmente, através de manifestação ou declaração unilateral de vontade, que tem o efeito de (a) ou criar, modificar ou extinguir, desde logo, relação jurídica de direito administrativo ou (b) fazer nascer para o Estado dever de exarar ato administrativo pelo qual se cria, se modifica ou se extingue relação jurídica de direito administrativo” (In COUTO E SILVA, op. cit.).

¹³⁷⁶ “No direito tributário, estreitamente vinculado com o direito administrativo, as espécies mais importantes de direitos formativos são as isenções, quando a lei as faz depender de requerimento. O pedido de isenção não é, porém como à primeira vista poderia parecer, exercício de direito formativo gerador, mas sim direito formativo extintivo. Formulado o requerimento, e estando observadas as exigências legais, forma – se o direito à isenção e o dever do Estado de isentar. Com o ato administrativo concessivo da isenção, extingue-se a relação jurídica de direito tributário desaparecendo, por conseqüência, os direitos de crédito, pretensões e ações do Estado e os deveres e obrigações do contribuinte. Porque o pedido de isenção é direito formativo, extintivo é que se torna possível, a repetição do tributo de que se fora declarado isento, e pago por equívoco, o que não ocorreria tratando-se de exceção”. (In COUTO E SILVA, op. cit.)

¹³⁷⁷ COUTO E SILVA, op. cit.

¹³⁷⁸ Ibidem.

¹³⁷⁹ GIACOMUZZI, 2013, p 231.

atos de desvio de poder, de improbidade administrativa ou de corrupção¹³⁸⁰. Ademais, acrescenta que a boa-fé dentro do Direito Público se derivaria do princípio jurídico da solidariedade, “em decorrência do qual a tutela dos interesses dos sujeitos se realiza não somente garantindo a esfera jurídica de cada um, mas também prevendo que o exercício dos direitos não possa realizar-se de maneira a admitir um excessivo sacrifício aos interesses de outro”¹³⁸¹, assim como do princípio da imparcialidade¹³⁸².

O controle sobre a atuação da Administração Pública pelos administrados independe da posição de “superioridade” dela na relação jurídica. Entre aspas a superioridade, pois os cidadãos possuem o poder de deslegitimar um ato ou decisão administrativa mediante a consulta pública, participação popular na administração, promoção de métodos alternativos de solução de conflito. Além disso, a ação popular e a ação civil pública representam verdadeiros instrumentos de inserção do particular sobre a atuação da Administração Pública, permitindo que os cidadãos possam fiscalizar os agentes públicos, a moralidade e atuação conforme a boa-fé e os interesses públicos¹³⁸³.

Malgrado a existência de poderes que levam a assimetria na relação jurídica entre a Administração e o administrado, há que se ressaltar que a aplicação da boa-fé nesta relação jurídica advém desde a justificativa primeira da origem da boa-fé: a desigualdade entre as partes. Isto porque a *fides*, no Direito Romano, “comportava a garantia de um sujeito em posição de inferioridade em relação ao outro, o qual exercitava nos seus confrontos um poder de disposição”¹³⁸⁴, de forma que o “vencido ou o dominado apelava para a fé ou boa vontade do vencedor, a fim de que este, em nome de superiores princípios éticos ou religiosos, não impusesse ao vencido obrigações muito gravosas a suportar”¹³⁸⁵. Ademais, a conduta do agente público deve ser limitada, sob pena de se verificar a arbitrariedade. Por isso a atuação dos agentes públicos está vinculada à lei e critérios de conveniência e oportunidade. Além disso, a boa-fé é exigida de ambas as partes, razão pela qual não pode o cidadão agir de forma contrária e desleal, enquanto a Administração Pública deve preservar a confiança e agir conforme os preceitos da moralidade administrativa. Pelo fato de o Estado ter sido criado pelos sujeitos e ser dirigido por eles, que estão subjugados às regras da honestidade e lealdade em seus

¹³⁸⁰ GIACOMUZZI, 2013, p 238-241.

¹³⁸¹ MANJARO, Francesco. **Princípio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche**. Napoles: Edizioni Scientifiche Italiane, 1995, p 24-25 Apud GIACOMUZZI, 2013, cit., p 252.

¹³⁸² Na Itália, a boa-fé administrativa, entende a doutrina majoritária, deriva do princípio da imparcialidade. (In GIACOMUZZI, op. cit., p. 253).

¹³⁸³ NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 137.

¹³⁸⁴ MANJARO, 2013, p 262.

¹³⁸⁵ Ibidem., p 262.

relacionamentos, assim também dar-se-á a relação entre o Estado com os administrados¹³⁸⁶. A boa-fé, portanto, deve promover a harmonia da coexistência entre os direitos do cidadão e prerrogativas estatais, preservando-se os direitos, a justiça, a segurança jurídica e a pacificação social¹³⁸⁷. Para além disso: devem ambos agir, por causa da boa-fé, conforme o dever de cooperação desde a constituição da relação jurídica, durante e ultrapassando o momento de sua extinção. Isto porque a boa-fé também se analisa diante do prazo e do poder de anulação do ato administrativo e exercício do direito de ação judicial ou no processo administrativo¹³⁸⁸.

Considerando a existência de lacunas no âmbito do Direito Público, a boa-fé se apresenta como um instituto apto a acudir as falhas a nível de fonte, sendo, inclusive, dotada de sentido para evitar a discricionariedade pura ou a arbitrariedade, considerando-se os interesses dos cidadãos. É também de se verificar a boa-fé como impositiva da lealdade na relação entre Administração Pública e administrado, devendo a norma ser interpretada para garantir a lealdade na relação jurídica, haver o dever de ambas as partes de prestar informações fidedignas e realizar comportamentos adequados¹³⁸⁹. Serve, assim, como cânone hermenêutico para as normas de Direito Público, para que este esteja de acordo com o sistema jurídico¹³⁹⁰.

Por outro lado, a boa-fé deve estar presente na relação entre a Administração e o agente público, sob pena de se configurar a deslealdade às instituições¹³⁹¹. Além disso, há o dever de lealdade entre as instituições públicas, observando-se o dever de cooperação entre os órgãos administrativos das três esferas. Concebe-se uma nova visão de boa-fé no âmbito do Direito Público¹³⁹².

Também se observa a exigência da boa-fé em todos os procedimentos administrativos e processos judicial¹³⁹³ em que o cidadão e a Administração Pública contendem. As partes devem agir com ética, ou seja, com lealdade, honradez, responsabilização por suas condutas que violem a confiança, devendo os magistrados ou autoridades julgadoras evitarem o uso de técnicas ou habilidades que se transvestem como justas proposições, escondendo a verdade

¹³⁸⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade civil do Estado intervencionista**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 226.

¹³⁸⁷ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. A proteção da boa-fé no direito administrativo. **Revista dos tribunais**, nº 668, 1993, p. 268.

¹³⁸⁸ GONZÁLEZ PÉREZ, J., 1983, p. 57.

¹³⁸⁹ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 387.

¹³⁹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. In **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 23. Jan/mar. 1999, p. 22.

¹³⁹¹ MARTINS-COSTA, 2018, p. 340-344.

¹³⁹² MENDEZ, 2001, p. 59.

¹³⁹³ Sobre a boa-fé no âmbito processual, afirma Menezes Cordeiro que primeiramente o instituto jurídico adentrou ao Direito Público por meio do processo civil. Aplica-se a boa-fé para proibir a formação dolosa de posições processuais, para proibir-se o venire contra factum proprium, e abuso de poderes processuais e a supressio (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 375-377).

fática e impossibilitando a realização de justiça ao caso concreto. A boa-fé impõe o dever de coerência no comportamento, limitando o exercício dos direitos subjetivos processuais¹³⁹⁴.

Sobre a coerência, é possível identificar que a boa-fé permite a racionalidade do sistema quanto à atuação do Poder Público¹³⁹⁵. A ideia de racionalidade de uma norma ou da atuação do Poder Público está adstrita à concepção de coerência entre uma proposição ou de um ato e suas justificativas perante o particular. Considera-se neste ponto a existência de uma relação jurídica, material ou processual, entre o particular e o Estado e da atuação de ambas as partes conforme um conjunto de valores, motivos, fins, sistema processual. Ou seja, há uma justificativa coerente, sustentada pela referência a certos pressupostos, para aplicação de uma norma ou criação do texto normativo¹³⁹⁶. Considerando, então, a boa-fé como um pressuposto material do ordenamento jurídico, a atuação do Poder Público deve respeitá-la.

Quando não se observa a previsão normativa expressa da aplicação da boa-fé, ou faltam argumentos para se garantir a permanência de uma situação por conta da expectativa criada no cidadão, ou para se verificar a legitimidade da imposição de uma sanção sobre o cidadão, garante-se a sua observação mediante a utilização dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ambos os princípios se vinculam à ideia do justo, sendo o razoável considerado como justo na conceituação popular, estando em conformidade com princípios aceitos pelo senso comum e com juízos de valor aceitos. A boa-fé apresenta-se como argumento num caso concreto diante da razoabilidade da conduta ou intuito de um sujeito. No caso da proporcionalidade ou proibição do excesso, a lei deve ser aplicada considerando o objetivo e os interesses em pauta, de forma que uma conduta praticada com ausência de dolo deve ser verificada para se evitar a desproporcionalidade no caso concreto¹³⁹⁷.

Esses dois princípios permitem que haja a consideração da boa-fé do sujeito para que seja possível, até mesmo, uma solução “contra legem” no âmbito das decisões judiciais¹³⁹⁸. Porém, tais princípios também se impõem ao legislador, pois o direciona a estipular normas que não ultrapassem a proporcionalidade e a razoabilidade, nem mesmo que sejam contrárias a determinação do procedimento legislativo a que está subordinado. Trata-se neste ponto do respeito ao devido processo legal no âmbito material e no âmbito formal, relacionando-se a

¹³⁹⁴ MENDEZ, op. cit., p. 53-54.

¹³⁹⁵ 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.

¹³⁹⁶ NEVES, A. Castanheira. **Metodologia jurídica: problemas fundamentais**. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra STVDIA IVRIDICA 1. Coimbra: Coimbra Editora, 1993, p.34-35.

¹³⁹⁷ CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2001, p. 145.

¹³⁹⁸ MELLO, 2008, p. 20.

exigência da boa-fé no âmbito da instituição das leis infraconstitucionais por ordem dos fatores reais de poder do texto constitucional.

Por fim, e não mesmo importante é a constatação de que fora adotada a boa-fé em suas duas concepções no Direito Administrativo, conforme demonstrado nas próximas páginas. A boa-fé objetiva consagra o padrão de conduta a ser exigido dos sujeitos do vínculo jurídico, que devem atuar conforme à lealdade e à honestidade, verificando-se nos atos administrativos, nos procedimentos e processos administrativos e intervenção na economia. A boa-fé subjetiva, por sua vez, considerada a crença do sujeito, errônea e escusável, em face de alguma situação é verificada também no processo ou procedimento administrativo e na responsabilidade dos agentes quanto aos danos causados aos administrados. Porém, em ambas as perspectivas, representará uma acepção de ética com diversas funções e múltiplas consequências¹³⁹⁹.

Assim, tem-se a concretização da boa-fé no âmbito do Direito Público mediante a utilização de outros institutos e princípios. Considerando que os limites entre o Direito Público e o Direito Privado foram se ruindo ao longo do tempo, e que os institutos do Direito Privado foram observados pelas disciplinas de Direito Público, neste contexto a boa-fé se apresenta como um link, um vetor de comportamento em ambas as esferas, garantindo-se a segurança jurídica, pilar do Estado de Direito. As funções da boa-fé no Direito Privado foram aplicadas ao Direito Público. Mesmo que não houvesse a sua previsão em normas das disciplinas do Direito Público, a boa-fé sempre se concretizou diante do conteúdo dos princípios e outras normas que se aplicavam as disciplinas do Direito Público, pois, como categoria inserida no ordenamento jurídico, e passando a ter regime jurídico, servia como fundamento para exigir a confiança, a moralidade, para proteger o interesse público, para exigir a boa administração, a segurança jurídica, a proporcionalidade e razoabilidade e coerência na atuação dos poderes públicos em face dos direitos do cidadão, sob pena de sua responsabilidade. Cabe ressaltar que as imposições da boa-fé no Direito Público abarcam não apenas os entes públicos e os integrantes dos poderes da República, mas também as pessoas jurídicas que foram criadas pelo Estado, mas que atuam no âmbito do Direito Privado, assim como as empresas que prestam serviço público através do regime de concessão, permissão ou autorização, justificando-se a responsabilidade do Estado em caso de danos ao cidadão pelo desrespeito às suas expectativas legítimas.

¹³⁹⁹ FERREIRA RUBIO, 1984, p 92-97.

4.1 PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E A COERÊNCIA NO SISTEMA JURÍDICO

A confiança é importante para a construção das relações humanas e de uma nação. A confiança entre os homens permite que se reúnam e criem uma teia de relações para o desenvolvimento dos negócios mediados pela irreversibilidade e pela previsibilidade¹⁴⁰⁰. Ademais, a confiança é uma das exigências para a amizade, ou “philia”, qualificada como uma virtude por Aristóteles, que permite o convívio social, no qual o homem realiza a sua sociabilidade e sua vida política¹⁴⁰¹. Além disso, a “philia”:

Caracteriza a interação subjetiva desprovida de toda intenção de prejudicar marcada pela reciprocidade, pela espontaneidade, pelo auxílio mútuo, pela confiança e pela igualdade, revelando-se a inspiração daquilo que hoje se espera dos parceiros contratuais, observadores da boa-fé¹⁴⁰².

A mútua confiança e a incapacidade de se fazer mal a outrem correspondem a características de uma amizade. Aliás, correspondem a elementos essenciais para a associação das pessoas para um fim específico, formando o capital social. Além de conhecimento e qualificações, o capital social também tem a ver com a capacidade que as pessoas possuem de se associarem umas às outras, reverberando reflexos em quase todos os âmbitos da existência social, sendo transmitido por mecanismos culturais (religião, tradição ou hábito histórico). Cabe ressaltar que a capacidade de se associarem está no grau em que os grupos sociais compartilham normas e valores, possuem o hábito às normas morais e adquirem virtudes como lealdade, honestidade e confiabilidade, mostrando-se dispostas a subordinar interesses individuais aos interesses de um grupo¹⁴⁰³. Desses valores nasce a confiança¹⁴⁰⁴:

Confiança é a expectativa que nasce no seio de uma comunidade de comportamento estável, honesto e cooperativo, baseado em normas compartilhadas pelos membros dessa comunidade. Essas normas podem ser sobre questões de “valor” profundo, como a natureza de Deus ou da justiça, mas também compreendem normas seculares, como padrões profissionais e códigos de comportamento.

¹⁴⁰⁰ GOMES, 2013. GONÇALVES, 2008, p. 37.

¹⁴⁰¹ ARISTÓTELES, 1991, p. 215.

¹⁴⁰² GONÇALVES, op. cit., p. 37

¹⁴⁰³ O tipo de capital social mais útil à formação de novas associações e cooperar dentro dos termos de referência que elas estabelecem está dentro da classificação de solidariedade orgânica de Durkheim. (In DURKHEIM, Emile. **The division of labor in society**. Nova York: Macmillan, 1933, p. 181-182.

¹⁴⁰⁴ COLEMAN, James S. Social Capital in the creation of human capital. **American Journal of Sociology**, 94. Supplement (1988), p. 95-120. Apud FUKUYAMA, Francis. **Confiança**. Tradução de Alberto Lopes. Rio de Janeiro: Rocco, 1996, p.41.

Confiança está associada à expectativa de comportamento de um sujeito com base nos valores e normas éticos e morais de uma sociedade. Ademais, a confiança possui a função de generalizar expectativas de comportamento, reduzindo a falta de informações sobre o risco e posturas futuras, promovendo o nascimento de um sentimento de segurança, que permite o ser humano a ter uma gama de ações¹⁴⁰⁵. Códigos éticos promovem a confiança, enfatizando imperativos de honestidade, caridade e benevolência, criando uma vida moral comum. Tais códigos, juntamente com as religiões, constituem as principais fontes institucionalizadas de comportamento determinado culturalmente, ou seja, formam hábitos subjugados a uma regra do bem e do mal, que constituem um complexo de regras morais de uma sociedade.

O complexo de regras morais que formam o hábito, para Fukuyama, corresponde ao que se denomina de cultura: “cultura é um hábito ético herdado”. Um hábito ético pode consistir em uma ideia ou em um valor¹⁴⁰⁶. E por ser herdado, é transmitido ao longo de gerações, mudando lentamente, mais devagar que as alterações das ideias, razão pela qual, por exemplo, um país que vivia sob o império do comunismo criou o hábito de dependência dos cidadãos perante o Estado, de ausência de energia para empresariar, uma incapacidade de contemporização e aversão a cooperar voluntariamente em grandes companhias, sendo difícil que a nova realidade democrática e capitalista funcione¹⁴⁰⁷. Por isso, ressalta-se que os hábitos éticos podem ser cruciais para a inovação organizacional e consequente criação de riqueza, permitindo uma grande variedade na estrutura econômica¹⁴⁰⁸.

Vincula-se à confiança o conceito de reputação, ou seja, a experiência generalizada que uma pessoa possui sobre o comportamento de outra em situação específica, ou seja, a experiência de um sujeito permite que se faça uma análise do custo benefício de uma relação ou medida que se possa prolongar no tempo e repercutir efeitos vantajosos¹⁴⁰⁹. A reputação de alguém garante a estabilização das relações e fortalece a confiança entre as partes, razão pela qual o cidadão busca agir de forma justa e ser reconhecido por agir assim, cooperando com

¹⁴⁰⁵ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**: uma nova forma de tutela do cidadão diante do estado. 2ª ed, rev. e atua. Niterói: Impejus, 2016, p. 12.

¹⁴⁰⁶ FUKUYAMA, 1996, p. 49-51.

¹⁴⁰⁷ Ibidem., p. 55.

¹⁴⁰⁸ Ibidem, p.52. Fukuyama analisa os protestantes que desenvolveram hábitos de glorificação a Deus e renúncia à aquisição de bens materiais como um fim em si mesmo, promovendo a consolidação de certas virtudes, como a honestidade e a economia, que foram úteis para a formação de capital. Por isso, “os maiores maximizadores de utilidade nem sempre são os mais racionais; pessoas que praticam certas modalidades de virtudes tradicionais morais e sociais de maneira não-racional, e que frequentemente visam a objetivos completamente não-econômicos, podem não se encontrar em situações de todo desvantajosas ou se mostrar tão confusas quanto modernos economistas podem levar-nos a acreditar.” (In FUKUYAMA, op. cit., p.52-53).

¹⁴⁰⁹ ARAÚJO, 2016, p. 15.

todos os membros da sociedade¹⁴¹⁰. Assim como se identifica a reputação nas relações interpessoais, tem-se a reputação do Estado como garantidor dos direitos previstos na constituição, que sempre corre o risco de ser violada pelos interesses públicos financeiros¹⁴¹¹. Se há estabilidade da atuação estatal, haverá certeza e clareza quanto às obrigações do Estado e os deveres dos particulares, mas quando há a crença da frustração da expectativa de comportamento, o nível de confiança diminui tanto na relação com o Estado, assim como se diminui o sentimento de cooperação entre os cidadãos¹⁴¹².

A confiança foi e é imprescindível para a vinculação das pessoas para a formação do Estado, como relatado nas teorias contratualistas. Também reduz a complexidade social, aumentando as possibilidades individuais, pois a ausência de confiança impossibilita a concretização de formas muito simples e imediatas de cooperação entre os seres humanos¹⁴¹³. A confiança não seria necessária à cooperação, pois os sujeitos podem se reunir voluntariamente para promoverem seus interesses pessoais mediante a utilização de mecanismos legais (como é o caso do contrato) com o objetivo de atingir um objetivo comum. Fukuyama critica a posição sobre a cooperação, pois reconhece que as organizações mais eficientes e de grande porte são baseadas em comunidades de valores éticos elevados, havendo um consenso moral prévio que garanta a confiança mútua e promova a sociabilidade espontânea¹⁴¹⁴, o que significa que a cooperação sem confiança formaria organizações menos complexas. Ademais, os hábitos éticos garantem que os sujeitos nunca se comportem como egoístas maximizadores de seus interesses, pois “eles também têm um lado moral no qual sentem obrigações para com os outros, um lado frequentemente em contradição com seus interesses egoístas”¹⁴¹⁵.

Analisando por outro parâmetro, a partir do momento em que o sujeito passa a confiar no outro, identifica-se uma maior cooperação nas relações sociais. O sujeito que confia não precisa cogitar ou decidir se a outra parte agirá espontaneamente para cumprir suas obrigações morais ou jurídicas¹⁴¹⁶.

¹⁴¹⁰ RAWLS, John. **Justiça e democracia**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 163.

¹⁴¹¹ ARAÚJO, 2016., p. 16-17. O autor ainda cita o seguinte exemplo: “Que estímulo um particular terá para pagar futuras contribuições previdenciárias se ele sabe que, a qualquer momento, o Estado poderá revogar outros benefícios previdenciários por meio de uma nova alteração legal ou constitucional?”

¹⁴¹² ARAÚJO, op. cit., p. 17.

¹⁴¹³ LUHMANN, Niklas. **Legitimation durch Verfahren**. 3 Auflage. Soziologische Texte. 66. Darmstadt-Neuwied: Luchterhand, 1978, p 23. Apud ARAÚJO, op. cit., p. 7

¹⁴¹⁴ FUKUYAMA, 1996, p.42

¹⁴¹⁵ Ibidem., p.56.

¹⁴¹⁶ MISZTAL, Barbara. **Trust in Modern Societies**. The Search for the bases of social order. Cambridge: Polity Press, 1996, p. 12.

Para a formação e manutenção da existência de um Estado, a confiança é imprescindível, pois não se consegue construir uma sociedade complexa sem este pilar¹⁴¹⁷. No caso de uma nação, o bem-estar e a sua capacidade de competir são condicionados pela confiança inerente a uma sociedade, ou seja, a atividade econômica por ela desenvolvida, as normas, regras e obrigações morais e outros hábitos moldam a confiança do cidadão nas instituições sociais e políticas, assim como na confiança entre os integrantes das instituições¹⁴¹⁸. A confiança de uma nação se desenvolve diante de uma “série de hábitos éticos e obrigações morais recíprocas compartilhados por todos os membros da comunidade”, dando motivos para que acreditem um nos outros e permite que decisões sejam tomadas conforme os interesses social e econômico, evidenciando-se a solidariedade na comunidade¹⁴¹⁹. Além disso, antes de criarem riqueza, os seres humanos precisam conviver e aprenderem a trabalhar juntos, confiarem em si, para, enfim, criarem uma nova forma de organização, juntamente com os avanços tecnológicos. Precisam confiar na estabilidade do ordenamento jurídico, mesmo que o Estado esteja aberto para inovações e posturas flexíveis¹⁴²⁰.

Dessa forma, a prosperidade econômica de uma nação está vinculada não só a leis e racionalidade econômica, mas também a reciprocidade, obrigações morais, deveres em relação à comunidade e confiança entre si e no Estado. Ademais, a presença da confiança numa sociedade está atrelada a sua capacidade de adaptação às novas tecnologias e novas formas e modelos de mercado, permitindo a estabilidade do direito vigente ao longo do tempo¹⁴²¹. Essa estabilidade, no entanto, dialoga com as características do tempo, pois a confiança possibilita a crença na ocorrência de um comportamento futuro diante de um ato pretérito. Reflexos do tempo no direito: “o tempo possui uma natureza ambivalente no Direito, ao exigir não só a preservação (Bewahrung), mas também a mudança (Veränderung), o que ocasiona, inclusive, uma permanente tensão entre os anseios de estabilidade e flexibilidade, tradição e inovação”¹⁴²². Ora, quanto mais antigo um ordenamento jurídico, maior a confiança do sujeito sobre a norma, mais difícil será alterar o dispositivo jurídico. A alteração das normas só deve ocorrer mediante o respeito à “solidariedade dos que nasceram mais tarde com aqueles que os precederam”¹⁴²³,

¹⁴¹⁷ Relata Valter Shuenquener de Araújo a história de Confúcio e suas lições sobre a existência de um Estado, apresentando como elemento imprescindível o filósofo para tanto a confiança que o povo deposita no soberano. (In ARAÚJO, 2016, p. 1.)

¹⁴¹⁸ FUKUYAMA, op. cit., p.21.

¹⁴¹⁹ Ibidem., p. 23.

¹⁴²⁰ ARAÚJO, op. cit., p. 3.

¹⁴²¹ Ibidem., p. 3.

¹⁴²² Ibidem., p. 5.

¹⁴²³ HABERMAS, Jürgen. **O discurso filosófico da modernidade**. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1990, p. 25.

ou seja, respeito ao princípio da justiça entre gerações¹⁴²⁴. Assim sendo, possível afirmar que a confiança apresenta as seguintes características elementares: a permanência dos estados em diversos momentos, simplificação das situações complexas e infinitas, antecipação do futuro, estipulação da obrigação de atuação em conformidade à boa-fé.

O retorno do individualismo e a supervalorização do liberalismo baseado em direitos com o intuito de expandir tais direitos em face da autoridade estatal levaram ao declínio da confiança nas nações, bastando para tal conclusão analisar o “aumento da violência e litígios civis, o rompimento de estrutura familiar, declínio de um grande leque de estruturas sociais intermediárias como vizinhanças, igrejas, sindicatos, clubes e obras de caridade”¹⁴²⁵, e o sentimento generalizado entre os sujeitos da falta de valores compartilhados e do espírito de comunidade com o que os cercam¹⁴²⁶. Por conta disso, aumentam-se os gastos com a segurança pública, abarrotam-se o poder judiciário¹⁴²⁷ com diversas ações civis, a sociedade desacredita no direcionamento do dinheiro público para os gastos com o bem-estar. Uma sociedade com pessoas que não confiam umas nas outras deve ter mecanismos para que possam confiar no sistema, como é o caso da existência de grande número de regras e regulamentos, contratos, litígios e meios coercitivos para se imporem algumas decisões, compondo os custos transacionais¹⁴²⁸. O ordenamento jurídico, nestes casos, visa garantir a segurança das expectativas individuais e possibilitar a existência de uma sociedade complexa diante da falta de confiança¹⁴²⁹. Inclusive, para um Estado, cujo nível de confiança na sociedade é baixo, promover o crescimento econômico e atrair grandes corporações, há que intervir na economia, subsidiar setores e orientar a população, criando empresas estatais para suprir os serviços necessários e não ofertados, assim como deverá estipular mecanismos para combater a corrupção difusa dos funcionários públicos e a ineficiência da administração¹⁴³⁰.

¹⁴²⁴ ARAÚJO, 2016, p. 7. Para o autor, o referido princípio remonta a ideia de que um povo corresponde ao somatório de todas as gerações, com base na ideia de Winfried Brugger. (BRUGGER, Winfried. **Das anthropologische Kreuz der Entscheidung in Politik und Recht**. Baden-Baden: Nomos, 2005, p 177.)

¹⁴²⁵ FUKUYAMA, 1996, p. 25.

¹⁴²⁶ Fukuyama considera que Estados Unidos, Japão e Alemanha possuíam a capacidade de criar comunidades espontâneas, orientados por um alto nível de confiança. Porém, analisa que os EUA têm mudado drasticamente, tornando-se individualistas, diminuindo o sentimento de comunidade. (In FUKUYAMA, op. cit., p. 25).

¹⁴²⁷ Recentemente o Estado, muitas vezes por conta do sistema judiciário, tem apoiado um conjunto de direitos individuais em rápida expansão que minou a capacidade de importantes comunidades de estabelecer padrões para o comportamento de seus membros. (In FUKUYAMA, op. cit., p.66).

¹⁴²⁸ FUKUYAMA, op. cit., p.43. Continua o autor afirmando que “a desconfiança generalizada no interior de uma sociedade impõe uma espécie de ônus sobre todas as formas de atividade econômica, ônus que as sociedades de alto nível de confiança não tem de pagar”.

¹⁴²⁹ ARAÚJO, op. cit., p. 14.

¹⁴³⁰ FUKUYAMA, op. cit., p.45-46. “Um país de baixo capital social provavelmente não só terá companhias pequenas, fracas e ineficientes; também sofrerá de uma corrupção pública ineficiente.

Dessa forma, a confiança se relaciona com a diminuição da complexidade das relações, permitindo a formação de um sistema jurídico que projeta soluções para o futuro. A confiança no sistema pressupõe a existência de informação prévia, de estruturas motivadoras e estabilizadoras das expectativas mediante a aplicação de sanção, previsão de ações e resultados em face do tempo¹⁴³¹. Utiliza-se da linguagem, de generalizações, seletividade de conceitos, formação do sistema e do tempo para que haja a internalização, a aprendizagem, o controle dos resultados, permitindo-se que a confiança se caracterize como "sistêmica, difusa e latente"¹⁴³².

Cabe ressaltar que a confiança não se confunde com a esperança. A confiança pressupõe um grau maior que o criado pela esperança de continuidade de um ato, estando num grau entre a mera esperança e a certeza absoluta. Isto porque há o risco de ruptura, e quando há ruptura há efeitos da quebra da confiança¹⁴³³. Malgrado o reconhecimento da importância da confiança na formação do Estado e manutenção da estabilidade das relações humanas, há uma dose de incerteza e existe a possibilidade de sua frustração com prejuízo para ambas as partes¹⁴³⁴. Em caso de quebra da confiança, que ocorre quando há simulação de uma das partes, por exemplo, há a quebra também da expectativa criada pelos comportamentos realizados anteriormente. Mas também pode haver a quebra da confiança por conta do aumento das possibilidades de desenvolvimento da humanidade, pois há uma perigosa desestabilização de projetos futuros e destruição de expectativas das pessoas¹⁴³⁵. Em virtude da velocidade das transformações sociais, assiste-se a uma erosão do sentido da confiança, assim como o caráter efêmero das relações sociais provocam o enfraquecimento da confiança entre os indivíduos e o sentimento de solidariedade mútua. A crise na confiança interpessoal leva a fragilização da confiança depositada nas instituições estatais, de forma que as pessoas tendem a buscar alternativas à atuação estatal para a preservação de seus interesses¹⁴³⁶.

Diante da importância da confiança para as relações interpessoais quanto a sua estabilidade, bem como para a constituição de um Estado e desenvolvimento econômico, tem-se a imposição de sua proteção pelos ordenamentos jurídicos através do conteúdo do princípio da proteção da confiança. Este princípio é produto de uma construção teórica e fática desde o século IX, sendo estudado com maior afinco apenas em meados do século XX.

¹⁴³¹ DERZI, 2009, p. 330-331. A autora apresenta outro elemento: a desconfiança. Afinal, o sistema jurídico deve garantir procedimentos ou processos com o fim de sanar a desconfiança e garantir a confiança no resultado.

¹⁴³² DERZI, *op. cit.*, p. 337.

¹⁴³³ ARAÚJO, 2016, p. 17-18.

¹⁴³⁴ *Ibidem.*, p. 13.

¹⁴³⁵ *Ibidem.*, p. 7.

¹⁴³⁶ *Ibidem.*, p. 9. O autor cita a falta de confiança existente perante o Estado brasileiro quanto às frequentes mudanças no conteúdo das normas jurídicas, o que leva a uma desconfiança generalizada da população brasileira em relação à firmeza e à seriedade dos comportamentos estatais.

No século IX, o direito canônico fora apresentado com uma situação inovadora: julgamento e condenação de um papa já falecido e a declaração da ineficácia de seus atos enquanto exercia a atividade papal. Houve uma preocupação em se preservar a confiança depositada nos atos praticados pelo referido papa e por aqueles indevidamente consagrados¹⁴³⁷. Já no século XIX, o tribunal inglês proferiu entendimento sobre o fato de que o sujeito não poderia afirmar em um momento e a negar em outro sobre um mesmo fato, assentando-se tal entendimento num princípio pautado no senso comum e na justiça comum¹⁴³⁸.

O tema voltou a ser discutido no início do século XX, quando uma francesa requereu uma indenização com base na lei que determinava a isenção de algumas pessoas ao pagamento de aluguel e assegurava a compensação aos proprietários dos imóveis prejudicados pela perda dessa receita. A administração francesa concedeu parcialmente seu pleito, de forma que a autora buscou a reforma da decisão perante o Ministro das Finanças, que, por sua vez, anulou a indenização inicialmente reconhecida. Esta decisão fora alvo de análise do Conselho de Estado francês, concluindo que uma decisão no âmbito administrativo deveria seguir as regras quanto ao prazo para o desfazimento de um ato pelo poder judiciário, mesmo que o ato fosse ilegal¹⁴³⁹. Assim, o Conselho discutiu temas sobre a necessidade de a Administração Pública respeitar a legalidade e a de se garantir a estabilidade das decisões individuais¹⁴⁴⁰.

Predominava o entendimento de que a legalidade deveria prevalecer quando houvesse um conflito entre interesses particulares e interesses públicos, havendo a sua relativização após a Segunda Guerra Mundial. Isto porque o Estado passava a ser garantidor também de direitos sociais e individuais, assim como estabilidade e segurança num mundo de mudanças repentinas e frequentes¹⁴⁴¹. Porém, diante da discussão cada vez mais fundamentada no âmbito da jurisprudência alemã pós Segunda Guerra Mundial, o princípio da proteção da confiança ganhou autonomia e destacou-se para “proteger a iniciativa privada contra mudanças promovidas pelo Estado no planejamento econômico e para a limitação dos efeitos retroativos

¹⁴³⁷ O Papa Formoso fora desenterrado para ser julgado por atos praticados quando vivo. Ao final, fora condenado e excomungado. Assim, sua nomeação como papa perdera os efeitos de forma ex tunc, sendo seus atos desconsiderados. (In ARAÚJO, 2016, p.18-19).

¹⁴³⁸ MARTIN, Antonie. **L'Estoppel en Droit International Public**. Précédé d'um Aperçu de la Théori de L'Estoppel em Droit Anglais. Paris: Editions A. Pedone, 1979, p. 73.

¹⁴³⁹ FRANÇA. Conseil d'État, 3 novembre 1922, Dame Cachet. Disponível em: < <https://www.conseil-etat.fr/ressources/decisions-contentieuses/les-grandes-decisions-du-conseil-d-etat/conseil-d-etat-3-novembre-1922-dame-cachet> > Acesso em 19 mar 2020.

¹⁴⁴⁰ SIMONETTI, José Augusto. **O princípio da proteção da confiança no Direito Administrativo brasileiro: estabilidade de atos e limitação da discricionariedade administrativa**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 10.

¹⁴⁴¹ ARAÚJO, op. cit., p. 22.

provocados pelo desfazimento de atos administrativos ilegais que geraram efeitos desfavoráveis a seus destinatários”¹⁴⁴².

Dentre os elementos que justificaram o início da discussão está a boa-fé aplicada para proteger o cidadão perante o Estado, ou seja, transcendência de um instituto jurídico do direito privado para os assuntos de direito público. A jurisprudência alemã considerou que quando um titular de direito “deixa de exercer um direito durante um certo lapso de tempo, criando para a outra parte uma confiança razoável de que aquele direito não seria mais exercido”¹⁴⁴³, ou quando há desídia no exercício de uma posição jurídica, fazendo surgir um direito pela prática continuada de determinados atos, beneficiando aqueles que depositaram confiança na continuidade de tal procedimento¹⁴⁴⁴, deveria prevalecer a boa-fé e a segurança jurídica, sobretudo se houvesse criado a expectativa na permanência de uma situação digna de ser protegida¹⁴⁴⁵.

Outro fator contribuiu para a proteção da confiança: o Estado passou a intervir na vida dos particulares, diante da alteração do Estado liberal para o modelo de Estado social, prestando serviços básicos e essenciais aos cidadãos. Houve a necessidade de se controlar a forma de atuação da Administração Pública, pois fora estipulada a procedimentalização dos atos da administração que pudessem interferir nos direitos particulares. A relação entre Estado e administrado não era mais separada, mas sim continuada e de cooperação entre as partes cooperantes¹⁴⁴⁶. Diante da necessidade de procedimento e da possibilidade de controle do ato administrativo, corroborando para a maior participação do sujeito na administração pública, a proteção da confiança se torna proeminente.

O fenômeno de alteração das bases de avaliação do ato administrativo quanto à sua legitimidade repercutiu efeito sobre o princípio da legalidade, pois este passou a ter a denominação de princípio da juridicidade. Ou seja, a Administração Pública deveria atuar não somente em respeito à lei, mas em relação a todo o Direito. Isso permitiu que os atos discricionários fossem pautados na melhor decisão para um caso concreto, realizando os princípios e direitos dos cidadãos, hábeis para a perseguição dos fins estatais. Com a nova leitura do princípio da legalidade, quebrando-se a hegemonia da legalidade formal, tem-se a

¹⁴⁴² ARAÚJO, 2016, p. 25.

¹⁴⁴³ Tem-se o conceito da *suppressio*. Vide DICKSTEIN, Marcelo. **A boa-fé objetiva na modificação tácita da relação jurídica**: *surrectio e suppressio*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 113.

¹⁴⁴⁴ DICKSTEIN, 2010, p. 113.

¹⁴⁴⁵ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 802.

¹⁴⁴⁶ SILVA, Vasco Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 73.

possibilidade de se promover o princípio da proteção da confiança e a proteção dos interesses dos particulares¹⁴⁴⁷.

O surgimento da teoria sobre o direito subjetivo público também foi relevante para a proteção da confiança. Considerando a teoria de Ottmar Bühler, para o qual para a existência de um direito subjetivo há a exigência de norma vinculativa, a intenção do legislador de proteger interesses individuais e a tutela jurisdicional da posição individual¹⁴⁴⁸, o reconhecimento de direitos dos cidadãos perante o Estado representa um avanço quanto à proteção do indivíduo em face da atuação da Administração Pública. Posteriormente, com Otto Bachof, houve uma relativização dos requisitos para o reconhecimento do direito subjetivo público, como a desnecessidade de norma jurídica vinculativa, bastando os princípios ou atos da própria Administração Pública, bem como a supressão do requisito do recurso contencioso para exercício do direito, ampliando-se as possibilidades de proteção de situação benéficas para os cidadãos frente a Administração Pública.

Tem-se, pois, atualmente o direito subjetivo público definido como “o poder jurídico concedido por força do Direito Público a um indivíduo para poder exigir do Estado, tendo em vista a satisfação de interesses próprios, um determinado comportamento”¹⁴⁴⁹. Este conceito tem sido alargado para incluir como direito público subjetivo os direitos instituídos nos atos normativos ou da prática da Administração Pública, com supedâneo nos direitos fundamentais¹⁴⁵⁰. Assim resume Simonetti¹⁴⁵¹:

Assim, e em conclusão, pode-se dizer que o ambiente no qual surgiu o princípio da proteção da confiança na Alemanha conjuga dois elementos principais. Primeiro, a noção de que a boa-fé e a segurança jurídica devem ser valorizadas, de maneira que o decurso do tempo, aliado a uma abstenção na prática de uma competência, faz surgir uma expectativa digna de proteção; e em segundo lugar, deve-se mencionar a possibilidade prática de esta situação de confiança criar verdadeiramente um direito a ser exercido e reclamado pelo cidadão em face da Administração Pública.

Primeiramente, o princípio da proteção da confiança foi aplicado, pela jurisprudência alemã¹⁴⁵², para limitar a atuação do legislador e os efeitos retroativos de uma lei, sendo

¹⁴⁴⁷ OTERO, Paulo. **Legalidade e administração pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 153.

¹⁴⁴⁸ Apud SILVA, 2003, p. 221.

¹⁴⁴⁹ MAURER, Hartmut. **Derecho administrativo**: parte general. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 196.

¹⁴⁵⁰ SILVA, 2003, p. 231.

¹⁴⁵¹ SIMONETTI, 2017, p. 19.

¹⁴⁵² O “leading case” se trata de uma situação em que a administração pública alemã revogou o ato que garantiu a uma viúva de um funcionário público alemão o pagamento de sua pensão por morte mesmo após mudar-se da República Democrática Alemã para a Berlim ocidental. O Tribunal Administrativo Superior de Berlim decidiu manter a pensão após a ponderação entre o princípio da legalidade e a confiança gerada na viúva. (In MAURER, Hartmut. **Elementos do direito administrativo alemão**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 67-68. Nesse tipo de caso, deveria haver uma “ponderação entre tais princípios, para verificar até que medida o

posteriormente utilizado para tratar de efeitos da revogação de ato administrativo, vinculação das informações prestadas pela e práticas da administração pública, proteção dos cidadãos diante de anulação de atos administrativos com efeitos favoráveis a seus destinatários e regulação de efeitos de contratos administrativos ilegais¹⁴⁵³. Mas também passou a ser averiguado e protegido em relação a todas as formas de atuação do Estado que possam afetar os particulares, como a elevação de um tributo, revogação de subsídios, diminuição de benefícios previdenciários, redução de situações jurídicas favoráveis a servidores, restrições ao exercício de atividades profissionais e empresariais.

O princípio da proteção da confiança foi admitido como Princípio Geral do Direito Comunitário Europeu, consagrando-se como uma regra superior de Direito e princípio fundamental do direito comunitário¹⁴⁵⁴. Na Alemanha, a sua positivação ocorreu na década de 1970, de forma que fora regulado o modo como a confiança de um particular deveria ser tutelada se houvesse a anulação de atos administrativos com efeitos favoráveis a seus destinatários¹⁴⁵⁵. Na Espanha, no final da década de 1990, tem-se a inserção do princípio da proteção da confiança como princípio geral a ser respeitado pela Administração Pública espanhola¹⁴⁵⁶. Em Portugal, a proteção da confiança é derivada do princípio da boa-fé¹⁴⁵⁷, enquanto na França não se reconhece nem mesmo como princípio geral subsidiário, pois considera-se como suficiente a proteção da segurança jurídica. Porém, tem-se renovado a discussão diante da prática de atos da Administração Pública que violem a boa-fé no direito transitório, na anulação e revogação de atos individuais e na frustração da confiança¹⁴⁵⁸.

No Brasil, o princípio da proteção da confiança não ganhou relevância no século XX, reconhecendo-o a jurisprudência tardiamente, mediante a introdução de teorias no âmbito dos julgamentos, principalmente com a invocação da segurança jurídica e da boa-fé. A proteção da confiança se tornou conhecida nesta terminologia no país com as lições de Almiro do Couto e Silva¹⁴⁵⁹ e foi consagrada legalmente com a previsão, na lei 9784/99, de prazo decadencial para a administração pública revisar seus atos, sendo o mesmo para o particular requerer a anulação dos atos administrativos. Malgrado a posição legal limitativa do aspecto temporal, diante da

interesse público em anular um ato administrativo ilegal poderia se sobrepor ao interesse do cidadão que nesse confiava". (In SIMONETTI, op. cit., p. 22.)

¹⁴⁵³ ARAÚJO, 2016, p. 26.

¹⁴⁵⁴ SIMONETTI, op. cit., p. 22.

¹⁴⁵⁵ Vide previsão no parágrafo 48, II e III da Lei alemã de Processo Administrativo Federal.

¹⁴⁵⁶ Vide Lei 4/1999 que alterou o Regime Jurídico das Administrações Públicas e Procedimento Administrativo Comum previsto na Lei 30/1992.

¹⁴⁵⁷ Vide o Código de Procedimento Administrativo, artigo 10º, n.2.

¹⁴⁵⁸ CALMES, Sylvia. **Du principe de protection de la confiance legitime em droits allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001, p. 63.

¹⁴⁵⁹ COUTO E SILVA, 2005.

inexistência da previsão legal ou constitucional expressa¹⁴⁶⁰, cabe a jurisprudência promover o reconhecimento do referido princípio e aplicá-lo até mesmo em determinadas situações em que se julga melhor manter o ato administrativo mesmo ilegal, como é o caso da não exigência de devolução de valores de caráter alimentar recebidos de boa-fé pelo servidor público¹⁴⁶¹.

Sugere Valter Araújo que “o princípio da proteção da confiança poderá servir no Brasil, da mesma forma que em outros países, para garantir, com critérios mais firmes, nítidos e objetivos, a preservação futura de expectativas legítimas de particulares oriundas de comportamentos estatais”¹⁴⁶². O referido princípio tem sido utilizado em diversos Estados onde há uma maior intervenção estatal na vida dos particulares, tornando o indivíduo mais dependente das medidas estatais e havendo, por consequência, um potencial maior de prática de ações arbitrárias e injustas¹⁴⁶³. Por isso, há que se publicar as atividades futuras e planejadas pelo Estado, buscar uma atuação consistente e estável, para que o sujeito possa ter segurança e conhecimento prévio, podendo, assim, planejar a sua vida. A constância, portanto, leva a crença e a confiança na continuidade do comportamento estatal diante das adaptações às mudanças socioeconômicas, tornando-se um dever do Estado a proteção do princípio da confiança¹⁴⁶⁴.

O princípio da proteção da confiança agrega valores da certeza, previsibilidade, estabilidade e coerência. Uma sociedade sem tais valores será uma sociedade injusta e imprevisível, impedindo que seus cidadãos promova o desenvolvimento do Estado¹⁴⁶⁵. Quando aplicado no âmbito da Administração Pública, é também considerado um aliado do particular em face a atuação do Estado, mas com ressalvas: não se pode impor uma petrificação da atividade pública, sob pena de o Estado não atender aos anseios dos demais cidadãos em face de novos contextos sociais¹⁴⁶⁶. Por outro lado, o dever de a Administração Pública não violar as expectativas geradas numa negociação com o particular está imposto pela boa-fé e moralidade pública também, pois a confiança na Administração Pública pelo cidadão se relaciona ao direito à boa administração, o que lhe confere legitimidade para seus atos. Observa-

¹⁴⁶⁰ Para Diogo de Figueiredo Neto, o fato de ser princípio implícito não permite que haja a diminuição de sua grandeza, de forma que a administração tem que respeitar a ordem jurídica, leis, princípios e valores. (In MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade, finalidade, eficiência, resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p 87.)

¹⁴⁶¹ BRASIL. Advocacia Geral da União. **Súmula nº 71**. Disponível em <http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/2761454/do1-2018-02-07-sumulas-da-advocacia-geral-da-uniao-2761450>. Acesso em 19 mar 2020.

¹⁴⁶² ARAÚJO, 2016, p. 29.

¹⁴⁶³ FERREIRA, Patrícia Baptista. **Segurança Jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro**. Tese de doutorado. Fls. Faculdade de Direito da USP. São Paulo: 2006, p. 29.

¹⁴⁶⁴ ARAÚJO, 2016, p. 31.

¹⁴⁶⁵ SIMONETTI, 2017, p. 3.

¹⁴⁶⁶ Ibidem., p. 4.

se que há relação entre boa-fé, moralidade, segurança jurídica e confiança, na medida em que esta busca fundamentos nos primeiros e ao mesmo tempo os concretiza. Isto se dá por conta da era dos princípios, identificando-se que há comunicação entre eles, sendo difícil a separação conceitual e quanto aos efeitos¹⁴⁶⁷.

Há que se ressaltar que a proteção da confiança legítima possui relevância nos casos de alteração de jurisprudência, com vistas a salvaguardar a força dos precedentes. A possibilidade de uma nova decisão ou nova interpretação do ordenamento jurídico pode levar a conflitos de entendimentos jurisprudenciais, razão pela qual há que se observar a “irretroatividade das decisões judiciais, a aplicabilidade da confiança e da boa-fé, sob pena de destruir a força dos precedentes e de não se conseguir criar a mínima expectativa normativa”¹⁴⁶⁸. Dessa forma, não apenas em face do Poder Executivo e Legislativo a confiança legítima deve ser protegida.

Mesmo não previsto de forma expressa, o princípio da proteção da confiança se acosta aos direitos fundamentais dos cidadãos, sendo também invocado quando tais direitos são violados ou a proteção destes é frágil. Via de regra é utilizado como instrumento subsidiário para proteger os cidadãos, mas tal fato não lhe retira a força e status de princípio implícito, ético-jurídico geral. Corresponde à materialização direta da justiça, relaciona-se com a formação dos fatos jurídicos e com o tempo, impõe a “irretroatividade das leis, a obrigatoriedade do cumprimento de promessas e de prestação de informações, a proteção contra a quebra ou a modificação retroativa da jurisprudência e a garantia da execução de planos governamentais”¹⁴⁶⁹.

Os fundamentos da proteção da confiança: estes dependem da corrente que se adota. Os civilistas concordam que a confiança deve ser protegida por conta da influência da boa-fé. Os constitucionalistas afirmam que a proteção da confiança advém da ideia de Estado de Direito e da segurança jurídica. Porém, há que se ressaltar a moralidade, igualdade, direito à boa administração, bem como memorar seus óbices como o princípio da legalidade e a supremacia do interesse público.

A segurança jurídica advém da própria ideia de Estado de Direito¹⁴⁷⁰, não sendo necessário estar prevista expressamente em textos constitucionais, pois é inerente à própria

¹⁴⁶⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Os princípios da proteção da confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo**. Biblioteca digital fórum administrativo, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, jun 2009, p. 12.

¹⁴⁶⁸ DERZI, 2009, p. 317

¹⁴⁶⁹ DERZI, 2009, p. 378.

¹⁴⁷⁰ A expressão Estado de Direito relaciona-se com aspectos meramente formais numa primeira análise. Com o desenvolvimento do significado da expressão após os efeitos da Segunda Guerra Mundial, o aspecto material se tornou foco importante, de forma que a as leis devem ser aplicadas com justiça, observando os direitos fundamentais previstos no texto constitucional. A atuação conforme o ordenamento jurídico não perpassa apenas

manutenção do sistema, atuando de forma macro¹⁴⁷¹, “não há quem negue que faça parte do ordenamento jurídico, por traduzir valores de imutabilidade, estabilidade, previsibilidade e certeza do direito, expressando uma das mais profundas necessidades do Homem”¹⁴⁷². A segurança jurídica, portanto, é “alcançada por meio de normas estatais dotadas de estabilidade e que se formam na consciência jurídica da população”¹⁴⁷³.

São diversos os significados que advém da segurança jurídica. Pode significar segurança através do Direito, posto que o ordenamento jurídico possui normas para proteger bens jurídicos dos particulares. Ou pode significar segurança do Direito, de forma que se tem a ideia de que as normas devem exteriorizar uma certeza, previsibilidade, estabilidade e continuidade, protegendo os interesses dos indivíduos¹⁴⁷⁴.

Ademais, a segurança jurídica garante a justiça no sistema jurídico, pois a insegurança leva a um direito injusto, que não assegura a igualdade, dignidade humana e liberdade nem se protegem os cidadãos contra arbitrariedade¹⁴⁷⁵, promovendo a previsibilidade das condutas estatais para os cidadãos e estabilidade às relações jurídicas¹⁴⁷⁶. Ou seja, relaciona-se com os seguintes conteúdos: existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias que atuam em observância à lei; confiança nos atos do poder público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; a estabilidade das relações jurídicas, seja pela durabilidade das normas, seja pela irretroatividade das novas leis; previsibilidade dos comportamentos; igualdade na lei e perante a lei, com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas¹⁴⁷⁷; previsão de leis claras e precisas, com poucos conceitos vagos¹⁴⁷⁸; coerência entre os preceitos, não havendo

pelo respeito a separação de poderes, vinculação ao processo legislativo, segurança jurídica, legalidade e responsabilidade civil do Estado, estando vinculada também ao respeito aos direitos fundamentais, proibição do excesso, respeito à juridicidade e proteção da confiança. (In ARAÚJO, 2016, p. 39-40).

¹⁴⁷¹ A atuação é macrojurídica, sobre o plano abstrato, e de caráter neutro, pois pode ser que seja utilizada em favor ou contra ao cidadão. (In ÁVILA, 2011a, p. 362-363).

¹⁴⁷² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 123-124.

¹⁴⁷³ BRUGGER, Winfried. **Liberalismus, Pluralismus, Kommunitarismus**. Studien zur Legitimation des Grundgesetzes. Baden-Baden: Nomos, 1999. Apud ARAÚJO, op. cit., p. 49.

¹⁴⁷⁴ ARAÚJO, op. cit., p. 159-160.

¹⁴⁷⁵ SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In ROCHA, Cármen Lúcia Antunes.

Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 15-16.

¹⁴⁷⁶ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 177.

¹⁴⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto. Poder constituinte derivado, segurança jurídica e coisa julgada. In **Temas de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 50-51.

¹⁴⁷⁸ MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In MEDAUAR, Odete; ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do estado de direito**. Estudos em homenagem ao professor Almiro Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 115 e 117.

contradição; força jurídica com a missão de implementar as regras do Direito na realidade social¹⁴⁷⁹.

Dentre um dos efeitos do Estado de Direito é a exigência de que o Estado apenas atue com fundamento constitucional e em normas formal e materialmente constitucionais, que possuam a finalidade de garantir a dignidade da pessoa humana, a liberdade e a justiça¹⁴⁸⁰. Assim, a segurança jurídica possibilita que o cidadão antecipe o conteúdo de uma decisão futura em relação aos atos que pratique no presente, pois há a garantia da imutabilidade de certas situações e suas consequências jurídicas já previstas no ordenamento jurídico, respeitando-se os ditames constitucionais¹⁴⁸¹. Havendo estabilidade jurídica quanto às expectativas individuais em face da atuação do Estado, há confiança, o que é fundamental para uma vida coletiva pacífica em que haja o espírito da colaboração¹⁴⁸².

Os atos são praticados na relação jurídica estabelecida entre o cidadão e o Estado e entre os cidadãos, demonstrando que a segurança jurídica possui um viés subjetivo de análise, além do aspecto objetivo. Para Canotilho:

Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos¹⁴⁸³.

O aspecto objetivo da segurança jurídica se relaciona com a garantia da estabilidade jurídica, à proteção do direito adquirido e à coisa julgada, irretroatividade da lei, assegurando o desenvolvimento do ordenamento jurídico¹⁴⁸⁴.

O viés subjetivo, na sua qualidade, relaciona-se com a proteção da confiança na relação jurídica entre o cidadão e o Estado e entre os próprios cidadãos, de forma que se pauta na valoração individual, ou melhor, na perspectiva do cidadão interessado e a proteção de um direito individual numa situação concreta¹⁴⁸⁵. É o caso de se impor limites à atuação do Estado sobre a liberdade e propriedade individual, em relação à revogação ou invalidação de atos que

¹⁴⁷⁹ ARAÚJO, 2016, p. 160.

¹⁴⁸⁰ *Ibidem.*, p. 38.

¹⁴⁸¹ ÁVILA, 2011a, p. 124-125.

¹⁴⁸² LARENZ, 1985, p. 91.

¹⁴⁸³ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 250.

¹⁴⁸⁴ PREVEDOUROU, Eugénie. **Le principe de confiance légitime en Droit Public Français**. Atenas: P. N. Sakkoylas, 1998, p. 19.

¹⁴⁸⁵ CALMES, 2001, p. 168.

beneficiem os cidadãos, de se atribuírem consequências patrimoniais por essas atuações em virtude da confiança e expectativa criadas no administrado, de se impor vinculatividade às informações prestadas pela administração pública, assim como de se impor o venire contra factum proprium e estabelecer regras de transição de um regime jurídico para o outro¹⁴⁸⁶. Ou seja, a proteção da confiança, considerada como aspecto subjetivo da segurança jurídica, representa a expectativa gerada nos sujeitos em relação ao comportamento atual e futuro da Administração Pública, de modo razoável, diante da atuação pretérita e conforme o ordenamento jurídico vigente, mediante a responsabilização da administração ou por estabilização de relações jurídicas¹⁴⁸⁷.

Assim a proteção da confiança se vincula à segurança jurídica, assumindo características de princípio, com a finalidade de se garantir um estado de coisas, uma situação qualificada por determinadas qualidades, como a estabilidade, a previsibilidade, a certeza, a calculabilidade e a confiança, para promover os interesses individuais numa ponderação no conflito com outros princípios¹⁴⁸⁸.

Por ser o lado subjetivo de um princípio, há a necessidade de se apresentar provas que garantam a sua aplicação num caso concreto, demonstrando a base da existência da confiança numa relação jurídica¹⁴⁸⁹. Isto porque a segurança jurídica abarca uma quantidade enorme de conteúdos e vetores de proteção, que podem se colidir¹⁴⁹⁰, é utilizada como justificativa da preservação de situações favoráveis ou não aos cidadãos, preservando efeitos benéficos ao sujeito do ato ilegal ou revogando-o, tendo em vista a instabilidade e incerteza provocada na sociedade quanto ao ordenamento jurídico. O objetivo é claro: “interesse estatal de estabilidade e continuidade do Direito, estabelecendo-se paz jurídica e clareza das posições jurídicas”¹⁴⁹¹.

Em outras palavras, embora o Estado de Direito tenha que garantir a segurança jurídica com respeito aos direitos fundamentais, não apenas a proteção da confiança se vislumbra, mas também o princípio da legalidade numa mesma situação: a proteção da confiança pode ser invocada para se proteger os efeitos favoráveis para o cidadão de um ato ilegal da administração pública, pautando-se na confiabilidade da sua situação jurídica¹⁴⁹², assim como a legalidade

¹⁴⁸⁶ COUTO E SILVA, 2005.

¹⁴⁸⁷ MIRAGEM, Bruno. **A nova administração pública e o direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 249.

¹⁴⁸⁸ SIMONETTI, 2017, p. 41.

¹⁴⁸⁹ ÁVILA, 2011a, p. 172.

¹⁴⁹⁰ FERREIRA, 2006, p. 45-46.

¹⁴⁹¹ ARAÚJO, 2016, p. 164.

¹⁴⁹² SABOTA, Katharina. **Das Prinzip Rechtsstaat. Verfassungs- und verwaltungsrechtliche Aspekte**. Tübingen: Mohr Siebeck, 1977, p 160. Apud ARAÚJO, 2016, p. 164.

pode ser invocada para a supressão do referido ato¹⁴⁹³. Neste caso, cabe analisar o caso concreto e identificar as peculiaridades fáticas para justificar a aplicação da proteção da confiança, “sopesando entre o quanto de confiança foi investido na conduta, os possíveis prejuízos aos cidadãos, o grau de legitimidade da confiança e os demais princípios e interesses que regem a conduta da Administração Pública”¹⁴⁹⁴.

A relação da boa-fé com a proteção da confiança tem raízes históricas, afinal a jurisprudência germânica e a suíça consideravam que frustração da confiança legítima depositada no Estado violava a boa-fé, ou que ambos eram sinônimos, não havendo separação entre eles¹⁴⁹⁵. Muitos tribunais, como é o caso do espanhol, adotam tanto a boa-fé como a proteção da confiança para justificar alguma decisão, sem fazer qualquer diferença entre eles e seu âmbito de atuação, ou acreditam que a confiança está ínsita a boa-fé¹⁴⁹⁶.

A proteção da confiança é inerente à boa-fé, pois a confiança nasce da relação entre os homens. Afirma Misabel Derzi que “em toda hipótese de boa-fé existe confiança a ser protegida”, ou seja, se uma das partes, por meio de seu comportamento originou uma expectativa na outra, em razão da “firme crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada, foi levada a agir ou manifestar-se externamente, fundada em legítimas expectativas, que não podem ser frustradas”¹⁴⁹⁷. Possuem pontos em comum como a necessidade que os indivíduos possuem de segurança, confiabilidade e continuidade, repercutindo efeitos nas relações jurídicas, afinal os sujeitos buscam a preservação dos direitos e das posições jurídicas. Malgrado a origem no âmbito do direito privado, mas por conta de suas características e conteúdo, a boa-fé como dever implica em ser reconhecida como elemento a ser observado pelo Direito Público. Até porque, em relação à boa-fé objetiva, tem-se a imposição de um padrão de conduta que não frustre as expectativas legítimas da outra parte, o que se relaciona com a proteção da confiança – “a proteção da confiança tem na boa-fé um princípio que lhe concretiza”¹⁴⁹⁸. Mas não só a boa-fé objetiva, o seu aspecto subjetivo é relevante na proteção da confiança:

Desta forma, tem-se que a tutela da confiança protege a boa-fé subjetiva do administrado que acredita na retidão da conduta da Administração, ou seja, de acordo

¹⁴⁹³ ARAÚJO, op. cit., p. 45.

¹⁴⁹⁴ MIRAGAYA, Rodrigo Bracet. **A proteção da confiança legítima como princípio fundamental no direito administrativo atual**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 11.

¹⁴⁹⁵ ARAÚJO, 2016, p. 151.

¹⁴⁹⁶ MENDÉZ, 2001, p. 60. Reconhece como sinônimos Gonzalez Pérez diante da dificuldade de se diferenciar os conceitos. (In GONZÁLEZ PÉREZ, J., 1983).

¹⁴⁹⁷ DERZI, 2009, p. 378.

¹⁴⁹⁸ MIRAGEM, 2011, p. 256.

com a lei e com o direito; ao mesmo tempo em que impõe à Administração o dever de boa-fé em seu âmbito objetivo, de maneira que esta deve agir sempre com lealdade e probidade, respeitando as expectativas geradas por seus atos¹⁴⁹⁹.

Cabe ressaltar que, antes de se ter a previsão expressa do princípio, a proteção da confiança se pautava na análise da boa-fé existente na conduta das partes, de forma que os direitos garantidos eram os mesmos previstos pela proteção da confiança¹⁵⁰⁰. Mas também há leis que já relacionam a boa-fé com a proteção da confiança, como é o caso de Portugal, cuja legislação administrativa dispõe que agir de boa-fé é respeitar a confiança suscitada no administrado¹⁵⁰¹. Até mesmo há tribunais, como o espanhol, que entendem que o princípio da proteção da confiança é uma expressão da boa-fé numa de suas manifestações concretas em certas relações jurídicos-administrativas¹⁵⁰².

Numa análise primeira, considera-se que o princípio da confiança integra o conteúdo da boa-fé, haja vista que a “confiança exprime a situação em que uma pessoa adere, em termos de atividade ou de crença, a certas representações, passadas, presentes ou futuras, que tenha por efetiva. [...] apenas interessa considerar a aparência que tenha repercussões humanas”¹⁵⁰³. Menezes de Cordeiro afirma, inclusive, que a confiança advém da ponte entre boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, posto que relaciona a aparência de uma situação e a crença do sujeito quanto a veracidade e legitimidade da situação que o leva a agir e, ainda, possuindo um lugar na ordem moral e reduzindo a complexidade social¹⁵⁰⁴. Dessa forma, o ordenamento jurídico pode prever proteção da confiança em situações específicas em razão da boa-fé subjetiva, ou em institutos gerais ou formados por conceitos indeterminados com aplicações variadas da boa-fé objetiva. Diante disso, pode haver a tutela de uma situação particular que contraria regulações materiais comuns, caracterizando-se como uma excepcionalidade, ou haver dispositivos genéricos implícitos no dever de atuar de boa-fé e no exercício inadmissível de posições jurídicas¹⁵⁰⁵.

Em momento algum pode-se confundir boa-fé com a proteção da confiança: em primer, porque a boa-fé pressupõe uma relação mútua e concreta entre Administração Pública e administrado, ou seja, possível de se aplicar apenas quando houver uma relação jurídica

¹⁴⁹⁹ SIMONETTI, 2017, p. 47.

¹⁵⁰⁰ Isso ocorreu na Alemanha, assim como na Espanha. Vide SIMONETTI, op. cit., p. 46.

¹⁵⁰¹ Vide artigo 10º, n.1 e 2, do Código do Procedimento Administrativo.

¹⁵⁰² MENDÉZ, 2001, p. 63.

¹⁵⁰³ MENEZES CORDEIRO, 2017, p 1234.

¹⁵⁰⁴ Ibidem., p. 1238 -42.

¹⁵⁰⁵ Ibidem., p 1244. Em sentido oposto, Patricia Baptista considera que o princípio da confiança legítima incorpora valores da previsibilidade e estabilidade oriundos da ideia de segurança jurídica, sendo o exame da boa-fé do administrado uma condição da incidência da proteção da confiança legítima (In FERREIRA, 2006, p 66-69).

individualizada com efeitos concretos¹⁵⁰⁶. Por outro lado, a proteção da confiança pode ser aplicada em casos em que o particular não seja o único destinatário da atuação da Administração Pública. Essa diferenciação é criticada por Araújo, pois não seria possível considerar a proteção da confiança como derivada da boa-fé objetiva, ocorrendo o inverso: a proteção da confiança corresponderia ao fundamento da boa-fé objetiva¹⁵⁰⁷. Ademais, identifica que pelo fato de a boa-fé objetiva ter sua origem no direito privado, a proteção da confiança tem sua origem do texto constitucional, sendo superior hierarquicamente, conforme a lógica de Kelsen¹⁵⁰⁸. Por isso, propõe uma nova diferença:

Na realidade, o princípio da proteção da confiança está mais associado à exigência dirigida aos agentes públicos de não frustrar, mediante decisões contraditórias, uma expectativa legítima daqueles que se relacionam com o Estado. Por sua vez, o princípio da boa-fé objetiva tem um campo de atuação mais voltado para impulsionar as pessoas a um comportamento ético e leal que não tenha como propósito a obtenção de uma vantagem indevida. Dessa maneira, os dois se reforçam mutuamente, mas não se confundem.

[...]

O princípio da boa-fé objetiva, diversamente do que ocorre com o princípio da proteção da confiança, pode ser invocado tanto pelo Estado quanto por particulares. Ele obriga que uma parte considere efetivamente os interesses da outra e que ela evite um comportamento contraditório. [...] No entanto, o princípio da proteção da confiança só ofereceria proteção num único sentido: em favor do particular que se relaciona com o Estado. É que o princípio da proteção da confiança almeja exclusivamente a contenção dos poderes públicos¹⁵⁰⁹.

Diante dessa diferenciação permite identificar que o princípio da proteção da confiança é utilizado pelo cidadão para limitar a atuação estatal, não sendo possível aos agentes públicos frustrarem uma expectativa legítima com decisões contraditórias. O princípio da boa-fé, por sua vez, impõe um comportamento ético e leal tanto por parte da Administração Pública quanto por parte do administrado, sendo os interesses de ambas as partes, Estado e cidadão, respeitados e merecedores de proteção por parte do ordenamento jurídico. Dessa forma, se o princípio da proteção da confiança fosse derivado da boa-fé objetiva, a proteção teria lugar quando a contrariedade quanto a um comportamento estável prévio fosse feita com desonestidade e deslealdade. Porém, a confiança deve ser protegida em face da atuação da Administração

¹⁵⁰⁶ ARAÚJO, 2016, p. 35.

¹⁵⁰⁷ Ibidem., p. 35

¹⁵⁰⁸ SCHWARZ, Kyrill A. **Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip**. Ein Analyse des nationalen Rechts des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungem zwischen beiden Rechtskreisen. Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit. Baden-Baden: Nomos, 2002, p 139. Apud ARAÚJO, 2016, p. 36.

¹⁵⁰⁹ Apud ARAÚJO, op. cit., p. 36 – 37. Também em HASS, Peter. Vertrauensschutz im Steurrecht. Tese de doutorado apresentada na Universidade de Saarland em 1988.

Pública que frustrate a expectativa do cidadão mesmo quando for decorrente de uma necessidade justificável¹⁵¹⁰.

Outra diferença entre o princípio da confiança legítima e a boa-fé objetiva apresentada por Misabel Derzi, com supedâneo em Roland Kreibich, é o fato de que a primeira seria mais abrangente, aplicando-se às situações gerais, abstratas, enquanto a boa-fé alcançaria uma situação jurídica individual e concreta, alcançando “não as leis e os regulamentos normativos, mas apenas os atos administrativos individuais e decisões judiciais”¹⁵¹¹. Porém, essa concepção não retira o status de princípio que foi consagrado à boa-fé, que exige um comportamento leal e confiável de todos os envolvidos, mas não se confunde com o conteúdo da proteção legítima da confiança. Por isso conclui a autora no sentido de “entender que ambos, proteção da confiança e boa-fé (objetiva), sendo princípios constitucionais deduzidos da segurança jurídica, como valor e como princípio, se integram em muitas circunstâncias, como ocorre com a maioria dos princípios, mas não se anulam um ao outro”¹⁵¹².

Ambos são provenientes da concepção de Estado de Direito, garantindo-se a segurança jurídica, como também protegem a dignidade da pessoa humana e promovem o Estado Social. A boa-fé vincula-se à solidariedade social como instrumento de eficácia da dignidade da pessoa humana no ordenamento jurídico, impondo o comportamento leal, honesto e cooperativo. Já a confiança legítima impede o retrocesso na esfera da legislação social, preservando-se o mínimo indispensável para uma existência digna, assim como determina a observância do princípio da igualdade e da impessoalidade para fins de combate à atuação arbitrária dos agentes públicos¹⁵¹³.

¹⁵¹⁰ ARAÚJO, 2016., p. 154. Em sentido semelhante, porém considerando que a boa-fé se aplicaria apenas nas relações contratuais, enquanto a confiança legítima é a boa-fé entre as partes e significa também a relação primária entre o Estado e o cidadão, mas a proteção da confiança se apresenta diante do atual modelo de Estado. (In CASTILLO BLANCO, 1998, p. 271-276.). Em face dessas diferenciações, principalmente quanto ao aspecto da aplicação específica e geral, também se tem argumentos para demonstrar a sua falha. Há situações, mesmo no direito privado, em que não se vislumbram a especialidade e os efeitos concretos, posto que é possível estabelecer uma norma geral para os indivíduos. Ademais, normas gerais e abstratas dão origem a expectativas legítimas e podem justificar a aplicação do princípio da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, pois o emprego da boa-fé objetiva não pode ficar limitado a relações jurídicas individualizadas, além de possuir caráter multilateral, o que garante que seus efeitos atinjam tanto o Estado quanto o particular. (WEBER-DÜLER, Beatrice. **Vertrauensschutz in öffentlichen Recht**. Basel und Frankfurt am Main: Helbing und Lichtenhahn, 1983, p. 45 Apud ARAÚJO, op. cit., p.156 e LEE, Sang-Chul. **Vertrauensschutzprinzip bei Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten. Vergleich des Vertrauensschutzprinzips bei Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten in Deutschland, Japan und Korea**. Konstanz: Hartung-Gorre, 1991, p 18 Apud ARAÚJO, 2016, p.157).

¹⁵¹¹ KREIBICH, Roland. **Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerecht**. Band 12. C F. Muller Verlag: Heidelberg, 1992, p 59 Apud DERZI, 2009, p. 379.

¹⁵¹² Malgrado esse posicionamento, a autora reconhece que a Corte Alemã e a Corte Suíça deduzem o princípio da confiança legítima da boa-fé juntamente com a segurança jurídica. (In DERZI, op. cit., p. 381 e 403).

¹⁵¹³ Ingo Sarlet ainda traz como fundamento da proteção a confiança legítima o direito fundamental da propriedade, da liberdade. (In SARLET, Ingo Wolfgang. O estado social de direito, a proibição do retrocesso e a

A proteção da confiança se relaciona com a moralidade no âmbito da Administração Pública, afinal este último princípio tem como conteúdo a atuação da Administração Pública conforme as regras de probidade, lealdade, honestidade, equidade e boa-fé, sem induzir o cidadão ao erro, nem mesmo criando situações que possam prejudicá-lo. Ou seja, atuando conforme à moralidade, a Administração Pública concretiza a confiança do cidadão, pois age conforme os valores e princípios previstos no sistema jurídico¹⁵¹⁴.

Com supedâneo na moralidade, nasce a obrigação do direito fundamental à boa administração¹⁵¹⁵. Há um conjunto de deveres de boa conduta da Administração Pública, deveres integrantes do sistema e não necessariamente explícitos, que são endossados pela confiança que os administrados possuem no Estado. A confiança se torna uma exigência da boa administração assim como do respeito às expectativas legítimas e razoáveis dos cidadãos, com base nas atuações anteriores¹⁵¹⁶. Acrescenta-se ao respeito às expectativas “a administração eficiente e eficaz, proporcional, cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas comissivas ou omissivas”¹⁵¹⁷. Em outras palavras, cabe à boa administração a observação dos direitos fundamentais pela Administração Pública, permitindo que o cidadão possa confiar em seus atos (pois estariam em conformidade com o ordenamento jurídico e os valores que o sustentam).

O princípio da igualdade garante que os administrados sejam tratados de forma isonômica, tanto pelo legislador ao instituir normas (igualdade perante a lei e na lei), assim como pelo administrador ao interpretar e aplicar a lei. O tratamento igualitário, coerente e atento aos atos pretéritos pela Administração Pública é esperado pelos cidadãos, havendo a confiança, inclusive, na desigualdade de aplicação e interpretação de leis para sujeitos que se encontram

garantia fundamental da propriedade. In **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, 2007, p 1-23. Disponível em:

<<http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=182>> Acesso em 10 jun 2020).

¹⁵¹⁴ SIMONETTI, 2017, p. 49.

¹⁵¹⁵ CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo**. Vol I, 10ª ed. Coimbra: Almedina, 1984, p 509-510.

¹⁵¹⁶ No continente europeu, a exigência da boa administração se dá no amplo do Código Europeu de Boa Conduta Administrativa, exemplificando-se no respeito ao precedente, coerência de comportamento e observação de práticas, com exceção de motivos legítimos para se afastar de tais práticas, nos termos do artigo 10º, n. 1.

¹⁵¹⁷ FREITAS, Juarez. **Discrecionabilidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 22. O autor elenca ainda que a boa administração se desdobra no dever da transparência, de garantia do contraditório e a ampla defesa, dever de tratamento imparcial, dever de probidade, respeito a uma legalidade que não leve a absolutização irrefletida das regras, administração precavida e eficaz.

em situações adversas¹⁵¹⁸. A proteção da confiança, portanto, está adstrita a ideia da vinculação da administração aos seus precedentes, posto que não pode a Administração Pública oferecer soluções distintas para situações substancialmente iguais¹⁵¹⁹. Assim, além da confiança e da igualdade, tem-se a proteção da segurança jurídica, de certeza e de previsibilidade na adoção de soluções isonômicas para os administrados¹⁵²⁰.

A existência da confiança legítima na mente de um administrado criada por conta da atuação da Administração Pública é um diferencial em relação aos demais administrados que não possuem qualquer expectativa, e o princípio da igualdade impõe que haja respeito quanto a expectativa legítima criada numa situação fática diferenciada¹⁵²¹. É o caso de se respeitar o administrado que criou expectativas com base numa antiga norma, impondo-se que seja tratado de forma diferenciada daquele que passou a ser regido pela nova norma¹⁵²². Porém, realidades semelhantes podem ter tratamento diferenciado se houver uma necessidade de se realizar uma modificação substancial do resultado obtido com a interpretação e aplicação da lei, “seja por conta de um equívoco interpretativo, ou em razão de uma alteração na valoração social dos fatos”¹⁵²³.

Ademais, a utilização da igualdade para concretização da proteção da confiança exigiria a comparação da situação conflitante com um caso semelhante, que possa ser que não exista. E se for utilizado para manutenção dos efeitos de um ato ilegal do Estado, está compelindo a autoridade administrativa a praticar outros atos ilegais a favor dos administrados. “O Estado não deve reconhecer a pretensão de igualdade no ilícito e deve, ainda que protegendo a confiança de certos particulares, buscar uma atuação futura dentro da legalidade”¹⁵²⁴. A igualdade só poderia ser utilizada para proteger a confiança se estiver dentro do âmbito da licitude. Entretanto, em caso de o sujeito acreditar na licitude de um ato ilegal da Administração Pública, criando expectativa e projetando sua vida diante de tal ato, o princípio da proteção da

¹⁵¹⁸ CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 133-134.

¹⁵¹⁹ SASTRE, Silvia Díez. **El precedente administrativo: fundamentos y eficacia vinculante**. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 247.

¹⁵²⁰ BARROSO, 2002, p. 409.

¹⁵²¹ ARAÚJO, 2016, p. 168.

¹⁵²² Valter Araújo considera ser possível aplicar a proteção da confiança e a promoção da igualdade nas decisões judiciais que alteram um determinado posicionamento ou situação fática. Segundo o autor, “aliado ao princípio da confiança, o princípio da igualdade pode desempenhar um importante papel na fixação temporal dos efeitos de uma nova jurisprudência em relação a fatos pendentes de julgamento e, ainda, legitimar a extensão, em outro processo, dos efeitos de uma decisão judicial a outras pessoas que se encontram numa mesma situação e que não foram por ela beneficiadas.” (In ARAÚJO, op. cit., p. 170).

¹⁵²³ ARAÚJO, op. cit., p. 171-172.

¹⁵²⁴ *Ibidem.*, p. 174.

confiança é levantado para impor que o Estado mantenha os efeitos do referido ato¹⁵²⁵. Ou seja, “a renovação ou perpetuação do ato estatal viciado apenas pode favorecer o titular da expectativa legítima, e não terceiros que isso pretendem obter com esteio exclusivo no princípio da igualdade¹⁵²⁶”.

Diante disso, o princípio da igualdade não é um instrumento capaz de fundamentar todas as decisões que exigem a proteção à confiança nos atos da Administração Pública. Isto porque algumas vezes o princípio da igualdade servirá para reforçar a proteção da confiança em favor do particular, mas poderá ser utilizado para legitimar uma alteração do comportamento estatal, hábil a frustrar a expectativa legítima do administrado¹⁵²⁷. O princípio da igualdade não impede o administrador de realizar reavaliações valorativas durante o transcorrer do tempo, nem impossibilita o legislador de identificar e fixar novos objetivos políticos com efeitos imediatos. O referido princípio apenas impede que um critério diferenciador contrário a constituição seja utilizado. Por isso, é “possível concluir que o princípio da igualdade tem, a priori, uma posição de neutralidade e será manejado conforme o interesse na preservação ou no desfazimento de uma expectativa”¹⁵²⁸.

O venire contra factum proprium também é apontado como instituto que favorece a proteção da confiança, haja vista que a proibição do comportamento contraditório é exigida diante de uma expectativa legítima. Considera Araújo como possível de se destacar tal instituto da boa-fé objetiva e da proteção da confiança, alegando-se que o venire contra factum proprium impede que uma pessoa possa, com o objetivo de se beneficiar indevidamente, agir contrariamente a um comportamento anterior, causando prejuízos ao cidadão ou a sua expectativa, podendo ser arguido tanto pelo particular como pelo Estado. A tutela do princípio da proteção da confiança, por sua vez, abarca a proteção da expectativa legítima e da confiança dos cidadãos depositadas no Estado, independentemente da atuação do Estado qualificável como abuso de direito ou incoerente, e só pode ser trazida à baila pelo cidadão em face da atuação do Estado¹⁵²⁹.

Ainda não há um consenso quanto ao fundamento apto a justificar o princípio da proteção da confiança, pois a busca por uma única fonte é mero jogo de palavras¹⁵³⁰. Mas há

¹⁵²⁵ GARCÍA LUENGO, Javier. **El principio de protección de la confianza en el Derecho Administrativo**. Madrid: Civitas, 2002, p. 200.

¹⁵²⁶ ARAÚJO, 2016, p. 176.

¹⁵²⁷ Ibidem., p. 172.

¹⁵²⁸ Ibidem., p. 173.

¹⁵²⁹ Ibidem., p. 178-180.

¹⁵³⁰ Segundo Püttner, as palavras “Treue” (fidelidade), “Glauben” (crença) e “Vertrauen” (confiança) podem ser traduzidas por fides em latim, de forma que não haveria sentido a busca pela derivação de uma em relação a outra. Por isso, seria o princípio da proteção da confiança seria um princípio independente. (In KISKER, Gunter;

uma possível conclusão: a proteção da confiança deriva dos direitos fundamentais que estão em conflito num determinado caso concreto, sendo possível utilizar a fundamentação quanto ao Estado de Direito e a segurança jurídica quando não houvesse posições contrárias pautadas em direitos fundamentais¹⁵³¹. O mais relevante é proteger as expectativas legítimas do sujeito que traçou seu plano individual de vida, respeitando-se a liberdade do indivíduo, impedindo-se que o Estado interfira ao ponto de impedir os projetos de vida já iniciados¹⁵³².

Deve-se assegurar a estabilidade às expectativas legítimas do cidadão diante da atuação estatal normativa, uma defesa do cidadão em face das mudanças promovidas pelos poderes do governo, conclamando por regras de transição ou uma indenização compensatória. Ou seja, deve-se “ampliar a proteção jurídica do cidadão perante a Administração Pública”¹⁵³³, assim como perante a própria sociedade, que muitas vezes reclama por mudanças que podem atingir esferas de interesses particulares e trazer consequências desfavoráveis. Isso significa que a proteção da confiança não deve servir para proteger os direitos adquiridos, mas também para defesa de posições jurídicas¹⁵³⁴, “expectativas ainda não transformadas no conceito tradicional de direito subjetivo incorporado definitivamente a um patrimônio individual”¹⁵³⁵. Conclui Araújo:

A proteção proporcionada pelo princípio da confiança deve ter como meta assegurar maior estabilidade (*Standfestigkeit*) aos interesses dos cidadãos. Ele protege o indivíduo contra alterações súbitas e injustas em suas esfera patrimonial e de liberdade, e faz irradiar um direito de reação contra um comportamento descontínuo e contraditório do Estado. Além disso, o direito subjetivo à proteção da confiança serve para garantir ao particular que sua expectativa seja levada em consideração em

PÜTTNER, Günter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. **Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (WDSStRL)**. Heft 32. Berlin-New York: Walter de Gruyter, 1974, p 203. Apud ARAÚJO, 2016., p. 55).

¹⁵³¹ ARAÚJO, op. cit., p. 52-53. O autor apresenta diversos julgados do Supremo Tribunal Federal para identificar que a proteção da confiança é justificada pelo Estado de Direito e pela segurança jurídica.

¹⁵³² ARAÚJO, op. cit., p. 57.

¹⁵³³ FERREIRA, 2006, p 59.

¹⁵³⁴ Considerando que a posição jurídica se refere a uma expectativa de direito, diferenciando-se de direito adquirido, tem-se utilizado tal diferenciação para aferir se uma norma deve ter efeitos imediatos sobre certas relações jurídicas. O direito adquirido corresponde a consequência de um fato idôneo para a sua produção e que foi incorporado definitivamente ao patrimônio do titular, enquanto a expectativa de direito se perfaz quando o fato aquisitivo não se verificar por inteiro, quando ainda não fizer parte do patrimônio individual. Independente da incorporação do direito ao patrimônio, deve-se respeitar a confiança do cidadão, desde que haja expectativa legítima, se houver alteração do regime jurídico de uma situação. Afinal, interesses individuais são relevantes para a coletividade e devem ser reconhecidos e receber a devida proteção do ordenamento, mesmo que o direito esteja numa situação intermediária ou que dependam do transcurso do tempo para ser adquirido. Ademais, o Estado viola o ordenamento jurídico quando despreza as expectativas legítimas, quando age de forma imprevisível, incompreensível e incalculável, de forma arbitrária, contrariando a dignidade do ser humano e os fundamentos do sistema jurídico. Assim, a proteção da confiança se traduz como um dever moral de se garantir o mínimo de estabilidade numa sociedade, merecendo guarida jurídica. (In ARAÚJO, op. cit., p. 66 – 82)

¹⁵³⁵ ARAÚJO, op. cit., p. 61.

uma prévia ponderação com interesse estatal na implementação de mudanças na ordem jurídica¹⁵³⁶.

Por outro lado, a confiança na Administração Pública e na legitimidade e continuidade de seus atos leva a uma maior aceitação da posição estatal. Afinal, quando um administrador age respeitando o cidadão e sua expectativa, ele possui maior probabilidade de reconhecimento como uma autoridade legítima. Por isso, a ideia de boa administração com decisões estáveis e de qualidade faz com que haja a cooperação por parte dos cidadãos, bem como haja o sentimento “de que as normas são criadas e exigidas dentro de critérios coerentes, racionais e estáveis”¹⁵³⁷, respeitando os valores éticos e princípios de direito vigentes numa sociedade¹⁵³⁸. Em outras palavras, a proteção da confiança deve ser tratada como um assunto de interesse público para a manutenção da estabilidade e legitimidade do ordenamento jurídico, realização da justiça e aceitação das deliberações estatais¹⁵³⁹.

Diante das considerações sobre a importância do princípio da proteção da confiança, para sua aplicação há que se observar a base da confiança, a confiança em si, exercício da confiança e a frustração da confiança¹⁵⁴⁰. Em palavras outras, “uma situação de confiança conforme com o sistema é traduzida na boa-fé subjetiva e ética, própria da pessoa que, sem violar os deveres de cuidado e de indagação que ao caso caibam, ignore estar a lesar posições alheias”, além de uma justificação para tal confiança pautada em elementos objetivos capazes de criarem uma crença plausível, e “um investimento de confiança consistente em, da parte do sujeito, ter havido um assentir efetivo de atividades jurídicas sobre a crença consubstanciada, em termos que desaconselham o seu preterir”¹⁵⁴¹.

¹⁵³⁶ ARAÚJO, 2016, p. 62-63.

¹⁵³⁷ Ibidem p. 65.

¹⁵³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In **Legitimação dos direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p 405.

¹⁵³⁹ FAGUNDES, Miguel de Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 7ª ed. Atualizada por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 53.

¹⁵⁴⁰ Em Portugal, há as seguintes circunstâncias a serem verificadas: atuação de um sujeito de direito, situação de confiança justificada, investimento de confiança, nexo de causalidade, frustração da confiança. Para Menezes de Cordeiro, a confiança se concretiza com os seguintes elementos: atuação de um fato gerador de confiança, em termos que concitem interesse por parte da ordem jurídica, adesão do confiante a este fato, o assentir de aspecto importantes da sua atividade posterior sobre a confiança gerada – um determinado investimento de confiança – de tal forma que a supressão do fato provoque uma iniquidade sem remédio. (In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 758). Na Espanha, tem-se como requisitos de aplicação o ato da administração suficiente provocar no afetado a crença de que a Administração Pública atua corretamente e de forma legítima quanto a consideração de que a relação mantida pelo particular é lícita, ou que suas expectativas são legítimas, a criação de signos por parte da Administração Pública que orientam o cidadão a uma determinada atuação, o ato da Administração que reconhece ou constitui uma situação jurídica individualizada sobre a qual haja uma expectativa legítima de manutenção, causa idônea para provocar a confiança legítima, e, por fim, que o interessado tenha cumprido as obrigações e deveres que lhe competem. (In GONZÁLEZ PÉREZ, J., 1983, p. 69-74).

¹⁵⁴¹ MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 1248.

A base da confiança é representada pela conduta do administrador criadora da confiança, na atuação pública anterior que é capaz de criar uma expectativa no cidadão, podendo ser comissiva ou omissiva, geral e abstrata, ou individual ou concreta¹⁵⁴². Trata-se de qualquer medida estatal, podendo ser consideradas como base da confiança a própria constituição, pois esta institucionaliza valores, ideias, diretrizes, normas para orientar os cidadãos nas interações sociais, reduzindo o risco de desconexão do futuro com o presente¹⁵⁴³. Também se pode falar em leis, atos administrativos, decisões judiciais e práticas reiteradas da Administração (formulário, manual, portaria, decreto, parecer) como atos capazes de gerar confiança. Ressalta-se que, mesmo que um texto normativo ainda não tenha entrado em vigor, os pronunciamentos oficiais podem antecipar como será o comportamento do Estado no futuro, de forma que se tem já a possibilidade de frustração da confiança¹⁵⁴⁴.

O sujeito que atua pode ser de integrante de qualquer poder, desde que tenham a aptidão de influenciar comportamentos de particulares, pois tanto o Poder Legislativo e o Poder Judiciário detêm função tipicamente administrativa¹⁵⁴⁵. A conduta deve ser clara, sem dúvidas, concludente como criadora de uma situação jurídica, de forma que o administrado não pode invocar como ato próprio criador da base de confiança uma conduta ambígua, confusa ou indefinida. A atuação da Administração Pública deve manter uma coerência e previsibilidade, deve ser contemporânea, ou seja, somente se cria a base de confiança a conduta não remota, devendo ser contínua e ainda adotada pela Administração Pública.

Porém, a confiança pode se estabelecer diante de uma medida estatal incorreta ou ilegal, haja vista a presunção de legitimidade de um ato administrativa. Isto por conta da responsabilidade do agente público em razão dos casos expressamente previstos em lei ou por conta da aparência, pois o sujeito atua em conformidade ao que acredita, ao que vislumbrou ou não perante a atuação da Administração Pública.

Poder-se-ia citar o elemento subjetivo da atuação da Administração Pública, mas torna-se inviável averiguar tal item, pois a conduta do administrador deve se pautar na busca do interesse público e é submetida ao princípio da legalidade, havendo, assim, vinculatividade¹⁵⁴⁶. Isso reverbera: o ato administrativo possui presunção de legitimidade, e mesmo que praticado

¹⁵⁴² Também é denominada de condição fática legítima. (In CALMES, 2001, p. 301).

¹⁵⁴³ ARAÚJO, 2016, p. 84.

¹⁵⁴⁴ Ibidem, p. 84.

¹⁵⁴⁵ “Função administrativa é a função do Estado, ou quem lhe faça as vezes, exerce na intimidade de uma estrutura e regime hierárquico e que no sistema constitucional brasileiro se caracteriza pelo fato de ser desempenhada mediante comportamentos infra-legais ou, excepcionalmente, infraconstitucionais, submissos todos a controle de legalidade pelo Poder Judiciário” (In MELLO, 2010, p. 36).

¹⁵⁴⁶ SIMONETTI, 2017, p. 71.

com ilegalidades, produzirá efeitos até que seja definitivamente retirado. A irregularidade no comportamento do agente público, portanto, não é, via de regra, inapto a gerar confiança no administrado e permite produzir seus efeitos. Atos vinculados ou discricionários, que geraram direitos adquiridos, não serão revogados se houve a instituição da confiança, em razão da estabilidade das relações e da boa-fé dos cidadãos. Merecem, pois, guarida e avaliação criteriosa para que não seja criada uma atmosfera de desconfiança, incerteza e hesitação, prejudicando a confiança do cidadão perante a Administração Pública e a eficácia de suas medidas¹⁵⁴⁷.

No entanto, há situações que merecem destaque: quando o vício se der por conta da declaração de inconstitucionalidade de uma norma que serviu como base para a prática do ato; quando ato administrativo classificado como inexistente permite o nascimento da confiança.

No caso da declaração de inconstitucionalidade de lei que serviu como base para a prática do ato, deve-se impor uma limitação dos efeitos da decisão quanto à retroatividade em relação aos casos exauridos ou com efeitos atuais que não possam mais ser revistos pela Administração Pública¹⁵⁴⁸. É o caso de se manter tais efeitos por conta da segurança jurídica, respeitando-se a confiança depositada pelo cidadão sobre o ato inconstitucional em situações excepcionais¹⁵⁴⁹.

Em relação ao segundo aspecto, um ato administrativo considerado inexistente não possui a aptidão para criar a confiança legítima no cidadão. Um ato inexistente é aquele que se encontra no âmbito do impossível jurídico, possuindo vícios extremamente graves que impedem seu reconhecimento como manifestação do poder estatal, não sendo admitidos pelo ordenamento jurídico¹⁵⁵⁰, não se criando qualquer direito subjetivo. Inadmissível que um cidadão crie qualquer confiança diante de um ato inadequado juridicamente, que será declarado como inexistente pela própria Administração Pública ou pelo Poder Judiciário a qualquer tempo¹⁵⁵¹. Porém, a situação é diversa diante de atos nulos e atos anuláveis, pois estes se

¹⁵⁴⁷ MIRAGAYA, 2010, p. 59.

¹⁵⁴⁸ Embora a norma seja declarada inconstitucional, tem-se que os efeitos da inconstitucionalidade deve respeitar o ato singular que produziu efeitos em face de um cidadão. Assim, a inconstitucionalidade é averiguada no âmbito normativo, mas respeita o plano do ato singular, mediante a utilização das formulas de preclusão, ou seja, se não é possível revisar tais atos no âmbito administrativo, não haverá repercussão dos efeitos da inconstitucionalidade. (In MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p 228-305).

¹⁵⁴⁹ Somente em casos em que o grau de confiança criado deverá ser mais acentuado quando em comparação com uma base de confiança advinda de ato ilegal, vez que a força normativa da Constituição se sobrepõe à da lei. Se o ato for adotado com base na confiança, quanto maior a gravidade do vício, maior deverá ser a confiança depositada pelo cidadão. (In SIMONETTI, 2017, p. 75).

¹⁵⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25ª ed. São Paulo, 2010, p. 467.

¹⁵⁵¹ Simonetti sugere a criação de uma categoria de atos cujo vício, de elevado grau e verificável apenas em situações excepcionais, permita seu desfazimento sem a submissão a nenhum tipo de prazo. Entretanto, reconhece que o Supremo Tribunal Federal considera como nulo um ato inexistente, mas com decisões esparsas reconhecendo a diferença entre atos inexistentes e atos nulos. (In SIMONETTI, op. cit., p. 76-77).

submetem a um prazo decadencial de revisão da própria Administração Pública¹⁵⁵². Em relação a norma inconstitucional, esta adentrou ao sistema jurídico com a presunção de constitucionalidade e, por isso, criou a confiança no cidadão e produziu efeitos jurídicos até a sua declaração de inconstitucionalidade¹⁵⁵³.

Quanto ao grau de intensidade da base da confiança, este verifica-se mediante a análise dos elementos configuradores da confiança em relação a sua existência e grau de intensidade¹⁵⁵⁴.

Um ato administrativo individual e concreto possui maior grau de individualização, elevando a confiança do cidadão perante seus efeitos, pois “atos individuais, com destinatários certos, criam proximidade entre o particular e a Administração Pública, de maneira que a confiança mútua deve ser mais valorizada”¹⁵⁵⁵, afinal o entendimento da Administração estaria exteriorizado. Um ato geral e abstrato está sujeito a etapas até criar um direito no caso concreto, podendo o cidadão se arriscar a praticar um ato e deparar-se com uma interpretação adversa por parte da Administração Pública, principalmente quando existem critérios prévios vinculantes¹⁵⁵⁶.

Atos administrativos destinados ao público externo possuem maior vinculação que os atos de eficácia interna, como as circulares administrativas. De certo que os atos publicados e destinados à comunidade externa possuem maior probabilidade de permanência no ordenamento jurídico. Mais um critério para identificar o direito de proteção da confiança: o grau de vinculação da base de confiança ou do ato administrativo¹⁵⁵⁷.

O grau de aparência de legitimidade da base se relaciona com a presunção de validade do ato administrativo. Quanto “maior o escalão da autoridade que emanou o ato, ou a quantidade de participantes na sua formulação, maior tende a ser a presunção de que o mesmo está de acordo com o Direito”, pois exercem muitas vezes a prerrogativa de revisão de decisões, levando a confiança do cidadão quanto a seus atos¹⁵⁵⁸. Quanto a prática do ato administrativo, se a população participar da tomada de decisão da Administração Pública, e quanto mais publicidade for dada ao ato, maior a legitimidade¹⁵⁵⁹.

¹⁵⁵² COUTO E SILVA, 2005.

¹⁵⁵³ *Ibidem.*, 2005.

¹⁵⁵⁴ “A verificação da base da confiança com apoio em critérios de verificação graduais, cuja soma, a ser também gradualmente examinada, indicará se existem, ou não, mais justificativas para a proteção da confiança que o contrário.” (In ÁVILA, 2011a, p. 372).

¹⁵⁵⁵ SIMONETTI, 2017, p. 78.

¹⁵⁵⁶ CALMES, 2001, p. 242.

¹⁵⁵⁷ SIMONETTI, *op. cit.*, p. 78.

¹⁵⁵⁸ *Ibidem.*, p. 79.

¹⁵⁵⁹ ÁVILA, *op. cit.*, p. 375-376.

A base da confiança é analisada diante do grau de modificabilidade, ou seja, identifica-se em que medida o ato pode permanecer no mundo jurídico, gerando a confiança do administrado na Administração Pública. Ato que podem ser modificados pela Administração Pública tendem a ter proteção da confiança reduzida, como é o caso de atos precários ou atos carentes de definitividade, “atos em relação aos quais exista uma competência para a sua modificação por questões públicas”¹⁵⁶⁰. Mas mesmo diante de tais atos modificáveis há um grau mínimo de confiança a ser protegido, principalmente quando há transcurso de longo prazo quanto a permanência da vigência do ato administrativo, levando à impossibilidade ou dificuldades na revogação futura. A revogação, no entanto, não se confunde com vigência por prazo determinado de um ato da Administração Pública, pois a identificação do lapso temporal cria um alto grau de expectativa no cidadão em relação a imposição de respeito dos efeitos oriundos do ato pela própria Administração¹⁵⁶¹.

Sobre o transcurso do prazo, quanto maior o decurso de tempo, maior será a confiança criada sobre um ato administrativo praticado de forma individualizada, pois a tendência é que haja a estabilização dos efeitos do ato e das relações humanas. Quanto mais tempo transcorre, mais efeitos são produzidos e menor a dúvida quanto a legitimidade do ato, perdendo-se o direito a Administração Pública de realizar a autotutela em relação a seus atos eivados de alguma ilegalidade. Porém, há situações em que o transcurso do tempo depende da repetição do ato pela própria Administração Pública, criando um tipo de precedente. Dessa forma, se não houve a prática de um determinado ato geral e abstrato ou uma decisão destinada aos particulares ao longo do tempo, poder-se-ia afirmar que o ato fora considerado obsoleto pela Administração Pública, indicando um processo de mudança¹⁵⁶².

Numa outra seara, a expectativa do cidadão por meio do transcurso do tempo se aplica nos casos de omissão da Administração Pública em razão de inércia ou tolerância, pois uma situação que permanece inalterada pode produzir efeitos jurídicos e reforçar a ideia de que a situação perdurará sem qualquer alteração – merecendo tutela a confiança do administrado¹⁵⁶³.

Sobre o critério da realização das finalidades do ato administrativo, se houver uma ilegalidade no ato, analisa-se o quanto da finalidade subjacente à regra fora efetivada. Em outras palavras, “atendendo-se substancialmente à finalidade da norma, mesmo que detectado algum vício procedimental, deve-se tentar ao máximo preservar a integridade do ato praticado”¹⁵⁶⁴.

¹⁵⁶⁰ ÁVILA, 2011a, p. 381.

¹⁵⁶¹ SIMONETTI, 2017, p. 81.

¹⁵⁶² *Ibidem.*, p. 83.

¹⁵⁶³ *Ibidem.*, p. 82-83.

¹⁵⁶⁴ *Ibidem.*, p. 84.

Além disso, se forem observados outros princípios e normas (constitucionais ou infraconstitucionais), tem-se uma base de confiança forte.

Considerando que os atos administrativos conduzem a tomadas de decisões por parte dos cidadãos, pois possuem um grau de indução do comportamento ao permitirem a adoção de uma determinada conduta ao permitir, limitar ou proibir uma ação. Entretanto, um ato administrativo que determina um comportamento denota maior grau de confiança em face de um ato administrativo que apenas permite ou orienta o cidadão. Malgrado tal diferença, em ambas as situações se cria uma expectativa no sujeito de que o Estado manterá seu comportamento prévio, havendo neste item a consideração da boa-fé na relação entre o Estado e o cidadão e a impossibilidade de condutas contraditórias por parte da Administração. Como expressou Simonetti¹⁵⁶⁵:

Se estimula, induz que o cidadão adote determinada prática, e concede maiores garantias de que irá respeitar as expectativas criadas; de maneira que mudanças no campo do que era permitido causam surpresa, mas mudanças no campo do que era induzido ou imposto representam engano e deslealdade.

Por último, a confiança deve ser protegida quando há um certo ônus para o particular imposto pelo ato administrativo para que haja a contraprestação por parte da Administração Pública. Dessa forma, se o cidadão preencheu as condições estabelecidas para que houvesse a eficácia do ato administrativo, e se houve onerosidade, maior o dever do Estado de respeitar tal compromisso, devendo cumprir sua obrigação diante da exigência da relação sinalagmática. Caso não haja o cumprimento da contrapartida estatal, nasce o direito de indenização do cidadão, o que determina a relação com o interesse público. Afinal, o valor da indenização sairá dos cofres públicos em razão da responsabilidade objetiva do Estado, e evitar gastos pela frustração da confiança se revela como um interesse público¹⁵⁶⁶. Por outro lado, há a consideração da boa-fé de terceiros e seus interesses originados da atuação da Administração Pública para com um administrado¹⁵⁶⁷.

Diante das formas de averiguação da confiança na base da confiança, tem-se critérios para identificar em que medida a confiança é apta a induzir um determinado comportamento do sujeito com expectativa legítima diante de um ato estatal, devendo ser analisadas e ponderadas a fim de garantir a identificação da proteção da confiança numa dada situação. Um ato com baixo grau de aparência de legitimidade da base, praticado por autoridade que não está nos mais

¹⁵⁶⁵ SIMONETTI, 2017, p. 86.

¹⁵⁶⁶ ÁVILA, 2011a, p. 387-393.

¹⁵⁶⁷ MIRAGAYA, 2010, p. 57.

altos níveis hierárquicos da estrutura do órgão, sem a devida participação do interessado, mas com a finalidade da norma atingida, pode ser um ato considerado como protegido pela confiança diante da finalidade do ato administrativo atingida. Da mesma forma, um ato em vigor por prazo curto, mas que levou a certa onerosidade ao cidadão para ter a contrapartida, deve ser considerado para fins de averiguação da proteção da confiança e estipulação da indenização a ser paga pela Administração Pública¹⁵⁶⁸.

A confiança em si, adotada como critério de verificação da proteção da confiança, é representada pelo conhecimento desta base de confiança ou ato administrativo pelo particular. Trata-se de elemento subjetivo quanto ao conhecimento do ato, por meio de publicação, de intimação pessoal ou pela observância da prática administrativa. Além das publicações e intimações pessoais, devem ser analisadas as promessas verbais, as práticas internas da Administração Pública que se transformem em um costume do órgão como atos que geram um dever de coerência, com fundamento no princípio da igualdade e da boa administração¹⁵⁶⁹. Cabe ressaltar que a expectativa criada pelo particular deve estar relacionada com os efeitos próprios do ato administrativo, não se aceitando interpretações desvinculadas da realidade¹⁵⁷⁰. Além disso, se o sujeito desconhecia totalmente o ato, não é possível falar em proteção de confiança¹⁵⁷¹.

Verifica-se a confiança criada tanto no cidadão para o qual o ato administrativo for destinado, assim como no terceiro, mas também em face de todos os cidadãos quando o ato for geral¹⁵⁷². A confiança, portanto, é constatada nestas situações, pois há o dever de coerência na sua atuação, não sendo lícito ao agente destinar tratamento discriminatório e incoerente para o cidadão que não conhecia o ato administrativo praticado em face de outro. Mas a confiança em si é protegida apenas em face do sujeito que detinha o conhecimento do ato, posto que aqueles que não sabiam de sua existência devem arguir a exigibilidade da coerência diante do princípio da igualdade e da boa administração¹⁵⁷³.

¹⁵⁶⁸ SIMONETTI, 2017, p. 86-87.

¹⁵⁶⁹ Humberto Ávila considera que apenas as publicações e as intimações pessoais repercutiriam para a criação de um estado de confiança no cidadão, não cabendo aos demais atos não postos a termo e publicados gerar confiança no cidadão (In ÁVILA, 2011, p. 397).

¹⁵⁷⁰ SIMONETTI, op. cit., p. 93.

¹⁵⁷¹ ARAÚJO, 2016, p. 849.

¹⁵⁷² Por isso que se fala em confiança direta para o caso dos efeitos do ato individualizado em face do sujeito ao qual fora destinado, ou indireta ou reflexa para os demais casos (In SIMONETTI, op. cit., p. 89)

¹⁵⁷³ CALMES, 2001, p. 361. Sobre esse elemento, há que se ressaltar que a presunção de que todos tinham conhecimento de todos os atos da administração por serem publicados é questionável. Isto porque há inúmeras normas e regulamentos sendo publicados, complexas muitas das vezes, impossibilitando o conhecimento do real sentido até mesmo por quem trabalha em área jurídica. (ARAÚJO, op. cit., p. 92).

O elemento subjetivo também é examinado quanto à existência de boa-fé¹⁵⁷⁴ do indivíduo, que acredita fielmente na validade e na legalidade do ato administrativo, bem como na permanência de seus efeitos. Se o cidadão detiver conhecimento da ilegalidade ou da inconstitucionalidade¹⁵⁷⁵, de que o ato é inexistente por suas características, não será possível defender a proteção da confiança, não sendo aceito que se criem expectativas na validade e eficácia desta manifestação estatal. Porém, se o vício não for manifesto, se houver incerteza em relação à ilicitude do comportamento estatal, deve-se aceitar a existência da boa-fé subjetiva, pois atuação legítima da Administração Pública se presume, salvo se houver atuação manifestamente ilegal¹⁵⁷⁶. Não se deve exigir que o cidadão leigo em questões jurídicas a avaliação da regularidade da situação potencialmente criadora da confiança¹⁵⁷⁷.

Malgrado a defesa do aspecto subjetivo da boa-fé, há situações em se vislumbra a má-fé do cidadão. É o caso de o sujeito deter conhecimento sobre vício grave do ato administrativo ou contribuindo de maneira deliberada para sua ilicitude ou irregularidade, ou tenha induzido a erro a Administração Pública com fornecimento de dados ou omissão destes, ou tenha cumprido seu dever geral de cautela. Neste âmbito não é possível exigir a proteção da confiança quando a Administração realiza a retificação, pois houve desonestidade do próprio administrado¹⁵⁷⁸. Mas há que se provar a má-fé, sendo de competência da própria Administração angariar provas para que seja possível concluir que o administrado contribuiu para o vício do ato ou simulou situação que tenha induzido o administrador ao erro¹⁵⁷⁹. Por outro lado, se houver demonstração da má-fé por parte do agente público, não é possível imputar ao particular os efeitos negativos da má-fé averiguada, pois a legitimidade do ato administrativo se presume e haverá a proteção da confiança¹⁵⁸⁰.

Sobre o exercício da confiança, este representa a necessidade de “ter o particular praticado atos comissivos ou omissivos com base nas expectativas previamente criadas”¹⁵⁸¹. Para Moniz Lopes, a responsabilidade da Administração Pública se verifica desde o momento

¹⁵⁷⁴ Valter Araújo considera que deve existir a boa fé subjetiva. (ARAÚJO, 2016, p. 91).

¹⁵⁷⁵ Sobre a questão da inconstitucionalidade, há inúmeras situações em que o reconhecimento da inconstitucionalidade pelo tribunal ocorre após muitos anos da entrada em vigor do dispositivo constitucional. Por isso, é natural que o texto inconstitucional crie expectativas nos cidadãos, justificando-se a preservação de um ato praticado com esteio num dispositivo inconstitucional. (In ARAÚJO, op. cit., p. 95).

¹⁵⁷⁶ COUTO E SILVA, 2005.

¹⁵⁷⁷ SIMONETTI, 2017, p. 91.

¹⁵⁷⁸ ARAÚJO, op. cit., p. 92.

¹⁵⁷⁹ SIMONETTI, op. cit., p. 92.

¹⁵⁸⁰ O posicionamento de Edilson Pereira Nobre é diverso, pois considera que se houver má-fé do administrador, também haverá desconsideração do ato, sem que se possa falar em estabilização de seus efeitos e proteção da confiança. (In NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 201.)

¹⁵⁸¹ SIMONETTI, op. cit., p. 93.

em que houve a criação das expectativas razoavelmente exigíveis¹⁵⁸². A manifestação objetiva e concreta em atos materiais equivale à objetivação de um sentimento interior e subjetivo, qual seja a confiança, de forma que mesmo antes da prática dos atos pelo particular já há a confiança na Administração Pública¹⁵⁸³. Não só quanto a atos comissivos, mas também se houver omissão de conduta do cidadão por conta de expectativa legítima criada pela atuação administrativa. Comprovando o cidadão que deixou de atuar em função da confiança, e que teria agido de outra forma se soubesse da nova postura da Administração Pública, suas expectativas serão tuteladas¹⁵⁸⁴.

Na outra senda, apenas se defende a proteção da confiança quando o cidadão já tomou medidas de investimento, confirmando que o particular pautou seus atos com base nas expectativas criadas pela atuação administrativa, podendo a Administração Pública alterar seu posicionamento conforme o interesse público¹⁵⁸⁵. Cabe ressaltar que até mesmo os atos preparatórios do particular para a concretização dos efeitos do ato administrativo devem ser tutelados e indenizados, pois, embora não tenha realizado o ato principal, como a construção de um edifício, a concessão de um alvará já permite que o sujeito inicie a contratação de profissionais para elaborar um projeto de obra. Há efeitos econômicos nesta situação, há, então, responsabilidade da Administração Pública quanto a indenização de atos preparatórios¹⁵⁸⁶.

De forma a resolver a celeuma, Simonetti propõe que a avaliação da existência da confiança e a sua proteção deve ser realizada mediante uma escala de intensidade, proporcional ao que era esperado do particular numa situação concreta. Ou seja, deve-se verificar se o particular deveria investir ou agir como base na confiança, ou se não há nada a se fazer, senão apenas esperar que suas expectativas se confirmem – ou seja, há que se identificar a causalidade entre a confiança e seus atos ou omissões. Assim, não se pode considerar como inexistente a confiança se não for possível demonstrar a exteriorização do elemento subjetivo ou se houve dificuldade para tal; pelo contrário, deve-se ponderar o exercício da confiança conforme a

¹⁵⁸² LOPES, Pedro Moniz. **Princípio da boa fé e decisão administrativa:** estrutura e operatividade na discricionariedade conferida por normas habilitantes. Coimbra: Almedina, 2011, p. 283.

¹⁵⁸³ CALMES, 2001, p. 395. Cabe ressaltar que tal raciocínio também se aplica às decisões do Poder Judiciário, afinal a “alteração de um entendimento jurisprudencial pode vir a prejudicar a expectativa legítima de um particular. Porém, para que um indivíduo tenha legitimidade para pretender que a sua situação seja regida pela orientação antiga, deverá comprovar que realizou algum ato concreto em virtude do posicionamento antigo. Deverá evidenciar que seus atos não teriam sido praticados se a nova jurisprudência já existisse” (In ARAÚJO, 2016, p. 99).

¹⁵⁸⁴ SIMONETTI, 2017, p. 96-97.

¹⁵⁸⁵ ARAÚJO, op. cit., p. 95.

¹⁵⁸⁶ Segundo Valter Araújo, a lei alemã de processo administrativo federal exige que o particular tenha agido de uma forma que o desfazimento de seu ato seja inaceitável ou mesmo impossível (In ARAÚJO, op. cit., p. 97).

peculiaridade de cada caso concreto, pois se exige o dever de coerência da Administração Pública na sua atuação¹⁵⁸⁷.

Valter Araújo contribui com o posicionamento de Simonetti no sentido de considerar a proteção da confiança do particular mesmo que não haja qualquer medida patrimonial, pois construiu a expectativa com base na continuidade do ato estatal: é o caso da inexistência de razões sólidas para alterar o posicionamento. Se a frustração da base da confiança se deu em virtude de um autêntico interesse da coletividade, o cidadão não terá sua confiança tutelada se não houver a demonstração de investimento patrimonial. Todavia, a frustração ocorra em virtude de motivos sem qualquer vinculação ao interesse público, a confiança do cidadão deve ser tutelada, independentemente de investimento patrimonial, considerando-se a sua boa-fé na legitimidade do ato e demais condutas que demonstrem a boa-fé¹⁵⁸⁸. Por isso, não é permitido à Administração Pública alterar a conduta se não houver manifestações sólidas e externas do exercício da confiança, servindo as medidas patrimoniais como um elemento a ser considerado na ponderação para solução de conflitos envolvendo a aplicação do princípio da proteção da confiança¹⁵⁸⁹.

Misabel Derzi, por sua vez, elenca os elementos necessários para se verificar a responsabilidade em face da proteção da confiança: o pressuposto fático da confiança, verificado em face daquele que gera e como este atuou, a boa-fé do sujeito que confia, dados objetivos que permitem identificar atitudes e investimentos que justifiquem a confiança, e a relação causal entre o sujeito responsável por gerar a confiança e os investimentos feitos por aquele que confiou. “São fatos isolados, mas interligados entre si, todos respondendo a uma proteção geral do ordenamento, a responsabilidade pela aparência do Direito; a responsabilidade pela confiança por força de necessidade ético-jurídica; a responsabilidade por declarações”¹⁵⁹⁰. No caso da aparência, observa-se um conjunto de fatos aparentes, o conhecimento do sujeito que confiou e a sua boa-fé, ações e omissões por parte do sujeito que gerou a confiança e que confiou, e a imputação da responsabilidade a quem gerou a confiança. No caso da responsabilidade pela confiança gerada em razão da necessidade ético-jurídica, há a necessidade de se analisar o caso concreto, o grau subjetivo da responsabilidade em face da confiança gerada, a fidelidade e a crença. Por fim, verifica-se a responsabilidade por declaração

¹⁵⁸⁷ SIMONETTI, 2017, p. 98-99.

¹⁵⁸⁸ ARAÚJO, 2016, p. 101.

¹⁵⁸⁹ BINENBOJM, 2008, p. 102.

¹⁵⁹⁰ DERZI, 2009, p. 343.

errônea ou correta, fundando-se na boa fé, fidelidade e crença, assim como no tráfego jurídico e assunção de risco.

A confiança, quanto ao seu exercício, também se verifica perante a sociedade, pois os atos do cidadão ao qual fora direcionado o ato levam a criação da expectativa legítima da sociedade quanto aos efeitos do ato administrativo.

Por fim, a frustração da confiança é um elemento a ser verificado para fins de proteção da confiança numa dada situação, pois consiste na adoção de conduta por parte do agente público contrária às expectativas criadas anteriormente diante do ato administrativo. É dizer: “as consequências da proteção da confiança podem, em teoria, consistir ou na preservação da posição nela alicerçada, ou num dever de indenizar o qual, por seu turno, ainda poderia atender ao interesse positivo, ou tão só, ao negativo”¹⁵⁹¹. Isso ocorre quando o ato administrativo criou efeitos positivos e favoráveis ao administrado, assim quando Administração Pública não cumpriu suas promessas ou mudou de maneira brusca seu entendimento e precedentes sem justa causa¹⁵⁹². É imperioso ressaltar que a alteração da conduta, do entendimento ou da norma deve ser desfavorável ao particular, pois se a modificação trouxer benefícios, não faz sentido a adoção do princípio da proteção da confiança legítima. É o elemento sem o qual não se materializa a ilicitude inerente à violação da proteção da confiança¹⁵⁹³, podendo ser concreta, quando a Administração já adotou a posição contrária às expectativas do cidadão, ou iminente, quando o particular possui fundado receio de que venha a ocorrer. Além disso, pode ser que a ruptura ocorra de forma inesperada ou não, pois pode ser que o particular tenha investido patrimonialmente ou conduzido sua vida de forma irreversível com base na norma antiga¹⁵⁹⁴. Pode ser por ato comissivo ou por ato omissivo, sendo estes observáveis quando há descumprimento de prazo ou de promessas administrativas¹⁵⁹⁵.

Diante disso, a proteção da confiança legítima determina que a continuidade da ordem jurídica seja protegida, ou seja, que seja garantida a inviolabilidade do ordenamento legal, a confiabilidade, a previsibilidade e a segurança de orientação, proteção da propriedade (respeitando-se o devido processo legal). Além disso, constitui-se como vetor de fidelidade ao sistema, de respeito aos princípios, a imposição da realização da justiça. Por fim, aquele que confia tem protegido o direito de reivindicar a conservação de uma posição jurídica favorável,

¹⁵⁹¹ MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1249.

¹⁵⁹² SIMONETTI, 2017, p. 101.

¹⁵⁹³ LOPES, 2011, p. 283.

¹⁵⁹⁴ ARAÚJO, 2016, p. 104.

¹⁵⁹⁵ SIMONETTI, op. cit., p. 101.

em razão dos investimentos realizados, dos benefícios adquiridos ou pela mera criação da expectativa fundada¹⁵⁹⁶.

Dentre os meios de proteção da confiança, há o procedimento indicado na legislação que garante a participação do cidadão quanto a tomada de decisão do Estado que seja capaz de frustrar uma expectativa legítima. A outra medida corresponde à tutela da expectativa, preservando-se o ato, fixando uma compensação ou criando-se regras de transição. Ambas as medidas devem ser adotadas em combinação, sendo que as medidas substanciais devem ser adotadas conforme o caso concreto necessite¹⁵⁹⁷. Estas medidas se apresentam diante da concordância prática de se evitar que se realize uma precipitada ponderação de interesses, em que um bem jurídico obtenha uma incondicional preferência em detrimento de outro. Além disso, o princípio da unidade da Constituição¹⁵⁹⁸ exige a otimização de todos os bens jurídicos tutelados em conflito, de forma a se ter a maior eficácia protetiva dos direitos nela previstos.

A confiança protegida pelo procedimento teve início no direito inglês, surgindo para assegurar que o particular tivesse o direito de ser ouvido previamente a alterações substanciais em sua situação jurídica¹⁵⁹⁹. Permite-se que o particular se expresse quando sua confiança for violada, de forma que participa da formação da vontade estatal, que, por sua vez, tomará a decisão atentando-se para a situação do particular. Assim, tem-se a diminuição do risco de frustração da confiança e do sentimento de injustiça que por ventura possa surgir¹⁶⁰⁰,

¹⁵⁹⁶ DERZI, 2009, p 407-411.

¹⁵⁹⁷ No caso do pagamento de uma indenização, existe o entrave quanto à limitação dos recursos financeiros do Estado, bem como a necessidade de se garantir o custeio de outros direitos de interesse público. (In ARAÚJO, 2016, p. 266).

¹⁵⁹⁸ Pelo princípio da unidade da Constituição os textos não devem ser analisados isoladamente, senão em sua globalidade e inteireza, levando-se em consideração o conjunto de normas constitucionalmente previstas, o que se justifica, inclusive, em razão da unidade do poder constituinte. Resume Eros Grau o referido princípio da unidade da Constituição: “Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços” (In GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**: Interpretação e Crítica. 2. ed. São Paulo: RT, 1991, p 181). “O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. Como ‘ponto de orientação’, ‘guia de discussão’ e ‘factor hermenêutico de decisão’, o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar. Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios” (In CANOTILHO, 1993, p 226-227).

¹⁵⁹⁹ O direito deriva do caso Regina vs Liverpool Corporation, ex parte Liverpool Taxi Fleet Operator’s Association, no qual a Corte britânica considerou que havia o direito de a parte interessada sempre ser ouvida quando houver mudanças de orientações de um órgão, de forma a garantir o respeito ao princípio da confiança. Mesmo que a parte não tenha direito ao que reivindica, tem direito de sua expectativa ser atendida ou considerada, por isso deve ser ouvida. Atualmente, pode-se considerar como previsto tal princípio no dispositivo do atual Código de Processo Civil in verbis: “Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício”. (In BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020)

¹⁶⁰⁰ ARAÚJO, op. cit., p. 272.

possibilitando que a proteção substancial se faça presente. “A Administração não pode frustrar a expectativa legítima de um cidadão após tê-lo ouvido e verificado que o interesse público pode ser normalmente preservado, mesmo que a implementação da nova política seja pontualmente limitada pelo interesse do particular por ela afetado”¹⁶⁰¹.

A garantia procedimental se reforça, no Brasil, na garantia do contraditório e da ampla defesa no processo, posto que estes instrumentos viabilizam a promoção da defesa do particular num processo antes de anular um ato administrativo, sob algumas limitações¹⁶⁰². Não sendo respeitados o contraditório e a ampla defesa, a proteção da confiança pode ser arguida como fundamento da necessidade de o particular ser ouvido previamente à edição de um novo ato que lhe seja desfavorável¹⁶⁰³. “A proteção procedimental demanda a adoção de um procedimento específico, [...] tendo o particular o direito de ser ouvido, de se manifestar e de se defender. Além disso, os atos devem ser publicados para que haja transparência, e a autoridade estatal que julgará o conflito concreto deve ser imparcial”¹⁶⁰⁴. Porém, a proteção procedimental poderá ser excepcionada em caso de urgência, emergência no atendimento no interesse público, exigir confidencialidade, assim quando for custosa a oitiva dos sujeitos afetados pelo ato estatal. Em relação a esta última exceção, há que se observar que há instrumentos que facilitam a oitiva dos particulares: a audiência pública é considerada uma alternativa ao processo administrativo que demonstra a participação da população na tomada de decisão da administração; a oitiva do Ministério Público como fiscal da lei também confere maior legitimidade ao ato da Administração Pública¹⁶⁰⁵.

A proteção substancial da confiança varia conforme as circunstâncias do caso. Em relação a proteção consubstanciada através da preservação do ato, tem-se a preservação de

¹⁶⁰¹ ARAÚJO, 2016., p. 273. No entanto, Melissa Poole considera que a tutela das expectativas legítimas cabe apenas no âmbito procedimental, pois seria inadequada e injusta a proteção substancial por ser uma proteção extremamente vaga. Deve-se apenas garantir ao particular a oportunidade de defesa de sua expectativa não ser frustrada pela Administração Pública. (In POOLE, Melissa. Legitimate expectation and substantive fairness: Beyond the limits of procedural propriety. *New Zealand Law Review*. 426. Auckland: Legal Reserach Foundantion, 1995, p. 427).

¹⁶⁰² A súmula vinculante nº 3 limita a ampla defesa e o contraditório no âmbito da anulação de ato inicial de concessão de aposentadoria, reforma e pensão: “Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 3**. Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão. Brasília, DF:[2004]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1191>> Acesso em: 25 mar 2020)

¹⁶⁰³ ARAÚJO, op. cit., p. 274.

¹⁶⁰⁴ Ibidem., p. 275.

¹⁶⁰⁵ Ibidem., p. 276.

efeitos de uma norma anterior a nova para fins de aplicação ao fato que ocorrera sob a sua vigência. Assim, “a norma que criou a expectativa no particular é preservada exclusivamente em favor do seu destinatário”¹⁶⁰⁶. Porém, não apenas é aplicado em caso de legislação, mas também para a preservação dos efeitos de um ato ilegal que possua mais de cinco anos da data em que fora praticado¹⁶⁰⁷. Se não houver a previsão temporal quanto a estabilização do ato ilegal, se a sua modificação for capaz de alterar a vida do particular de forma “dramática e duradoura”, não será justo que o interesse público sobressaia neste caso para seu desfazimento¹⁶⁰⁸. Entretanto, se houver a efetiva necessidade de se revogar o ato ilegal, é possível estabelecer a modulação dos efeitos da invalidação para os fatos futuros, como ocorre com o controle de constitucionalidade no Brasil¹⁶⁰⁹¹⁶¹⁰.

Considerando a proteção da confiança legítima dos cidadãos nas decisões judiciais, a irretroatividade das novas leis ou posições só pode ser invocada se for em favor da parte prejudicada/beneficiada. A jurisprudência inovadora que prejudicasse os cidadãos só poderia ter efeitos a partir do momento em que houvesse o trânsito em julgado, mas mesmo assim, os fatos e seus respectivos efeitos, ou até mesmo que não tenham produzido efeitos, provenientes do precedente anterior iriam ser preservados. Isto porque a confiança do cidadão é pressuposta diante de um entendimento jurisprudencial consolidado numa súmula, por exemplo. Da mesma forma que se observa a irretroatividade para as leis, devem os mesmos critérios e técnicas serem aplicados à irretroatividade das modificações jurisprudenciais. “É evidente que a confiança está pressuposta, como confiança sistêmica, difusa. Todos devem acreditar, crer, honestamente nos comandos do legislador e dos tribunais superiores”¹⁶¹¹.

A tutela substancial por meio de estabelecimento de regras de transição com o objetivo de amortecer o impacto das alterações na ordem jurídica, promovendo a transição do Direito dentro dos parâmetros da proporcionalidade, evitando soluções jurídicas diversas para um mesmo fato em caso de perpetuação da antiga lei e mudanças drásticas com a nova lei¹⁶¹². A

¹⁶⁰⁶ ARAÚJO, 2016, p. 277.

¹⁶⁰⁷ Dentro do prazo de cinco anos, o ato ilegal pode ser anulado, em razão da previsão legal, atentando-se ao princípio da legalidade, conforme o artigo 54 da Lei 9784/1999.

¹⁶⁰⁸ ARAÚJO, op. cit., p. 279.

¹⁶⁰⁹ Sugere Valter Araújo que se deve aplicar a modulação de efeitos do controle de constitucionalidade previsto no ordenamento jurídico brasileiro de forma a suprir a lacuna no processo administrativo sobre a modulação de efeitos de um ato ilegal quando declarado nulo. (In ARAÚJO, op. cit., p. 279).

¹⁶¹⁰ FERREIRA, 2006, p. 247.

¹⁶¹¹ No entanto, não se verifica a proteção da confiança pela anterioridade nonagesimal e anterioridade do exercício financeiro em relação as decisões na órbita tributária. Por isso defende-se a aplicação dos princípios da confiança e da boa-fé nos casos concretos. (In DERZI, 2009, p 551 e 554).

¹⁶¹² Valter Araújo identifica que soluções diferentes para o mesmo caso pode levar a violação de princípios e direitos constitucionais, como é o caso do favorecimento de um empresário em razão da proteção da confiança em detrimento dos demais do mesmo ramo, violando a livre concorrência. (In ARAÚJO, op. cit., p. 281).

regra de transição cria um equilíbrio aceitável para as partes (particular e Estado), servindo para harmonizar os interesses em conflito, criando uma medida razoável e prudente para viabilizar a mudança num determinado prazo, estando de acordo com método da concordância prática¹⁶¹³. A justiça da transitoriedade¹⁶¹⁴ se alcança mediante a delimitação mútua, otimizando o interesse privado na sua manutenção e o interesse estatal na modificação do ato ou da norma¹⁶¹⁵. Assim, a ideia da transição e sua previsão na norma é uma questão política e jurídica, adaptando-se a nova sistemática para cada caso concreto e suas peculiaridades (podendo ser que a regra de transição esteja prevista de forma geral na lei e suas especialidades serem definidas pela Administração Pública ou Judiciário para cada caso concreto¹⁶¹⁶. Conclui Araújo:

A previsão de uma adequada regra de transição pode afastar a inconstitucionalidade de uma nova forma que, se viesse a ser implantada com efeitos imediatos para todos os seus destinatários, violaria o princípio da proteção da confiança. Inexistindo uma imperiosa necessidade da sociedade, a introdução de um preceito com efeitos imediatos e sem considerar os ônus a serem suportados pelos indivíduos detentores de uma expectativa legítima há de ser vista como uma medida excessiva e desarrazoada. Nesse contexto, a adoção conjunta do princípio da proteção da confiança e do postulado da proporcionalidade pode exigir que as mudanças entre regimes se deem por meio de regras de transição. Dispositivos com essa característica são, portanto, capazes de servir com uma eficaz solução para um conflito envolvendo o princípio da proteção da confiança¹⁶¹⁷.

A regra de transição como forma de promover a proteção da confiança diante de uma mudança drástica impede a declaração de inconstitucionalidade por violar a confiança¹⁶¹⁸ e a proporcionalidade.

Por fim, a proteção da confiança mediante a compensação financeira da sua violação representa uma proteção compensatória, principalmente quando o interesse do particular é

¹⁶¹³ O método da concordância prática ou materialidade da situação jurídica subjacente exige que a conduta individual ou coletiva seja examinada no conjunto concreto das circunstâncias de cada caso, conforme a boa-fé. São analisados as espécies e categorias de atos praticados, o seu regime jurídico, a disciplina da atividade em que inseridos os sujeitos e os atos. Isto porque os costumes, um conjunto de práticas, as referências de comportamento e a atitude objetivada conforme boa-fé numa determinada situação são também espécies de mandamentos e direcionamentos para verificação da boa-fé em cada situação concreta. Por isso, o método orienta a verificação da boa-fé no interesse estruturante de cada relação obrigacional, para atender o interesse próprio, de outrem e da sociedade. (In REALE, Miguel. *A boa fé no código civil. História do novo código civil*, vol I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p 241).

¹⁶¹⁴ Essa expressão é adotada por Winfried Brugger em *Das Antropologische Kreuz der Entscheidung in Politik und Recht*. Baden-Baden: Nomos, 2005, p. 125.

¹⁶¹⁵ Cabe ressaltar que a introdução de uma norma de transição pode esvaziar o sentido da alteração promovida pela nova regra, como é o caso de o Estado estabelecer proibição de certas condutas – não caberia uma regra de transição para que o sujeito diminuísse a prática de tal conduta, sendo que o objetivo da norma é proibir.

¹⁶¹⁶ ARAÚJO, op. cit., p. 285.

¹⁶¹⁷ *Ibidem.*, p. 286.

¹⁶¹⁸ No Brasil, não está previsto expressamente no ordenamento jurídico como princípio constitucional, mas possui base teórica para ter reconhecimento e aplicação. (In SIMONETTI, 2017, p. 6.)

dotado de caráter patrimonial. A compensação teria lugar em casos em que não fosse possível a continuidade do ato, ou quando o Estado considerasse que a indenização compensatória fosse complementar à preservação do ato. A proteção compensatória evita o surgimento de uma suspeita de que o particular é favorecido numa situação em detrimento dos demais diante da manutenção de uma situação anterior, pois o pagamento do valor ocorre num único momento, diferentemente da manutenção da situação que permite a produção de efeitos por um longo período. Ademais, a manutenção do ato em favor da proteção da confiança de um particular pode provocar riscos ou danos à sociedade, razão pela qual é melhor aplicar a compensação em virtude do ônus sofrido com a alteração da situação ou regra, trazendo a sensação ao particular de que a sociedade reparará os prejuízos pela alteração da situação¹⁶¹⁹.

Porém, “um excessivo ônus oriundo do dever de indenizar também pode indevidamente impossibilitar o Estado de agir”¹⁶²⁰, ou seja, a proteção compensatória representa uma despesa que pode causar dificuldades financeiras ao Estado no desempenho de suas atividades, preferindo-se neste caso a adoção de medidas alternativas para a proteção da confiança. Assim, a questão do montante, mesmo que esteja de acordo com as regras da responsabilidade civil do Estado, deve ser analisada caso a caso, com observância de parâmetros de uma regra geral, respeito ao orçamento e garantia de que o particular fique na mesma situação anterior à da frustração de sua expectativa¹⁶²¹.

Dentre os óbices à proteção da confiança no sistema jurídico está a função delimitadora do conteúdo e extensão do princípio pelo Poder Judiciário, pois caberia a este identificar o que é capaz de violar uma expectativa legítima, descompensando o equilíbrio entre os Poderes, ameaçando a democracia¹⁶²². No entanto, a própria estrutura estatal como Estado de Direito é utilizada como justificativa da proteção da confiança, de forma que a violação da proteção corresponde a um ato inconstitucional. Assim a proteção da confiança pelo Poder Judiciário de forma racional, impede que o procedimento legislativo ou atuação administrativa viole a expectativa do particular ou petrifique a evolução democrática de uma sociedade. Ademais, o magistrado deve permitir que o princípio se concretize, protegendo o direito do particular ou até mesmo reforçando a legitimidade da atuação estatal¹⁶²³.

¹⁶¹⁹ ARAÚJO, 2016, p. 286-292.

¹⁶²⁰ *Ibidem.*, p. 290.

¹⁶²¹ *Ibidem.*, p. 292.

¹⁶²² FERREIRA, 2006, p. 119.

¹⁶²³ ARAÚJO, 2016, p. 120. O autor pontua que não cabe ao poder judiciário substituir a vontade do legislador na implementação de políticas públicas. No Brasil, no entanto, encontra-se previsto o instrumento de mandado de injunção que é uma garantia constitucional que visa proteger e dar eficácia a um direito constitucionalmente previsto, mas que dependa de regulamentação por parte do Poder Legislativo.

Quanto à preservação do ato estatal que serviu de base para gerar confiança no sujeito, poderia haver um engessamento da atuação da Administração Pública, impossibilitando as mudanças necessárias conforme as necessidades da sociedade. Entretanto, a proteção da confiança preserva o ato realizado no pretérito, restringindo os efeitos do novo ato ou nova norma quanto ao momento de sua eficácia e quanto a quem produzirá efeitos. “Não se impede a implantação de uma nova orientação política, mas ela deverá, de alguma forma, proteger as expectativas legítimas dos administrados”¹⁶²⁴. Há, pois, uma estabilidade e o respeito à flexibilidade.

Poder-se-ia alegar que a proteção da confiança levaria a própria insegurança jurídica, posto que a proteção da expectativa do sujeito se daria mediante uma análise casual, ou seja, demandaria um método decisório casuístico. Isso se observa diante de diversas teses que são absorvidas nas decisões judiciais, com amparo no método da ponderação de interesses e de princípios, desconsiderando as regras de direito já existentes e aplicáveis mediante simples subsunção. Todavia, a doutrina tem colaborado para identificar os reais limites do princípio da proteção da confiança, sendo observado pelos legisladores para elaboração de normas gerais úteis para a ponderação. Ademais, “embora possa existir uma redução da previsibilidade em um nível mais geral, isso é seguramente compensado por uma elevação da justiça na aplicação individual do Direito”¹⁶²⁵.

Sobre as regras de transição, critica-se o fato de que traria insegurança jurídica, pois a proteção da confiança levaria a resultados incertos para os que detém expectativas e aqueles que estariam na nova configuração jurídica. No entanto, a elaboração de regras jurídicas de transição corresponde a uma imposição da realização da justiça, cabendo à Administração Pública e Legislativo proteger a expectativa legítima dos particulares com dispositivos de razoável previsibilidade¹⁶²⁶.

A proteção da confiança é criticada quanto a transparência voluntária dos dados da Administração Pública, pois haveria uma redução da vontade dos administradores de fornecer ou divulgar informações em virtude de que elas possam ser utilizadas contrariamente aos seus interesses. Mas a falta de demonstração dos dados da atuação da Administração Pública impossibilita ou dificulta o planejamento individual do cidadão. Por isso, os agentes públicos

¹⁶²⁴ ARAÚJO, 2016, p. 122.

¹⁶²⁵ *Ibidem.*, p. 123.

¹⁶²⁶ Araújo defende que o Poder Judiciário deveria aplicar as regras de transição mediante a análise da necessidade e proporcionalidade. (In ARAÚJO, *op. cit.*, p. 124).

devem promover a publicação de informações de qualidade e claras, além de atender a um anseio da sociedade quanto à transparência no âmbito da Administração Pública¹⁶²⁷.

Em razão de promover a proteção da expectativa legítima dos cidadãos, haveria um grande número de processos no âmbito do Judiciário com o fim de rever ato administrativo. Mas este não é um argumento válido para justificar a quantidade de processos no âmbito da máquina judiciária e a sua morosidade, pois há diversas medidas que podem ser adotadas para uma maior celeridade do Poder Judiciário. “É, incomparavelmente, mais eficaz, por exemplo, a adoção de métodos alternativos de resolução de disputas, a simplificação de procedimentos judiciais, a delimitação do número de recursos e a introdução de previsões normativas mais rigorosas que limitem as matérias a serem apreciadas pelo Judiciário”¹⁶²⁸.

Outro ponto deve ser avaliado: a proteção da confiança conduziria a uma exigência surreal dos agentes públicos, pois os recursos do poder público são limitados e nem sempre os agentes são treinados adequadamente. Malgrado tal argumento, se houver a consideração da proporcionalidade e a reserva do possível¹⁶²⁹, é possível a promoção da proteção da confiança. “Aliás, o seu emprego poderá, inclusive, estimular que a Administração Pública se aperfeiçoe na condução de suas atividades e incentivar um mais eficaz treinamento dos agentes públicos”¹⁶³⁰. Diante de um ato, a Administração Pública se vincula ao pretérito e às suas promessas e diminui a sua discricionariedade.

O princípio da proteção da confiança também se apresenta em conflitos com o princípio da legalidade e da supremacia do interesse público.

O princípio da legalidade deve ser observado pela Administração Pública para que o ato administrativo não seja considerado inexistente ou ilegal, pois deve respeitar os limites impostos pelo legislador. Presta-se, portanto, a proteção do cidadão contra as arbitrariedades perpetradas pelo Estado¹⁶³¹.

Diante de tal conteúdo, tem-se o conflito com a proteção da confiança. Isto porque esta permite que atos considerados ilegais e que produziram efeitos, gerando expectativas legítimas dos cidadãos, permaneçam vigentes, mesmo que haja a violação ou abrandamento do princípio

¹⁶²⁷ ARAÚJO, 2016, p. 124.

¹⁶²⁸ ARAÚJO, op. cit., p. 125.

¹⁶²⁹ Segundo a Teoria da Reserva do Possível, o direito à prestação positiva se encontra dependente da reserva do possível, firmando posicionamento de que o cidadão só poderia exigir do Estado aquilo que razoavelmente se pudesse esperar. “Não se relaciona exclusivamente à existência de recursos materiais/financeiros, suficientes para a efetivação dos direitos sociais, mas, sim, à razoabilidade da pretensão proposta frente à sua concretização” (In AVILA, Kellen Cristina de Andrade. Teoria da reserva do possível. **Jus.com.br**, 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24062/teoria-da-reserva-do-possivel>> acesso em 16 mai de 2020.)

¹⁶³⁰ ARAÚJO, op. cit., p. 125.

¹⁶³¹ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 1984, p.80-81.

da legalidade. Ademais, a prática desses atos levaria a vinculação da Administração Pública à manutenção de atuação coerente, havendo limitação de poderes legalmente conferidos¹⁶³², considerando também que violaria o princípio de Estado de Direito.

São conflitos aparentes, na verdade, tendo em vista que a verificação da legalidade de um ato administrativo não está adstrita à legalidade estrita, mas sim à juridicidade, em conformidade com a constituição. A juridicidade advém da interpretação dos princípios e regras constitucionais, passando a legalidade a englobar não só o respeito aos requisitos formais de um ato administrativo, mas também respeito aos ditames constitucionais sobre uma determinada situação, observação do direito e seus valores e princípios gerais, valorizando-se o cidadão, mesmo que a atuação seja contrária a lei. Ou seja, a lei deixa de ser o único e último fundamento da atuação da Administração Pública, sendo mais um elemento a ser observado diante da constitucionalização dos preceitos do direito administrativo¹⁶³³.

A submissão não é só perante a lei, mas em face de todo o ordenamento jurídico¹⁶³⁴. A legalidade é o instrumento que “veicula a materialidade da justiça, concebida e desejada pelo povo de um Estado, sendo suas necessidades e aspirações”¹⁶³⁵, não sendo o princípio da legalidade o mais importante princípio diante de outros, como a proteção da confiança do cidadão¹⁶³⁶. A dimensão do Estado deve ser a de promotor da “justiça realizadora do bem de todo o povo, da universalidade das pessoas que o compõe, mas, ainda, sem prejuízos graves ou fatais para toda a humanidade,” afinal os interesses públicos podem ter caráter transnacional.

Ademais, a aplicabilidade da juridicidade na Administração Pública advém da constatação da necessidade de se ter um tribunal constitucional, que avalie a legitimidade das normas perante à constituição do Estado, submetendo todos os poderes estatais ao respeito às normas constitucionais, “a fim de que o Estado possa se identificar com o Direito”, havendo uma unidade entre Direito e Estado¹⁶³⁷. Por isso, conclui Simonetti que “agir de acordo com a

¹⁶³² SIMONETTI, 2017, p. 55.

¹⁶³³ BINENBOJM, Gustavo. BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. In BINENBOJM, Gustavo. BARROSO, Luís Roberto (org.). **Reconstrução democrática do direito público no Brasil**. Livro comemorativo dos 25 anos de magistério do Prof Luís Roberto Barroso. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 516 e 527.

¹⁶³⁴ O reconhecimento da força normativa da Constituição representou seguramente uma verdadeira revolução copernicana na ciência jurídica moderna, com profundas implicações em todos os ramos do direito. (In BINENBOJM, 2008, p. 62-63).

¹⁶³⁵ ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 109.

¹⁶³⁶ Dessa forma, a proteção da confiança legítima constitui, de um lado, um corretivo da legalidade, e a legalidade impõe, do outro lado, alguns limites à proteção da confiança. (In CALMES, 2001).

¹⁶³⁷ Vide nota de rodapé 183 In ARAÚJO, 2016, p. 44.

legalidade – ou juridicidade – deixou de se tratar de uma obediência à lei, para se tratar de uma obediência, antes de tudo, à Constituição, aos seus princípios, e aos direitos fundamentais”¹⁶³⁸.

Por outro lado, reconhecendo-se o estado de tensão entre os princípios da legalidade e da proteção da confiança, há que se ponderar os limites e dimensões de cada um, tanto no âmbito do Poder Judiciário, assim como no âmbito do Poder Legislativo. No primeiro caso, o resultado da ponderação definirá se deve o ato administrativo ser expulso do ordenamento jurídico e quais efeitos produzirá. No segundo caso, ao se definir numa legislação, tem-se que haverá uma uniformidade na solução do conflito, de forma mais estável e genérica, pois prevista em lei a preferência quanto ao princípio da legalidade ou ao princípio da proteção da confiança¹⁶³⁹.

E assim foi feito no Brasil ao se instituir a lei 9784/1999¹⁶⁴⁰, determinando um prazo para que a Administração Pública anulasse os atos administrativos com efeitos favoráveis aos seus destinatários, não se aplicando o referido prazo se constatada a má-fé deste. Em outras palavras, acrescenta-se ao requisito do prazo o requisito da boa-fé, ou seja, o comportamento dos administrados que a demonstre. Se houver má-fé por parte do agente público, aplicar-se-á a regra a favor do administrado, sendo “a sua confiança digna de tutela e, quando isso ocorrer, o particular não poderá ser prejudicado com um raciocínio que possibilite o desfazimento do ato a qualquer tempo pela Administração”¹⁶⁴¹. Porém há situações em que o ato viciado deva ser mantido em razão de circunstâncias fáticas e peculiaridades, impedindo o seu reexame mesmo antes dos cinco anos¹⁶⁴², respeitando-se, assim, o contraditório e a ampla defesa, bem como protegendo-se a confiança criada com base na boa-fé. É o caso de se fazer uma releitura da súmula 473 do Supremo Tribunal Federal¹⁶⁴³, ao definir que a própria Administração Pública pode anular seus atos quando eivados de vícios, pois deve-se dar o direito ao cidadão de apresentar as suas razões para manutenção do ato

¹⁶³⁸ SIMONETTI, 2017, p. 58.

¹⁶³⁹ ARAÚJO, 2016, p. 135.

¹⁶⁴⁰ Cabe ressaltar que a referida lei, embora prevista para a esfera federal, pode ser adotada pelos demais entes da federação mediante a analogia. (In COUTO E SILVA, 2005).

¹⁶⁴¹ ARAÚJO, op. cit., p. 143.

¹⁶⁴² REALE, Miguel. **Revogação e anulamento dos atos administrativos**. 2ª ed. rev. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 72.

¹⁶⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 473**. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam 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. Brasília, DF: [1969]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>>. Acesso em: 28 mar 2020.

Se houve a prática de um ato ilegal contrário ao particular, a anulação é dever da Administração, cabendo ao Poder Judiciário, de forma supletiva, realizar tal anulação por conta do princípio da legalidade. Mas, mesmo após o prazo para anular o referido ato ilegal, a Administração, por iniciativa própria, poderá avaliar os efeitos de uma eventual anulação extemporânea ou da manutenção do ato, mas com demonstração dos motivos de forma clara e com supedâneo no interesse público¹⁶⁴⁴. A possibilidade da manutenção do ato não se aplica aos casos de atos inexistentes, atos que violem gravemente o ordenamento jurídico, não havendo como se constituir expectativa legítima por parte do cidadão nem ser utilizado o argumento da proteção da confiança para a sua manutenção. Aponta, no entanto, Araújo que há a necessidade de se ouvir o administrado antes de revogar ou anular um ato por vício de legalidade, garantindo-se a ampla defesa e o contraditório¹⁶⁴⁵.

O interesse público conclama a superioridade do interesse da coletividade sobre o do particular, sendo um pressuposto de ordem social estável, de forma que os cidadãos se sentem resguardados e protegidos¹⁶⁴⁶. Porém esse entendimento levaria a colisão com a proteção da confiança, sendo considerada esta como atentatória à liberdade da Administração Pública em promover escolhas para proteção e promoção do bem comum. Além disso, somente os sujeitos com direitos adquiridos teriam proteção, enquanto os que possuíssem expectativas de direito deveriam se submeter às mudanças de atuação administrativa em favor do interesse público¹⁶⁴⁷.

Cabe ressaltar, no entanto, que a supremacia do interesse público tem sido questionada diante do papel central dos direitos fundamentais no texto constitucional, assim como pelo fato de que se utiliza a supremacia do interesse público para justificar atos incompatíveis com a ordem constitucional. Além disso, a atuação da Administração Pública contrária às expectativas criadas nos cidadãos por conta de atuação prévia, sob o fundamento da supremacia do interesse público, desrespeita o dever de boa-fé¹⁶⁴⁸.

Para a promoção do interesse público, o interesse particular deve ser considerado, identificando-se se a situação dos particulares deve ser agravada ou prejudicada tendo em vista a justificativa da atuação que supostamente vise o bem comum. A Administração Pública deve, também, refletir se este interesse coletivo deve prevalecer sobre o interesse privado,

¹⁶⁴⁴ ARAÚJO, 2016, p. 144.

¹⁶⁴⁵ Ibidem., p. 150.

¹⁶⁴⁶ MELLO, 2010, p. 69.

¹⁶⁴⁷ Essa posição é defendida pelos utilitaristas, que consideram que a melhor decisão da administração pública é aquela que favorece a maior quantidade de pessoas, assim como pelos organicistas cuja ideia é a de justificar que o bem individual só realizado diante de uma postura ou conduta que leve ao bem comum. (In BINENBOJM, 2008, p. 81-85).

¹⁶⁴⁸ SIMONETTI, 2017, p. 60.

respeitando-se os direitos fundamentais previstos na constituição¹⁶⁴⁹. O Estado deve considerar as situações individuais e as expectativas criadas na sua atuação antes de tomar qualquer posição (ou alterar a postura) para promover o bem comum. Antes de se promover o interesse coletivo, o Estado deve proteger os direitos individuais, considerar os prejuízos que o cidadão possa ter diante da frustração da confiança, para, então, identificar a melhor proposta¹⁶⁵⁰. Numa outra perspectiva, a manutenção das expectativas legítimas e proteção da confiança revela-se como promotora dos interesses públicos, pois preserva-se a segurança jurídica nas relações públicas:

Criar um ambiente de previsibilidade e segurança para os cidadãos, adotando como medida a tutela da confiança, é maneira de possibilitar uma maior interação e proximidade entre Administração e administrado, conferindo ao Poder Público credibilidade e legitimidade, o que, sem dúvidas, atende ao interesse público¹⁶⁵¹.

Em verdade, o interesse público direciona o meio de proteção da confiança do particular: se será através de preservação do ato Administrativo, do Poder Judiciário ou Legislativo, ou se é mediante o pagamento de uma indenização¹⁶⁵².

Tais entraves não podem ser considerados como motivos suficientes para que a proteção da confiança não seja levada a cabo ou seja tida como inconstitucional. Se as limitações à atividade estatal forem realizadas com base na proteção da confiança, com critérios razoáveis e seguros, considerando interesses públicos e privados em conflito, haverá a proteção da segurança jurídica e do próprio Estado de Direito. Haverá a confirmação da incidência da boa-fé na relação jurídica entre cidadão e Estado.

4.2 MORALIDADE E BOA-FÉ NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: LIMITES À ATUAÇÃO DO AGENTE PÚBLICO

“A moralidade é o fundamento da legalidade, enquanto a moral é o fundamento do Direito e a liberdade a ideia nuclear da moral e do Direito”¹⁶⁵³. “Estou de acordo que a moralidade administrativa não se confunda com moralidade pessoal, mas não a desvinculo da moralidade comum [...] entendo que a moral administrativa deve ser a imagem da moral

¹⁶⁴⁹ SIMONETTI, 2017, p. 62.

¹⁶⁵⁰ LOPES, 2011, p. 351.

¹⁶⁵¹ SIMONETTI, op. cit., p. 63.

¹⁶⁵² ARAÚJO, 2016, p. 268.

¹⁶⁵³ GIACOMUZZI, 2013, p. 24.

comum”¹⁶⁵⁴. “Parece-me necessário que a ideia da ética, que é algo mais relacionado ao certo e ao errado, bem assim a ideia da moral, que é algo mais relacionado com os bons hábitos e práticas, que no conjunto erige o conceito de moral administrativa, não podem ignorar o senso vigente da sociedade”¹⁶⁵⁵. “O que é moralidade administrativa? [...] Para mim, moralidade é legalidade”¹⁶⁵⁶. “Ao se ferir o princípio da igualdade entre os cidadãos, se estaria ferindo, por conseguinte, o princípio da moralidade administrativa, que sobrepairá a todos os demais, genéricos ou específicos, estabelecidos pelo art. 37 da CF/88”¹⁶⁵⁷. “A moralidade administrativa não é meramente subjetiva, porque não é puramente formal, porque tem conteúdo jurídico a partir das regras e princípios da Administração. A lei pode ser cumprida moralmente ou imoralmente”¹⁶⁵⁸. “Quando a execução [da lei] é feita com o intuito de prejudicar alguém deliberadamente ou com o intuito de favorecer alguém”¹⁶⁵⁹, tem um fato formalmente legal, mas materialmente comprometido com a moralidade administrativa. Por isso, há situações em que se verificará o desvio ético-jurídico proveniente da violação à moralidade administrativa, o que pode se constituir na identificação de uma conduta caracterizada pelo desvio de poder, havendo, então, a relação entre o desvio de poder e a moralidade administrativa¹⁶⁶⁰. “O princípio da moralidade administrativa, portanto, é o princípio essencial. O mais relevante, aquele que se destrava de forma absoluta. Que torna a Administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado”¹⁶⁶¹.

Diante das diversas citações em relação ao conteúdo da moralidade administrativa, Giacomuzzi conclui que “não é possível, no estado atual da doutrina e da jurisprudência nacionais, extrair qualquer critério seguro para o estabelecimento da noção de moralidade administrativa”¹⁶⁶². Porém, cabe ressaltar que há no texto constitucional brasileiro dois dispositivos que mencionam a moralidade administrativa: a previsão no artigo 5º se relaciona com a ideia de moralidade que se confunde com a de legalidade substancial ou interna do ato

¹⁶⁵⁴ TJRS. 1ª Câmara Cível. ACi 597.122.738. Relator Antonio Prado. Des. Léo Lima j 04.03.1998. Acórdão não publicado. (In GIACOMUZZI, op. cit., p 25).

¹⁶⁵⁵ Ibidem (In GIACOMUZZI, op. cit., p 25).

¹⁶⁵⁶ Ibidem (In GIACOMUZZI, op. cit., p 26).

¹⁶⁵⁷ Ibidem (In GIACOMUZZI, op. cit., p 24).

¹⁶⁵⁸ TJRS. Incidente de inconstitucionalidade 70000818674. Rel Des. Paulo August Monte Lopes, j. 11.09.2000, acórdão não publicado. TJRS. 1ª Câmara Cível. ACi 597.122.738. Relator Antonio Prado. Des. Léo Lima j 04.03.1998. Acórdão não publicado. (In GIACOMUZZI, op. cit., p 28).

¹⁶⁵⁹ Ibidem (In GIACOMUZZI, op. cit., p 29).

¹⁶⁶⁰ GIACOMUZZI, op. cit., p 34.

¹⁶⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da moralidade no direito tributário** (coord.) São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996, p 17-37, p. 20.

¹⁶⁶² GIACOMUZZI, 2013, p 29.

administrativo, enquanto a prevista no artigo 37 “veicula um princípio jurídico, e deve ser visto como fonte normativa da consagração da boa-fé e da confiança no direito administrativo (aspecto objetivo), bem como no dever de probidade e honestidade (aspecto subjetivo)”¹⁶⁶³. Dessa forma, tem-se a moralidade administrativa como princípio constitucionalizado atualmente, com conteúdo axiológico e teleológico, destinada a atos administrativos, ao legislador enquanto produtor primário de normas jurídicas gerais e abstratas e à atuação do poder judiciário.

A questão da moralidade na Administração Pública tem se incorporado nas discussões doutrinárias e sociais posto que há uma preocupação pela busca de valores superiores que orientam a conduta dos homens tanto como membros da sociedade, assim como pelo fato de que há uma generalizada perda de confiança nas instituições políticas e políticos. A repreensão das condutas de corrupção, a transparência sobre processos de decisão, o estabelecimento de regras de condutas éticas e de como devem agir os representantes e agentes públicos contribuem para a recuperação da confiança das pessoas nas instituições¹⁶⁶⁴. Para garantir a moralidade no âmbito do Poder Público, há que se estabelecer regras para prevenir os atos contrários à moralidade e promover o seu respeito, bem como se estabelecer leis para prever punição dos atos que infrinjam a moralidade pública, evitando-se o aumento do custo político

A ideia da moralidade administrativa se encontra primeiramente na acepção do controle da legalidade do ato administrativo, do instituto do desvio de poder e da discricionariedade administrativa.

No caso da legalidade, os atos administrativos devem encontrar seu fundamento numa norma jurídica precedente e não devem contrariar os dispositivos previstos legalmente – como orienta o Estado de Direito¹⁶⁶⁵ - sob pena de o cidadão questionar e requerer justificações. Afinal “todo o poder é o da lei, toda autoridade que pode exercer-se é a própria lei, e somente em ‘nome da lei’ se pode exigir obediência. A lei outorga e limita a autoridade dos agentes, que são seus servidores”¹⁶⁶⁶. Parte-se da ideia de que a lei é proveniente do reconhecimento da exclusividade ou da primazia da competência normativa do órgão representativo do povo, o Poder Legislativo, com supedâneo na teoria da separação dos poderes. Mas o Poder Judiciário

¹⁶⁶³ Ibidem., p 38.

¹⁶⁶⁴ FERREIRA RUBIO, Delia Matilde Ferreira. Buena fé y ética pública. In CÓRDOBA, Marcos M.; CÓRDOBERA, Lidia M Garrido; KLUGER Viviana. **Tratado de la buena fé en el derecho**. Buenos Aires: La Ley, 2004, p 63-78, p 63.

¹⁶⁶⁵ SÉRVULO CORREIA, José Manuel. **Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1987, p. 18.

¹⁶⁶⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **La lucha contra las inmunidades del poder**. Madri: Editorial Civitas: 1995, 13-14 Apud GIACOMUZZI, 2013, p 45.

possui também a prerrogativa de controle sobre os atos administrativos, em face da interdependência funcional ou de um regime de colaboração entre os poderes, malgrado o forte posicionamento quanto a separação entre administração e justiça, concedendo uma isenção judicial sobre os atos administrativos discricionários, atos políticos e os atos normativos ou regulamentos desde o período da Revolução Francesa¹⁶⁶⁷. Em razão dessa suposta isenção de controle judicial, surgiu o controle interno da Administração Pública no âmbito do processo administrativo, que atualmente desemboca no controle judicial dos atos administrativos discricionários.

Os atos discricionários passaram a ser condicionados mediante a análise de elementos vinculados à lei que deviam respeitar, além de ser verificada a finalidade do poder discricionário em garantir o interesse público/geral, sob pena de se identificar o desvio de poder ou da finalidade. Neste íterim, nasce a moralidade administrativa: “surgirá exatamente vinculada ao estudo da declaração de vontade do ato jurídico-administrativo e especificamente ligada ao exame do instituto do desvio do poder, a fim de delimitar a ação discricionária do administrador”¹⁶⁶⁸, mais precisamente, atualmente, relacionada ao estudo da legalidade interna do ato administrativo.

O desvio de poder ou de finalidade corresponde identificação dos verdadeiros fins da atuação administrativa não relacionados com os interesses públicos, mas sim com os seus interesses próprios ou benefícios ou prejuízos a terceiros¹⁶⁶⁹. Dessa forma, mesmo que um ato administrativo esteja respeitando os requisitos formais previstos em lei, se o administrador coloca seus interesses privados como prioridade, haverá a comprovação do desvio da finalidade do ato diante da análise dos motivos do ato administrativo¹⁶⁷⁰. “Ocorre quando o administrador, atuando no exercício de competência que lhe defere o ordenamento, persegue finalidade totalmente alheia a qualquer interesse público, como, age para satisfazer favoritismo ou vindita”, assim como se vislumbra o desvio de poder quando “há a titularização de competência para a obtenção de fim que, a despeito de sua natureza pública, não coincide com a finalidade específica a que se propõe o ato atingir”¹⁶⁷¹. Tem-se, aqui, a identificação entre moralidade e

¹⁶⁶⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, 1995, p. 18 Apud GIACOMUZZI, 2013, p 46.

¹⁶⁶⁸ GIACOMUZZI, 2013, p 47.

¹⁶⁶⁹ COUTO E SILVA, Almiro do. “Parecer” exarado em consulta feita pelo Prefeito do Município de Porto Alegre. **Revista da Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre**, nº 9/80, Porto Alegre, ago 1996. A definição de desvio de poder se encontra na Lei 4.717/1965, no artigo 2º, Parágrafo único: “Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”. (In BRASIL. Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1965. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14717.htm.>. Acesso em 03 jun 2020).

¹⁶⁷⁰ TÁCITO, Caio. Moralidade Administrativa. **RDA** 218/1-10. Rio de Janeiro, out-dez 1999.

¹⁶⁷¹ NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 168.

legalidade e os fins do ato, de forma que o controle da legalidade permitiria aos julgadores identificar o cumprimento das exigências formais, mas o desrespeito aos motivos e à confiança que o cidadão deposita da Administração Pública, sem destruir a espontaneidade do poder discricionário¹⁶⁷².

A relação entre moralidade administrativa e a finalidade do ato do agente público advém da consideração de que o ato administrativo é a declaração de vontade da administração, cuja materialização dos elementos volitivos se dá na forma escrita, possuindo caráter executório, sem que haja a mediação de qualquer poder para a sua execução. Após a materialização, “o ato se torna independente do sujeito e se objetiva por completo no momento de emissão, sendo tendente a produzir, por si, execução”¹⁶⁷³. Por conta dessa autoexecutoriedade e da objetividade, havia falta de proteção do administrado em caso de existir um vício no ato em razão de o ato em verdade perseguir as intenções subjetivas do agente, afinal, “se o vício não aparece no ato, ou na série de atos, não é causa de anulação”¹⁶⁷⁴. Assim, visando combater tal injustiça em face do administrado, Hauriou propôs que a declaração materializada do agente público carregasse também o conteúdo do ato, a sua causa¹⁶⁷⁵, devendo ser verificada a sua legitimidade não apenas em face da lei, mas também em face dos usos correntes e da noção comum de boa-fé no âmbito do tráfego jurídico dentro da Administração Pública. Tem-se aí a equivalência entre boa administração, que veicula a moralidade objetiva - e boa-fé¹⁶⁷⁶, consubstanciando a teoria do desvio do poder, situação caracterizada pela utilização por parte do agente público de “seus poderes conforme a letra de lei, mas perseguindo fins distintos daqueles para os quais lhe foram outorgados”¹⁶⁷⁷.

Identifica-se, então, a vinculação, realizada por Hauriou, da moralidade administrativa à ideia de boa-administração, conceituando-se esta como:

¹⁶⁷² HAURIOU, Maurice. **Précis de Droit Administratif et de Droit Public**. 11^a ed. Paris: Recueil Sirey, 1927, p 420 Apud GIACOMUZZI, 2013, p 53.

¹⁶⁷³ GIACOMUZZI, op. cit., p 66.

¹⁶⁷⁴ HAURIOU, Maurice; BEZIN, Guillaume. La déclaration de volonté dans le droit administratif français. **Revue Trimestrielle de Droit Civil** 3/543-586, Ano 2. Jul-Set/1903, p. 574 Apud GIACOMUZZI, op. cit., p 67.

¹⁶⁷⁵ Para o sistema francês, causa é o fim buscado pelo agente quando da prática do ato. (In SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto. **O direito privado brasileiro na visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1977, p. 63).

¹⁶⁷⁶ GIACOMUZZI, op. cit., p 71. Hauriou se pautou na teoria objetivista alemã a respeito da vontade para identificar a ilegitimidade do ato administrativo quanto a sua causa e aduz que “a garantia contra tal arbitrariedade, o Direito Francês procurou inserir na teoria da causa [...] ao passo que o legislador alemão a buscou na constatação objetiva dos usos correntes, confiando não na lei, mas preferentemente, na noção comum de boa-fé que existe no tráfego jurídico” (In HAURIOU; BEZIN, 1903, p. 575 Apud GIACOMUZZI, op. cit., p 71)

¹⁶⁷⁷ GIACOMUZZI, op. cit., p 72.

Trata-se de uma noção puramente objetiva que o juiz administrativo aprecia soberanamente, segundo as circunstâncias, o meio, o momento. É equivalente à noção comum de boa-fé no tráfico jurídico privado a que se refere o legislador alemão. O Conselho de Estado parte da ideia de que a Administração está vinculada por uma certa moralidade objetiva; a Administração tem uma função a cumprir, mas enquanto os motivos que a impulsionaram não são conformes aos fins gerais dessa função o Conselho de Estado os declara ilícitos. Pode imaginar-se até que ponto esses “fins gerais da função” são elementos concretos, objetivos, que o juiz analisa quando constata os fatos¹⁶⁷⁸.

A moralidade administrativa, própria da instituição administrativa (com personalidade e ideias próprias¹⁶⁷⁹) cumpria uma função específica no ordenamento jurídico quando relacionada com a ideia de boa administração, qual seja a de possibilitar a verificação dos elementos subjetivos do agir do administrador público. No âmbito do tribunal administrativo francês, o ato administrativo era anulado diante de uma falsa causa, tendo em vista que o este era equiparado ao ato jurídico (entre particulares) e seus requisitos. A falsa causa caracterizava fins estranhos ao interesse geral ou diversa da intenção assinalada pela lei (mesmo estando de acordo com o interesse geral). Já no Direito alemão, adotado por Hauriou, justificava-se a correção dos atos administrativo, através do juiz, em razão da desconformidade entre a vontade querida e a vontade declarada, verificando o que efetivamente o autor do ato quis realizar ou significar, tendo em conta os elementos exteriores e as circunstâncias concomitantes, bem como os usos e a boa-fé recíproca (para supressão de possível lacuna na relação jurídica). Se contrário ao ideal objetivo pautado nos usos e costumes e na boa-fé, o ato administrativo será contrário a noção de boa administração¹⁶⁸⁰.

A ideia de moralidade administrativa, no entanto, desenvolve-se com os discípulos de Maurice Hauriou no sentido de se consubstancializar no conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da administração¹⁶⁸¹, não se confundindo com a moralidade comum. Ademais, a moralidade administrativa se verificaria diante da harmonia entre a direção ou o objetivo do ato administrativo praticado, considerando a natureza da função do agente público, e o objetivo da instituição¹⁶⁸². É, então, “composta por regras de boa administração, ou seja, pelo conjunto de regras finais e disciplinares suscitadas não só pela distinção entre o Bem e o

¹⁶⁷⁸ HAURIU; BEZIN, 1903, p. 576 Apud GIACOMUZZI, op. cit., p 73

¹⁶⁷⁹ GIACOMUZZI, op. cit., p 105.

¹⁶⁸⁰ HAURIU; BEZIN, op. cit., p. 576-578 Apud GIACOMUZZI, op. cit., p 73-78.

¹⁶⁸¹ Cita-se Henri Welter. (In BRANDÃO, Antônio José. Moralidade administrativa. **RDA** 25. Rio de Janeiro, julho-setembro, 1951.p 454-467, p. 457).

¹⁶⁸² Welter pretendeu tornar a ideia da moralidade administrativa independente, dando-lhe conteúdo e autonomia próprios e diversos da legalidade, de forma a trazer à tona o controle do ato administrativo também pela finalidade do agir administrativo, ou pelos motivos do ato administrativo. “A moralidade administrativa era a noção que faltava para garantir essa entrada ao subjetivo e ao fático” (WELTER, Henri. **Le contrôle juridictionnel de la moralité administrative** – étude de doctrine et de jurisprudence, Paris: Recueil Sirey, 1929, p 77 Apud BRANDÃO, 1951, p. 460)

Mal, mas também pela ideia geral de administração e pela ideia de função administrativa”¹⁶⁸³. A boa administração passaria pelo juízo de valor sobre o bem e o mal e a não violação do ordenamento jurídico, ou seja:

exige o exercício do senso moral com que cada homem é provido, a fim de usar retamente – para o bem, entenda-se – nas situações concretas trazidas pelo cotidiano, os poderes jurídicos e os meios técnicos, e por outro lado exige ainda que o bom uso seja feito em condições de não violar a própria ordem institucional, dentro da qual eles terão de atuar, o que implica, sem dúvida, uma sã noção do que a administração e a função administrativa são¹⁶⁸⁴.

O que se conclui da tentativa de se conceituar a moralidade administrativa e a sua vinculação com a boa administração é o fato de que se tem uma confusão entre a moral comum com a moral administrativa. Ademais, não apenas agir como “bom pai de família” e respeitar a moral comum, o bom administrador deve respeitar os conceitos técnicos jurídicos e ordem jurídica vigentes¹⁶⁸⁵. Ou seja, os critérios morais seriam identificados para dar valor jurídico à vontade psicológica do administrador, repercutindo nos efeitos dos atos administrativos. Além disso, corresponde a “atividade administrativa perfeitamente adequada no tempo e nos meios ao fim específico a alcançar”¹⁶⁸⁶, dever este vinculado ao interesse público. É dizer: é uma medida de exercício que satisfaz o dever moral do administrador, enquanto agente público, evidenciada, em cada caso, na análise das relações entre motivo, objeto e finalidade dos atos administrativos, tanto como nos contratos administrativos e nos atos administrativos complexos”¹⁶⁸⁷.

A adoção da ideia da boa administração como direcionamento para se alcançar a moralidade administrativa foi proveniente da própria alteração do campo justificador e de legitimidade do Estado:

¹⁶⁸³ BRANDÃO, 1951, p. 458-9.

¹⁶⁸⁴ WELTER, 1929, p 77 Apud BRANDÃO, op. cit., p. 459. Cabe ressaltar que não somente Welter, mas também Lacharrière se posicionou sobre moralidade administrativa: é o conjunto de regras que, para disciplinar o exercício do poder discricionário da Administração, o superior hierárquico impõe aos seus subordinados. Semelhantes regras não se confundem, porém, com as regras da moral comum: são as regras da boa administração. A boa administração é uma noção complexa, em que entram, a par de certas regras da moral vulgar, prescrições de caráter técnico. (Apud BRANDÃO, op. cit., 1951, p. 459-460).

¹⁶⁸⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p93.

¹⁶⁸⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Ética na Administração Pública (Moralidade Administrativa: do conceito à efetivação). In MARTINS, Ives Gandra. **Ética no direito e na economia**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999, p. 121.

¹⁶⁸⁷ MOREIRA NETO, 1999, p. 122. Cabe ressaltar que para Celso Antônio o princípio da boa administração permite revelar o conteúdo do princípio da eficiência, pois impõe este que o agente público não postergue o cumprimento de seu dever. (In MELLO, 2010, p 122)

Ao longo da história, com a transição do Absolutismo para o Estado de Direito na Idade Moderna, o Estado fica sujeito à lei. Após as revoluções inglesas, francesas e americanas, o que significou a disseminação do Estado Liberal e Democrático, o Estado fica também sujeito à sociedade. E por fim, com a lenta incorporação das conquistas éticas à ordem jurídica como um sistema autônomo de licitude, o Estado sujeita-se igualmente à moral¹⁶⁸⁸.

A doutrina e a jurisprudência francesas, malgrado o esforço no desenvolvimento da ideia de moralidade administrativa, adotaram o controle de legalidade do ato administrativo com a inclusão da violação da lei no aspecto formal e quanto à ilegalidade relativa aos motivos do ato e relativa ao objeto do ato. Em outras palavras, ao longo do século XX, “desenvolveu-se a ideia de moralidade sob o signo – alargado e, mais que isso, interiorizado – da legalidade administrativa”¹⁶⁸⁹, desembocando na teoria do desvio de finalidade, que denuncia a má-fé da autoridade administrativa que, em conhecimento de causa – intencionalmente – praticou desvio de poder”¹⁶⁹⁰.

No Direito italiano, o ato administrativo é atacado em razão da ausência de respeito à legalidade substancial, ou seja, da falta de relação com o interesse público¹⁶⁹¹ ou com natureza diversa do proposto em lei¹⁶⁹². Por isso, considera-se que há relação com a razoabilidade e a proporcionalidade, posto que se exige que o ato permita a concretização do interesse público, na medida, na natureza e no grau determinados pela norma. Já na França, o ato administrativo se revela com ilegal quando se observa o desvio de poder, ou quando há transgressão das normas respeitantes a seu objeto e pressupostos¹⁶⁹³. No Direito americano, no entanto, não há previsão de noção sobre abuso de direito no domínio do Direito Público, mas os atos administrativos são anulados em razão da razoabilidade nos casos de regulamentos administrativos, “ficando de fora do controle todo o domínio de decisões administrativas respeitantes aos particulares que aí não se incluem”¹⁶⁹⁴.

¹⁶⁸⁸ BRAGA, Pedro. **Ética, direito e administração pública**. Senado Federal, Subsecretaria de edições técnicas, 2006, p.197.

¹⁶⁸⁹ GIACOMUZZI, 2013, p 116.

¹⁶⁹⁰ CHAPUS, René. **Droit Administratif Général**. 12ª ed. Tomo I, Paris: Montchrestien, 1998, p. 956 Apud GIACOMUZZI, op. cit., p 122.

¹⁶⁹¹ O interesse público para Alessi é o termo extrínseco oferecido pela lei com o fim de limitar, desde o ponto de vista substancial, para a tutela tanto do citado interesse público como dos indivíduos, o poder de ação da Administração Pública de maneira mais estrita que o poder de ação do sujeito privado no direito privado. Representa, portanto, o termo de confrontação extrínseca para julgar a admissibilidade dos efeitos perseguidos por dita Administração em sua ação. (In ALESSI, Renato. **Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano**. Milão: Giuffrè Editore, 1953, p. 277-278).

¹⁶⁹² ALESSI, 1953, p. 306-308.

¹⁶⁹³ CAETANO, Marcelo. **Princípios fundamentais de direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1996, p. 145-146.

¹⁶⁹⁴ SCHWAETZ, Bernard. **Le droit administratif américain**. Paris: LGDJ, 1952, p. 181-182 Apud GIACOMUZZI, op. cit., p 125.

No Brasil, no entanto, a moralidade administrativa era protegida sob o signo de desvio de poder ou da inexistência de motivos do ato administrativo ou como legalidade substancial do ato na antiga lei de mandado de segurança¹⁶⁹⁵ e na lei de ação popular¹⁶⁹⁶. É dizer: “o conteúdo substancial do mérito do ato administrativo é aquele preenchido pela moralidade, vinculada à ideia de finalidade ou fim”¹⁶⁹⁷, enquanto a moralidade preenche a legalidade (substancial) com um valor moral, diversamente do texto legal (positivo). O ato violador contra o qual se dirigia o mandado de segurança era o ato manifestamente ilegal (aplicação indevida da lei) ou inconstitucional (arbitrário e contrário às normas constitucionais). Mas antes da antiga lei de mandado de segurança, havia a Lei 221 de 1894, que permitia que a autoridade judiciária realizasse a anulação de um ato administrativo contrário ao direito vigente, abstando-se de apreciar o merecimento de atos administrativos, sob o ponto de vista de sua conveniência e oportunidade, salvo em caso de incompetência da autoridade administrativa ou do excesso de poder. Ou seja, a referida lei permitia a verificação da legitimidade dos motivos do ato administrativo, de forma que se identificava a moralidade diante da legitimidade dos fins ou dos motivos determinantes da decisão¹⁶⁹⁸. No caso da lei de ação popular, vinculou-se mais ao instituto do desvio de poder e do excesso de poder e à noção inicial de moralidade administrativa (mesmo sem utilizar a referida expressão), posto que permitia o controle dos motivos do agir administrativo¹⁶⁹⁹.

Nos textos constitucionais anteriores ao da Constituição Federal de 1988, observam-se dispositivos relacionados ao controle da moralidade quanto à res pública e à atuação do agente público. A de 1824¹⁷⁰⁰, previa que os ministros de Estado seriam responsáveis pelas situações de suborno, concussão ou peita, pela falta de observância da lei, podendo ser ajuizada uma ação

¹⁶⁹⁵ Lei 191/1936

¹⁶⁹⁶ Lei 4717/1965.

¹⁶⁹⁷ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. A moralidade administrativa nos atos e contratos administrativos. **Revista de Direito Administrativo Aplicado**. Nº1. Curitiba, abril 1994, p 13-26, p.21.

¹⁶⁹⁸ CASTRO NUNES, José de. **Do mandado de segurança**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

¹⁶⁹⁹ “É um cidadão que impugna o ato lesivo para o interesse geral, porque esse ato viola a lei ou prejudica o patrimônio da entidade pública ou implica uma imoralidade ou restringe arbitrariamente a liberdade. [...] O autor da ação popular é uma espécie de cavaleiro cruzado da legalidade e da moralidade pública. Nele se vê uma expressão da solidariedade para com todos os cidadãos honestos ou animados de espírito cívico. O interesse está em segundo plano para ele; mas em primeiro plano para a lei. É a lei que exige a extinção do ato e o castigo dos culpados, e para isso investe de um título legal todo aquele que tem interesse em defender a ordem jurídica, tutelar da moralidade administrativa, do patrimônio do Estado, do Erário, da legalidade, em suma” (In CAMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto nº 2.276-A**, de 1965. Comissão de Constituição e Justiça, Parecer do Relator. Pp 8-11. Disponível em

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=B9545A81BD6D4C4EAF0A2502D5162DBF.proposicoesWebExterno2?codteor=1196645&filename=Dossie+-PL+2726/1965> Acesso em 12 de mai de 2020).

¹⁷⁰⁰ Esta Constituição fora influenciada pelo modelo americano e francês, acolhendo ditames das Declarações de Virgínia, dos Direitos do Homem e do Cidadão, da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão. (In BRAGA, 2006, p.49.)

popular, intentada por qualquer sujeito do povo¹⁷⁰¹. Ademais, previa que cabia à Câmara dos Deputados controlar o orçamento apresentado pelo Ministro de Estado de Fazenda quanto às despesas públicas do ano anterior e do futuro, bem como das receitas e rendas públicas¹⁷⁰². Também se identifica a responsabilidade dos empregados públicos quanto aos abusos e omissões praticados no exercício de suas funções, podendo os cidadãos apresentar petições perante ao Poder Legislativo e ao Executivo com reclamações, queixas ou petições¹⁷⁰³.

Já a constituição republicana de 1891, estendeu o controle da moralidade a outras esferas de poder, como a proibição de um membro do Congresso celebrar contratos com o Poder Executivo, da mesma forma que não poderiam ser presidentes ou fazer parte da diretoria de bancos ou companhias ou empresas que gozassem de favores do Governo Federal, nos termos da lei¹⁷⁰⁴. Havia a previsão dos crimes de responsabilidade do Presidente, consubstanciados na conduta contrária a probidade administrativa, à guarda e o emprego constitucional dos dinheiros

¹⁷⁰¹ Art. 133. Os Ministros de Estado serão responsáveis: I. Por traição. II. Por peita, suborno ou concussão. III. Por abuso do Poder. IV. Pela falta de observância da Lei. V. Pelo que obrarem contra a Liberdade, segurança, ou propriedade dos Cidadãos. VI. Por qualquer dissipação dos bens públicos.

Art. 157. Por suborno, peita, peculato, e concussão haverá contra elles acção popular, que poderá ser intentada dentro de anno, e dia pelo proprio queixoso, ou por qualquer do Povo, guardada a ordem do Processo estabelecida na Lei. (In BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil**. Rio de Janeiro, RJ.1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em 06 jun 2020)

¹⁷⁰² Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despezas publicas do anno futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas. (In BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil**. Rio de Janeiro, RJ.1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em 06 jun 2020).

¹⁷⁰³ Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. XXIX. Os Empregados Públicos são strictamente responsaveis pelos abusos, e omissões praticadas no exercício das suas funções, e por não fazerem effectivamente responsáveis aos seus subalternos. (In BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil**. Rio de Janeiro, RJ.1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em 06 jun 2020).

¹⁷⁰⁴ Art 23 - Nenhum membro do Congresso, desde que tenha sido eleito, poderá celebrar contratos com o Poder Executivo nem dele receber comissões ou empregos remunerados.

§ 1º - Excetua-se desta proibição:

1º) as missões diplomáticas; 2º) as comissões ou comandos militares; 3º) os cargos de acesso e as promoções legais. § 2º - Nenhum Deputado ou Senador, porém, poderá aceitar nomeação para missões, comissões ou comandos, de que tratam os n.ºs I e II do parágrafo antecedente, sem licença da respectiva Câmara, quando da aceitação resultar privação do exercício das funções legislativas, salvo nos casos de guerra ou naqueles em que a honra e a integridade da União se acharem empenhadas.

Art 24 - O Deputado ou Senador não pode também ser Presidente ou fazer parte de Diretorias de bancos, companhias ou empresas que gozem favores do Governo federal definidos em lei.

Parágrafo único - A inobservância dos preceitos contidos neste artigo e no antecedente importa em perda do mandato. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Congresso Constituinte. 1891. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 06 jun 2020).

públicos¹⁷⁰⁵. Já quanto ao Poder Judiciário, poderiam os juízes perderem o cargo em razão de crime de responsabilidade¹⁷⁰⁶, nos termos do Decreto 30 de 8 de janeiro de 1892. Também se previa a possibilidade de qualquer cidadão realizar a denúncia aos poderes públicos de abusos das autoridades e promover a responsabilidade dos culpados¹⁷⁰⁷. Quanto à remuneração, impedia-se a acumulação de remunerações para ocupantes de cargos públicos¹⁷⁰⁸. Em relação a responsabilidade dos funcionários públicos, eram responsáveis pelos abusos e omissões em que incorressem no exercício de seus cargos ou pela indulgência por não responsabilizar seus subalternos¹⁷⁰⁹. Por fim, criou-se o Tribunal de Contas para fiscalizar as contas, despesas e receitas da administração pública, antes de serem prestadas ao Congresso Nacional¹⁷¹⁰.

A Constituição de 1934, além das previsões normativas acima indicadas para os três Poderes, concedeu-se ao Congresso e ao Senado a prerrogativa de se criar comissões de inquérito sobre determinados fatos desde que requerida por um terço de seus membros¹⁷¹¹. Para julgar o Presidente, fora estabelecida a criação do Tribunal Especial, constituído pelo presidente do Supremo Tribunal Federal e outros três ministros, membros do Senado e da Câmara de

¹⁷⁰⁵ Vide artigo 54 In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Congresso Constituinte. 1891. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 06 jun 2020

¹⁷⁰⁶ Art 54 - São crimes de responsabilidade os atos do Presidente que atentarem contra:

1º) a existência política da União; 2º) a Constituição e a forma do Governo federal; 3º) o livre exercício dos Poderes políticos; 4º) o gozo, e exercício legal dos direitos políticos ou individuais; 5º) a segurança interna do País; 6º) a probidade da administração; 7º) a guarda e emprego constitucional dos dinheiros públicos; 8º) as leis orçamentárias votadas pelo Congresso. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Congresso Constituinte. 1891. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 06 jun 2020).

¹⁷⁰⁷ Art 72. § 9º É permitido a quem quer que seja representar, mediante petição, aos poderes públicos, denunciar abusos das autoridades e promover a responsabilidade dos culpados. BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** Rio de Janeiro, RJ. Congresso Constituinte. 1891. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 06 jun 2020).

¹⁷⁰⁸ Art 73 - Os cargos públicos civis ou militares são acessíveis a todos os brasileiros, observadas as condições de capacidade especial que a lei estatuir, sendo, porém, vedadas as acumulações remuneradas. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Congresso Constituinte. 1891. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 06 jun 2020).

¹⁷⁰⁹ Art 82 - Os funcionários públicos são estritamente responsáveis pelos abusos e omissões em que incorrerem no exercício de seus cargos, assim como pela indulgência ou negligência em não responsabilizarem efetivamente os seus subalternos. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Congresso Constituinte. 1891. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 06 jun 2020)

¹⁷¹⁰ Art 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Congresso Constituinte. 1891. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 06 jun 2020)

¹⁷¹¹ Art 36 - A Câmara dos Deputados criará Comissões de Inquérito sobre fatos determinados, sempre que o requerer a terça parte, pelo menos, dos seus membros. Art 92 § 1º, VI - criar Comissões de Inquérito, sobre fatos determinados observando o parágrafo único do art. 36. (In

Deputados¹⁷¹². Ao Senado cabia propor ao Poder Executivo a revogação de ato das autoridades administrativas, quando praticados contra a lei ou eivados de abusos de poder, desde que houvesse fundamentação para tal pleito¹⁷¹³. Quanto ao Tribunal de Contas, havia descrição das atribuições do Tribunal de Contas de forma mais minuciosa em relação à Constituição anterior. Além disso, reforçava “o direito do cidadão de exercer diretamente a fiscalização dos atos dos agentes públicos assegurando o direito de petição, a transparência dos atos da administração pública e o direito de pleitear a nulidade dos atos lesivos ao patrimônio público”¹⁷¹⁴, mencionando a ação popular já prevista na carta anterior. A responsabilidade dos agentes públicos passou a ser solidária quanto ao Estado, quando agissem com dolo em delitos comissivos ou omissivos, posto que a responsabilidade do Estado passou a ser objetiva em razão da teoria do risco administrativo com direito a regresso contra o funcionário responsável¹⁷¹⁵. Já quanto à concessão ou delegação de serviço público, observa-se a proteção do interesse coletivo, pois determinava-se que houvesse a fiscalização dos lucros dos concessionários, para que estes recebessem uma retribuição justa para permitir o atendimento às necessidades públicas de expansão e melhoramento dos serviços¹⁷¹⁶.

Em relação à Constituição de 1937, esta denominada de Polaca¹⁷¹⁷, retomava as previsões da Constituição anterior em relação aos Poderes e Tribunal de Contas, responsabilidade dos funcionários pelos seus atos e omissões de forma negligente (sem a previsão do direito de regresso), estabelecendo regras mais específicas para o orçamento

¹⁷¹² Art 58 - O Presidente da República será processado e julgado nos crimes comuns, pela Corte Suprema, e nos de responsabilidade, por um Tribunal Especial, que terá como presidente o da referida Corte e se comporá de nove Juízes, sendo três Ministros da Corte Suprema, três membros do Senado Federal e três membros da Câmara dos Deputados. O Presidente terá apenas voto de qualidade. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembleia Nacional Constituinte. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷¹³ Art 91 - Compete ao Senado Federal: de atos das autoridades administrativas, quando praticados contra a lei ou eivados de abuso de poder In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembleia Nacional Constituinte. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷¹⁴ BRAGA, 2006, p. 57.

¹⁷¹⁵ Art 171 - Os funcionários públicos são responsáveis solidariamente com a Fazenda nacional, estadual ou municipal, por quaisquer prejuízos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício dos seus cargos. § 1º - Na ação proposta contra a Fazenda pública, e fundada em lesão praticada por funcionário, este será sempre citado como litisconsorte. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembleia Nacional Constituinte. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷¹⁶ Art 57 - São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República, definidos em lei, que atentarem contra: a) a existência da União; b) a Constituição e a forma de Governo federal; c) o livre exercício dos Poderes políticos; d) o gozo ou exercício legal dos direitos políticos, sociais ou individuais; e) a segurança interna do País; f) a probidade da administração; g) a guarda ou emprego legal dos dinheiros públicos; h) as leis orçamentárias; i) o cumprimento das decisões judiciárias. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembleia Nacional Constituinte. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷¹⁷ Pois semelhantes à constituição polonesa.

público¹⁷¹⁸. Na Constituição de 1946, previa-se a possibilidade de o governo federal intervir nos estados para assegurar a observância da prestação de contas da administração¹⁷¹⁹, dava-se maior poder ao Tribunal de Contas para fiscalizar a execução do orçamento, mas repetindo as regras destinadas aos integrantes do Poder Legislativo (responsabilidades, proibições e comissões de inquérito), estipulou-se o dever do Presidente da República de prestar contas ao Congresso e o seu julgamento pelo Senado e pela Câmara de Deputados quanto aos crimes de responsabilidade (atos contra a probidade na administração, lei orçamentária e guarda e legal emprego do dinheiro público)¹⁷²⁰. Em relação ao Poder Judiciário, vedava-se o recebimento de percentagens pelos juízes em relação às causas sujeitas a seus despacho e julgamento¹⁷²¹, sendo os integrantes do Supremo processados e julgados pelo Senado em caso de crime de responsabilidade¹⁷²². Além disso, a Constituição previa a ação popular para anular ou declarar nulo ato dos entes públicos, das entidades autárquicas e das sociedades de economia mista, assim como determinava o sequestro e o perdimento de bens, em caso de enriquecimento ilícito por conta de abuso de autoridade, cargo ou função pública ou de emprego em entidade

¹⁷¹⁸ BRAGA, 2006, p. 60-61.

¹⁷¹⁹ Art 7 O Governo federal não intervirá nos Estados salvo para: I - manter a integridade nacional; II - repelir invasão estrangeira ou a de um Estado em outro; III - pôr termo a guerra civil; IV - garantir o livre exercício de qualquer dos Poderes estaduais; V - assegurar a execução de ordem ou decisão judiciária; VI - reorganizar as finanças do Estado que, sem motivo de força maior, suspender, por mais de dois anos consecutivos, o serviço da sua dívida externa fundada; VII - assegurar a observância dos seguintes princípios: a) forma republicana representativa; b) independência e harmonia dos Poderes; c) temporariedade das funções eletivas, limitada a duração destas à das funções federais correspondentes; d) proibição da reeleição de Governadores e Prefeitos, para o período imediato; e) autonomia municipal; f) prestação de contas da Administração; g) garantias do Poder Judiciário. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembléia Constituinte. 1946. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷²⁰ Art 62 - Compete privativamente ao Senado Federal: I - julgar o Presidente da República nos crimes de responsabilidade e os Ministros de Estado nos crimes da mesma natureza conexos com os daquele; Art 66 - É da competência exclusiva do Congresso Nacional: VIII - julgar as contas do Presidente da República. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembléia Constituinte. 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em 10 jun 2020

¹⁷²¹ Art 96 - É vedado ao Juiz: II - receber, sob qualquer pretexto, percentagens, nas causas sujeitas a seu despacho e julgamento; (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembléia Constituinte. 1946. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em 10 jun 2020

¹⁷²² Art 100 - Os Ministros do Supremo Tribunal Federal serão, nos crimes de responsabilidade, processados e julgados pelo Senado Federal. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembléia Constituinte. 1946. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em 10 jun 2020

autárquica¹⁷²³. Diferentemente da Constituição de 1934, houve a previsão da responsabilidade objetiva do Estado com direito a ação regressiva em face do funcionário público¹⁷²⁴.

Durante o período do regime militar, vigorou a Constituição de 1967 com as modificações postas pela Emenda de 1969. Quanto às previsões normativas relacionadas à proteção da moralidade, tem-se que a proibição dos parlamentos contratarem com a administração pública e o exercício de cargos em comissão ou emprego público acumulados, bem como ser diretor ou proprietário de pessoa jurídica que goze de favor decorrente de contrato com ente público ou nela exercer função remunerada¹⁷²⁵. Os crimes de responsabilidade (atos contra a probidade na administração e contra a lei orçamentária) do Presidente eram julgados pelo Senado, cabendo ao Congresso e ao Tribunal de Contas o julgamento de suas contas¹⁷²⁶. Quanto ao orçamento, responsabilidade dos magistrados, responsabilidade objetiva do Estado e a ação regressiva contra o agente público, perda de bens por conta de enriquecimento ilícito e prejuízo ao erário, repetiram-se as regras da Constituição de 1946¹⁷²⁷.

Antes da Constituição Federal de 1988, verifica-se, pois, que a moralidade administrativa se vinculou ao desvio de finalidade ou excesso de poder, aos motivos e objeto do ato, preenchendo-se o seu conteúdo com princípios jurídicos ou conceitos vagos como razoabilidade, interesse público e proporcionalidade¹⁷²⁸. As normas sobre comissão

¹⁷²³ Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: § 38 - Qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos do patrimônio da União, dos Estados, dos Municípios, das entidades autárquicas e das sociedades de economia mista. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembléia Constituinte. 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷²⁴ Art 194 - As pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causem a terceiros. Parágrafo único - Caber-lhes-á ação regressiva contra os funcionários causadores do dano, quando tiver havido culpa destes. (In BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Assembléia Constituinte. 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷²⁵ Art 36 - Os Deputados e Senadores não poderão: I - desde a expedição do diploma: a) firmar ou manter contrato com pessoa de direito público, autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista ou empresa concessionária de serviço público, salvo quando o contrato obedecer a cláusulas uniformes. (In BRASIL. Brasília, DF. Congresso Nacional. 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷²⁶ Art 42 - Compete privativamente à Câmara dos Deputados: I - declarar, por dois terços dos seus membros, a procedência de acusação contra o Presidente da República e os Ministros de Estado; Art 44 - Compete privativamente ao Senado Federal: I - julgar o Presidente da República nos crimes de responsabilidade e os Ministros de Estado, havendo conexão; II - processar e julgar os Ministros do Supremo Tribunal Federal e o Procurador-Geral da República, nos crimes de responsabilidade. (In BRASIL. Brasília, DF. Congresso Nacional. 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em 10 jun 2020)

¹⁷²⁷ BRAGA, 2006, p.69-70.

¹⁷²⁸ A Constituição de 1967 emendada pela EC 1/67, trouxe termos como combate à subversão e à corrupção também (In BRAGA, op. cit., p.70).

parlamentar de inquérito, fiscalização das contas dos chefes do executivo, proibição de os parlamentares possuírem relações contratuais, pessoalmente ou através de suas empresas, com os entes públicos, salvo em caso de cláusulas uniformes, sob pena de ferir o decoro parlamentar, sobre o Tribunal de Contas e controle interno dos Poderes, crimes de responsabilidade do Presidente, proibição de recebimento de custas ou participação em processos pelos juízes da causa, permaneceram constantes¹⁷²⁹.

Após a promulgação do atual texto constitucional, houve o aumento do controle sobre a gestão da coisa pública, as funções do Ministério Público passaram a incluir a proteção da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, podendo promover o inquérito civil e a ação civil pública para proteção do patrimônio público e social. Estabeleceu-se como direito fundamental a possibilidade de o cidadão apresentar petição contra ilegalidade ou abuso de poder, assim como foi consagrado como parte legítima para propor ação popular contra ato administrativo que visa lesionar o patrimônio público ou a moralidade administrativa. Instituiu-se também a possibilidade de intervenção dos entes públicos (União e Estado) sobre os demais entes públicos (Estados e Municípios) para assegurar a observância da prestação de contas da Administração Pública. Além disso, foi desenvolvido um sistema de controle do orçamento do país, com princípios e regras específicas para evitar que haja maior realização de despesas diante da receita arrecadada, bem como um sistema referente ao exercício da atividade econômica pelos órgãos e entes públicos, determinando o âmbito de responsabilidade dos administradores e da pessoa jurídica que realiza a atividade¹⁷³⁰.

A grande inovação, no entanto, foi a referência expressa a princípios setorizados: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, transparência e eficiência. Em especial, a moralidade pode ser arguida para anular o ato administrativo pela ação popular, para suspender o direito político de servidor público ou a sua exoneração, desde que respeitado o procedimento administrativo e o processo judicial¹⁷³¹.

A realidade doutrinária sobre a expressão moralidade administrativa se pautou na objetivação e na autonomização do instituto jurídico, identificando-se com os vícios da

¹⁷²⁹ BRAGA, 2006, p.75 -77.

¹⁷³⁰ BRAGA, op. cit., p.77 -80

¹⁷³¹ Ibidem., p.81.

discricionarietà¹⁷³², observando-se o caráter subjetivo e o caráter objetivo¹⁷³³, convergindo na ideia central do dever de boa administração¹⁷³⁴. É, pois, o dever de boa administração um interesse público específico, representado por um fim específico, de forma que o desrespeito a tal interesse público específico levaria a violação do dever de boa administração, mediante a análise dos limites do razoável¹⁷³⁵ e da proporcionalidade¹⁷³⁶, da legalidade e da impessoalidade¹⁷³⁷. “Ferir a moralidade administrativa é desviar-se do interesse público, da razoabilidade ou da proporcionalidade”¹⁷³⁸ - mas mesmo assim ainda fica a indagação quanto ao conceito e a autonomia da moralidade administrativa como princípio ou valor moral norteador da atividade administrativa¹⁷³⁹. Porém, se a autonomia da moralidade se depreender por englobar as noções de interesse público, razoabilidade e proporcionalidade, tem-se um

¹⁷³² O autor Diego de Figueiredo Moreira Neto identifica os vícios da discricionarietà com os vícios da moralidade administrativa, como é o caso da prática de ato administrativo fundado em motivo inexistente, insuficiente, inadequado, incompatível, desproporcional, visando objeto impossível, desconforme ou ineficiente. Assim, não apenas o desvio de poder, mas também os motivos e o objeto devem ser analisados. (In MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Política da administração e princípio da moralidade in **Revista de Direito Administrativo aplicado**. Nº1. Curitiba, abril 1994, p 40-51.) Porém, recorda-se que Franco Sobrinho demonstrara que a moralidade estava contida na causa e no fim do ato, englobando o motivo e o exame de fatos, mesmo antes da CF/88. (In GIACOMUZZI, 2013, p 152).

¹⁷³³ Celso Antônio Bandeira de Mello considera que, sob o aspecto subjetivo, a moralidade administrativa trata do desvio do poder, enquanto no aspecto objetivo estaria a análise dos motivos e o próprio objeto. (In MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionarietà e controle jurisdicional**. 2ª ed. São Paulo: Malheiro, 2008 p73.)

¹⁷³⁴ “É um imperativo moral do administrador público, cuja violação, embora possa escapar às malhas da legalidade, pode prender-se nas da licitude” (In MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Moralidade Administrativa: do conceito à efetivação. In **Revista de Direito Administrativo**. Nº190. Rio de Janeiro, out-dez 1992, p 1 -44, p. 16).

¹⁷³⁵ Há uma medida de exercício, para o bom administrador, que satisfaz a seu dever moral interno, enquanto agente público, evidenciada, em cada caso, sua análise das relações entre motivo, objeto e finalidade dos atos administrativos, bem como dos contratos administrativos e dos atos administrativos. (In MOREIRA NETO, 1992, p. 15-16).

¹⁷³⁶ Segundo Fábio Osório, a base da moralidade administrativa estaria pautada nos conceitos de razoabilidade, interesse público e proporcionalidade. Assim, a moralidade administrativa tem a função de complementar a legalidade, ou seja, traduzindo exigência de que o agente público não cause lesão ao erário e, caso assim proceda, justifique a sua conduta tão somente com base na observância de padrões comportamentais médios. (In MEDINA OSÓRIO, Fábio. O uso da máquina administrativa e as finalidades privadas dos agentes públicos: observações sobre a Lei 9.504/1997 à luz da Constituição Federal de 1988. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**. Nº 41. Porto Alegre, jan-jul 2000, p. 53-98, p. 69).

¹⁷³⁷ “Em algumas ocasiões, a imoralidade consistirá na ofensa direta à lei e aí violará, ipso facto, o princípio da legalidade. Em outras palavras, residirá no tratamento discriminatório, positivo ou negativo, dispensado ao administrador; neste caso, vulnerado estará também o princípio da impessoalidade, requisito, em última análise, da legalidade da conduta administrativa” (In CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 27 ed. rev. ampl e atual até 31-12-2013. São Paulo: Atlas, 2014, p. 22)

¹⁷³⁸ GIACOMUZZI, 2013, p. 156.

¹⁷³⁹ “Grande parte da resistência ao reconhecimento da moralidade como princípio norteador da atividade administrativa resulta da própria imprecisão do seu conceito e do fato de muitas das regras morais terem sido absorvidas pro regras legais ou por terem assumido a forma de princípios gerais de Direito. [...] A moralidade administrativa exige do administrador público comportamentos compatíveis com o interesse público que lhe cumpre atingir, voltados para os ideais ou valores presentes no grupo social e que estão expressos, agora, de forma muito nítida, no preâmbulo da constituição”. (In DI PIETRO, Maria Sylvia. **Discricionarietà administrativa na Constituição de 1988**, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 168).

sobreprincípio, possuindo “primazia sobre os outros princípios constitucionais formulados, por constituir-se em sua exigência, elemento interno a favorecer a substância válida do comportamento público. Toda atuação administrativa parte deste princípio e a ele se volta”¹⁷⁴⁰. Considerando-se que a moralidade administrativa é referencial para a atuação da Administração Pública, devendo o ato administrativo atender à finalidade pública, tem-se a questão da definição de tal princípio e como se identificar a atuação imoral¹⁷⁴¹.

A moralidade administrativa compreende a lealdade e a boa-fé, devendo o agente público ter sua conduta pautada na satisfação dos interesses públicos, de forma que é possível concluir que haverá afronta ao princípio da moralidade sempre que o administrador agir objetivando realizar interesses pessoais, “com o fito de tirar proveito para si ou amigos, ou quando editar atos maliciosos ou desleais, ou ainda atos caprichosos, ou com o intuito de perseguir inimigos ou desafetos políticos, quando afrontar a probidade administrativa, quando agir com má-fé ou de maneira desleal”¹⁷⁴². Há aqui uma posição de relação entre a moralidade e a boa-fé subjetiva, equiparando-se à violação da moralidade administrativa ao desvio de poder, posto que o agente utiliza de móvel considerado reprovável do ponto de vista moral para realizar atos que lhes são favoráveis¹⁷⁴³. No mesmo sentido, encontra-se a posição de Oswaldo Aranha, segundo a qual o agente público que atua de má-fé, desviando-se da finalidade da Administração Pública, viola a boa-fé e a moralidade¹⁷⁴⁴, portando o agente à falsa-fé, desviando-se do poder que lhe é inerente¹⁷⁴⁵.

Além da lealdade, a boa-fé se vincula à veracidade, à confiança, à honestidade, assim como a moralidade administrativa também se vincula a estes conceitos. Dessa forma, “violar a boa-fé significa violar o princípio da moralidade administrativa”¹⁷⁴⁶. Assim, o princípio da moralidade administrativa abarca a proteção da boa-fé mediante a “tutela da confiança, a probidade administrativa (deveres de lealdade e honestidade) e razoabilidade da expectativa de conduta ‘civiliter’, do homem comum, da parte do agente público”¹⁷⁴⁷. Também se extraem

¹⁷⁴⁰ ANTUNES ROCHA, Cármen Lúcia. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 53.

¹⁷⁴¹ MOREIRA NETO, 1999, p. 114.

¹⁷⁴² ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público**. n. 1. São Paulo: Malheiros, 1993, Abr/jun. p. 205-210, p. 210.

¹⁷⁴³ ZANCANER, 1993, p. 210.

¹⁷⁴⁴ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p 485.

¹⁷⁴⁵ Em sentido diverso, GonzálezPérez afirma que o uso da competência, com vistas a fim distinto do previsto legalmente, “constitui uma anormalidade perfeitamente tipificada em nosso Direito Administrativo como algo distinto da atuação contrária às exigências da boa-fé”. (In GONZÁLEZ PÉREZ, J., 1983, p. 49).

¹⁷⁴⁶ MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da Administração Pública**. São Paulo: Dialética, 1999, p 119.

¹⁷⁴⁷ MORAES, 1999, p 119.

deveres de conduta administrativa, proibindo-se contradição de informações, a indolência, a leviandade de propósito, impondo-se um dever de transparência, lealdade e eficiência (atrelada à ideia de boa administração). Em outras palavras, a moralidade administrativa abarca o conjunto de práticas morais cristalizadas pelo costume e convenção social, buscando na ética¹⁷⁴⁸ seus princípios teóricos para fundamentação ou crítica para a consecução do bem comum com os meios apropriados¹⁷⁴⁹. Segundo Pedro Braga:

O Estado deve servir ao bem comum e não a fins privados. Deve-se exigir a moralização da coisa política. Diante do aumento da ineficiência do Estado em atender às demandas sociais, e do desvio do dinheiro público, é que deve haver a correção de rumos mediante a mobilização da sociedade organizada (já que o sistema político é dificilmente capaz de autocorreção). Mobilização, essa, inspirada por imperativos éticos, a fiscalizar a atuação do governo, isto é, dos grandes agentes públicos, em todos os níveis e até mesmo revertendo suas prioridades e adequando-as às verdadeiras necessidades sociais¹⁷⁵⁰.

Assim, propõe-se a fiscalização da Administração Pública pela sociedade, mediante os instrumentos da ação popular, da ação coletiva e da audiência pública. O objetivo é permitir a participação da população na construção da própria estrutura da Administração Pública, estando de acordo com os novos paradigmas do consensualismo e colaboração entre poder público e sociedade. Ademais, os órgãos e os entes públicos devem agir para realizar o controle entre si, com o fim de prevenir e resguardar a coisa pública de manipulação dolosa ou culposa¹⁷⁵¹. Afinal, a moralidade administrativa vincula a atuação do administrador¹⁷⁵².

Com vistas a sistematizar a autonomia e objetivação do conceito de moralidade administrativa, propõe Giacomuzzi, mediante a diferenciação entre moralidade administrativa prevista no artigo 5 e a prevista no artigo 37 da CF/88, as seguintes diferenças:

Que moralidade, afinal, é essa a administrativa? Social, pessoal, comum? Cada uma delas, o que significa? Ou mudando o enfoque da indagação: há sentido em trabalhar-se juridicamente com essas divisões? Em que essas comparações contribuem para a busca de sentido à moralidade administrativa? Ou a moralidade administrativa compõe-se das regras internas da administração? Ou é ela a boa administração? Ou, mas que isso, é a melhor administração? Ou a moralidade administrativa é, em verdade, o interesse público, a proporcionalidade e a razoabilidade? Ou os valores do preâmbulo da Constituição? Ou um sobreprincípio?

¹⁷⁴⁸ Segundo Celso Antônio, o referido princípio determina que o agente público deve atuar na conformidade de princípios éticos, porém ainda considera como um reforço da legalidade, “dando-lhe um âmbito mais compreensivo do que normalmente teria”. (In MELLO, 2010, p. 119-120).

¹⁷⁴⁹ SUNG, Jung Mo; SILVA, Josué Cândido da. **Conversando sobre ética e sociedade**. Petrópolis: Vozes, 2003. Observa-se que tanto os fins como os meios devem ser avaliados no âmbito da prática do ato administrativo. (In BRAGA, 2006, p.182)

¹⁷⁵⁰ BRAGA, op. cit., p.182.

¹⁷⁵¹ TÁCITO, Caio. Moralidade administrativa. In MARTINS, Ives Gandra. **Ética no direito e na economia**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999, p. 42.

¹⁷⁵² BRAGA, op. cit., p.193.

[...]

Ao que entendo, a moralidade administrativa do art. 5º, mencionada no capítulo das garantias individuais, veicula um bem jurídico protegido, ou, se quisermos, apresenta um objeto do processo da ação popular, ou ainda, para ficarmos novamente com a linguagem de Pontes de Miranda, oferta um elemento do suporte fático da norma que se integra ao sistema e que tem outras funções¹⁷⁵³.

Dessa forma, a moralidade administrativa prevista no artigo 5º da CF/88¹⁷⁵⁴ traz a constitucionalização da moralidade vinculada à legalidade substancial do ato administrativo, havendo diminuição da vagueza semântica da expressão mediante o preenchimento do conteúdo da moralidade à própria lei. Ademais, vislumbra-se que o referido conteúdo faz ponte com o objeto da ação popular, de forma que algumas hipóteses previstas em tal lei¹⁷⁵⁵ foram constitucionalizadas, ou seja, o dispositivo constitucional “veicula um suporte fático da norma consagrada da garantia de direito do cidadão via ação popular e que se constituía no objeto litigioso do processo”¹⁷⁵⁶. A moralidade é um elemento desse suporte fático, é um conceito indeterminado que permite a valorização da conduta do agente administrativo, sendo entregue ao intérprete o preenchimento do conceito diante de um caso concreto. Porém, há a necessidade de se delimitar o sentido do referido conceito, pois o constituinte especificou o objeto da ação popular, identificou a moralidade administrativa como um bem jurídico. E para tanto, há que se observar a finalidade da norma constitucional, qual seja, perseguir o desvio do poder e compreender os motivos e o objeto e analisá-los diante da proporcionalidade e interesse público¹⁷⁵⁷.

Quanto à previsão da moralidade administrativa no artigo 37 da CF/88¹⁷⁵⁸, tem-se como princípio jurídico, veiculando-se, objetivamente à boa-fé objetiva e, subjetivamente, à noção de dever de probidade administrativa. Tem-se como princípio setorial, aplicado à Administração

¹⁷⁵³ GIACOMUZZI, 2013, p 174 e 184.

¹⁷⁵⁴ “Art. 5º. LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência”. (In BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020)

¹⁷⁵⁵ Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade. (In BRASIL. Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14717.htm>. Acesso em 03 jun 2020).

¹⁷⁵⁶ GIACOMUZZI, op. cit, p. 198.

¹⁷⁵⁷ GIACOMUZZI, 2013, p. 207-208.

¹⁷⁵⁸ “Art. 37. 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 e, também, ao seguinte:”. (In BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020)

Pública e cumpre uma função: indicar os valores fundantes¹⁷⁵⁹ e controlar o poder discricionário do administrador.

Em relação ao aspecto objetivo da moralidade administrativa, trata-se de instituto que depende da boa-fé objetiva, posto que esta se refere ao trato das relações entre os sujeitos, estabelecendo regras para o tráfego negocial. Tais regras foram referidas por Hariou ao fazer menção à boa administração e à moralidade administrativa, indicando a boa-fé como parâmetro de comportamento do agente público¹⁷⁶⁰. Dessa forma, se não há previsão expressa da boa-fé ou desenvolvimento dos seus efeitos no âmbito do direito público, “nada impede que se preencha o conteúdo do princípio da moralidade, mormente se tivermos em conta a história de suas ideais”¹⁷⁶¹, afinal, a ideia de desvio de poder praticado pelo agente público nasceu da noção de abuso de direito, como uma violação da boa-fé “porque a Administração deve agir de boa-fé, e isso faz parte de sua moralidade”¹⁷⁶². É dizer: a moralidade administrativa e a segurança jurídica prevista nas relações jurídicas com o poder público são provenientes da conjugação da boa-fé e da confiança¹⁷⁶³.

O Estado deve ser probo, veraz, leal, responsável, pois isso decorre da boa-fé objetiva na relação jurídica entre o Estado e o cidadão, o qual crê na conduta estatal, que os atos praticados estão em conformidade com o ordenamento jurídico e que as expectativas criadas pelo Estado são seguras e dignas de proteção, resguardando sua boa-fé subjetiva¹⁷⁶⁴.

A Administração Pública respeita o princípio da moralidade quando atua em conformidade aos preceitos da boa-fé, tendo o dever de agir de boa-fé a fim de garantir a moralidade. Não pode a Administração agir de forma astuciosa, com malícia, praticando atos com vistas a confundir, dificultando ou minimizando o exercício do direito por parte dos administrados, quando estes sempre confiam na atuação proba e em conformidade com o ordenamento jurídico como um todo¹⁷⁶⁵.

¹⁷⁵⁹ “Os princípios gerais de direito são, como bem se sabe, uma condensação à sua vez, dos grandes valores jurídicos materiais que constituem o substrato mesmo do ordenamento e da experiência reiterada da vida jurídica” (In GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **La lucha contra las inmunidades del poder**. Madrid: Editorial Civitas: 1995, p. 42-43).

¹⁷⁶⁰ Há que se ressaltar que o autor fez menção à boa-fé prevista no código civil alemão vigente no início do século XX, sem menção a distinção entre boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva. (In GIACOMUZZI, 2013., p 237).

¹⁷⁶¹ GIACOMUZZI, op. cit., p. 241.

¹⁷⁶² HAURIOU, Sirey, 1927, p. 269 Apud GIACOMUZZI, op. cit., p. 241.

¹⁷⁶³ FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 73. É da boa-fé que derivam a segurança jurídica e a proteção da confiança (In BAUMANN, Marcel. **Der Begriff von Treu und Glauben im öffentlichen Recht**. Ein Beitrag zur Lehre von der obersten Rechtsgrundsätzen. Zürich: Juris, 1952, p. 82. Apud. ARAÚJO, 2016, p. 35.).

¹⁷⁶⁴ VALIM, Rafael. **O princípio da segurança jurídica no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010, p 111.

¹⁷⁶⁵ MELLO, 2010, p. 119-120.

Considerando que compete analisar a boa-fé no seu aspecto objetivo para verificar se houve respeito ou violação à moralidade administrativa, há a desnecessidade de investigação do eventual elemento psicológico do agente em casos específicos. “O ato administrativo que fere a boa-fé objetiva é ato da Administração, pouco importando de quem partiu e quais suas intenções. O comportamento administrativo, despersonalizado, deve ser conforme à boa-fé objetiva”¹⁷⁶⁶. Assim, o ato administrativo moral, conforme a boa-fé, é aquele que foi praticado conforme à legalidade, impessoalidade, razoável e proporcional, obedecendo o critério de eficiência e transparência.

Quanto à parte subjetiva, há o dever de probidade administrativa, sob pena de se incorrer em ato ilícito civil de improbidade administrativa, posto que se analisa a responsabilidade subjetiva do agente administrativo. E isto é possível em razão da própria previsão do artigo 37, §6º do texto constitucional vigente: responsabilidade pessoal e subjetiva do agente mediante a análise do dolo ou negligência, imperícia ou imprudência.

A improbidade administrativa é um instituto jurídico que nasceu no Brasil e apenas existe no país, regrado pela Lei 8.426/1992, abstraindo o foro privilegiado, deixando a cargo a investigação a órgãos como o Ministério Público¹⁷⁶⁷. O ato de improbidade é um ato ilícito, “uma imoralidade qualificada pelo dano ao Erário e corresponde à vantagem ao improbo ou a outrem”¹⁷⁶⁸, com caráter subjetivo, de forma que as condutas do agente devem ser analisadas do ponto de vista subjetivo do agente. Ou seja, deve-se verificar, diante do prejuízo ao Erário,

¹⁷⁶⁶ GIACOMUZZI, 2013, p. 246.

¹⁷⁶⁷ “Não que no Brasil esses mesmos atos não sejam criminosos; na sua maioria, também o são; dá-se o conhecido fenômeno da múltipla incidência. Mais que isso, os tipos ‘ilícitos’ de improbidade (mormente arts. 9 e 10) são em tudo semelhantes aos tipos penais dos crimes contra a Administração Pública ou do Decreto-lei 201/1967. Por que, então, a necessidade de previsão de novo ilícito entre nós? A resposta é simples: porque no Brasil, infelizmente, o sistema punitivo criminal estatal nunca foi eficiente no que toca à responsabilização criminal pelo que se pode chamar de crimes de corrupção ou tecnicamente, de crimes contra o Erário ou contra a Administração Pública – contra a res publica, numa palavra. Diante da altíssima corrupção e da ineficiência do sistema punitivo, o Brasil fez o que costuma fazer: editou a nova lei para tentar corrigir os comportamentos desviados; o resultado é a Lei 8.492/1992, a Lei de Improbidade Administrativa.” (In GIACOMUZZI, op. cit., p 293). Sobre a corrupção no Brasil, a cultura da ilicitude se fixou desde o período imperial em relação ao trato do dinheiro público concedido à guisa de incentivos particulares e a mentalidade de empresários de auferir o maior lucro possível em curto espaço de tempo. Cita-se como exemplo a emissão de papel moeda lastreado na dívida federal no intuito de aumentar a concessão de crédito para a indústria, mas os valores arrecadados foram desviados para a especulação financeira, com consequências catastróficas para a economia do país, sem que houvesse a punição dos sujeitos (mas me verdade eram recompensados com promoções no aparelho do Estado). Conclui Pedro Braga que “a corrupção é um ‘imposto’ dos mais cruéis que o contribuinte paga, além de comprometer o desenvolvimento do país, causando danos irreparáveis à sua população. [...] Com efeito, a corrupção no aparelho de Estado brasileiro é, em certo sentido, atávica e endêmica.” (In BRAGA, 2006, p.173)

¹⁷⁶⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p 673.

o dolo ou a culpa¹⁷⁶⁹, nos termos do artigo 10, e a “desonestidade” (dolosa¹⁷⁷⁰) nos casos dos artigos 9 e 11 da Lei de Improbidade Administrativa¹⁷⁷¹, afinal a própria CF/88 especifica que a responsabilidade do agente será subjetiva¹⁷⁷².

No caso do artigo 11, tem-se como ato de improbidade aquele que viole os deveres da honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições da Administração Pública, bem como os princípios desta, constituindo-se num texto vago¹⁷⁷³, dificultando a ciência por parte do administrador quanto ao que é possível e o que é proibido fazer. Dessa forma, há que se compreender o sentido teleológico da Lei de Improbidade Administrativa, qual seja, “recrudescer as sanções de ilícitos já previstos em outras esferas do ordenamento jurídico, bem como encarar a honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições como bens jurídicos protegidos pela lei”¹⁷⁷⁴, diante da previsão das possíveis condutas violadoras. Dentre estas está: o desvio de poder, desvio de finalidade, prevaricação, violação de sigilo – condutas que recebem a sanção também de outros diplomas normativos, que demandam o reconhecimento de gravidade e elemento subjetivo (pois se busca a punição do agente desonesto e não do incompetente).

Diante disso, a boa-fé se relaciona com a moralidade administrativa no seu aspecto subjetivo, quando analisada a conduta do agente público em relação a sua atuação e o desvio de poder ou finalidade, bem como em face da sua responsabilidade. Por outro lado, verifica-se a boa-fé no espectro objetivo quando o ato administrativo é praticado em respeito aos critérios e princípios da Administração Pública. Em face de tais atos, com o objetivo de salvaguardar o interesse público, podem os cidadãos procurar conter a atuação do agente público mediante a

¹⁷⁶⁹ A não observância do dever objetivo de cuidado de regras técnicas (leis e regulamentares) no tratamento da verba pública, somada ao prejuízo ao Erário, pode fazer aparecer o ilícito administrativo culposo de improbidade. (In GIACOMUZZI, 2013., p 309). Aristides Junqueira Alvarenga considera que improbidade administrativa é a imoralidade qualificada pela desonestidade e, conseqüentemente, do conceito de improbidade, tornando-se inimaginável que alguém possa ser desonesto por mera culpa, em sentido estrito, já que ao senso de desonestidade estão jungidas as ideias de má-fé, de deslealdade, a denotar presente o dolo. Assim, o artigo 10 não se aplicaria ao caso de culpa. (In ALVARENGA, Aristides Junqueira. Reflexões sobre improbidade administrativa no Direito Brasileiro In BUENO, Cássio Scarpinella e PORTO FILHO, Pedro Paulo de Rezende (coord). **Improbidade administrativa**- questões polêmicas e atuais. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p 108.)

¹⁷⁷⁰ “É necessário o elemento subjetivo para caracterizar o ato de improbidade administrativa, em qualquer de suas modalidades; e o elemento subjetivo necessário para configurar a improbidade do art. 11 e art. 9 é o dolo, ainda que genérico ou dolo eventual”. (In GIACOMUZZI, op. cit., p 315).

¹⁷⁷¹ MELLO, Cláudio Ari. Improbidade administrativa, considerações sobre a Lei 8.429/1992. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**. Vol 36. Porto Alegre, 1995, p 169 – 184.

¹⁷⁷² Ainda se aduz que a responsabilidade é subjetiva para todas as situações dos artigos 9 e 11 da Lei 8429/1992, tendo em vista que não se poderia quebrar a unidade interpretativa da lei, assim como o fato de considerar a responsabilidade do agente público como objetiva levaria a inversão da importância do princípio democrático. (In GIACOMUZZI, op. cit., p 298).

¹⁷⁷³ Permitindo que o Ministério Público deflagre inúmeras ações de improbidade administrativa. (In GIACOMUZZI, op. cit., p 311).

¹⁷⁷⁴ GIACOMUZZI, op. cit., p 313.

utilização dos instrumentos de ação coletiva, ação popular e serem representados pelo Parquet na ação de improbidade. Cabe ressaltar que a verificação da boa-fé, objetiva ou subjetiva, deve também ser feita em face do comportamento do cidadão principalmente em casos de procedimentos ou processos nos quais esteja a Administração Pública como parte.

4.3 LEALDADE E BOA-FÉ NO PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO E A RESPONSABILIDADE COMPARTILHADA

Considerando a função integrativa da boa-fé objetiva descrita no capítulo anterior, bem como o fato de que o referido instituto jurídico ser um vetor que direciona a complementação de uma lei, de um negócio, conforme as demais normas do ordenamento jurídico, tem-se como explícitos os deveres secundários¹⁷⁷⁵ de comportamento, independente da vontade das partes. “Tais deveres são resultantes da confiança e da lealdade exigidas numa relação jurídica, e, por óbvio, não se restringem ao campo ético ou moral, inserindo-se no ordenamento jurídico”¹⁷⁷⁶. Caracterizam-se, também, por serem deveres de conduta, cooperação, lealdade, informação, previdência e segurança, prestação de contas e de proteção a serem observados por ambas as partes da relação jurídica – cuja observância é compartilhada. Descumprir tais deveres resultaria no dever de indenização pelos danos materiais e morais causados pelos atos desonestos ou injustificados (dolosa ou culposamente)¹⁷⁷⁷.

O dever de lealdade corresponde à obrigação de as partes agirem de forma honesta e leal, não ocasionando qualquer prejuízo intencional ou imotivado à outra¹⁷⁷⁸. Esse dever é proveniente da boa-fé objetiva, que estabelece o padrão ético indispensável para a convivência social, de forma que as partes devem agir com lealdade e confiança recíprocas¹⁷⁷⁹. Ademais, obriga as partes a não realizarem atos que possam inutilizar a prestação ou torná-la menos valiosa para a contraparte¹⁷⁸⁰, mesmo diante de interesses opostos. Isto porque há, atualmente, a visão solidária no cumprimento de uma obrigação, sendo as partes meras parceiras para alcançar o objetivo comum, bem como delimitar um ponto de equilíbrio para o adimplemento

¹⁷⁷⁵ Anexos são os deveres que se revelam como verdadeiros sucedâneos da relação jurídica, ou acessórios, que se destinam a assegurar a prestação principal. (In PRETEL 2009, p. 78).

¹⁷⁷⁶ PRETEL, op. cit., p. 77.

¹⁷⁷⁷ ROSENVALD, 2005, p. 103.

¹⁷⁷⁸ PRETEL, 2009, p. 79.

¹⁷⁷⁹ CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 168.

¹⁷⁸⁰ NEGRÃO, Sônia Regina Guimarães; GESSE, Angélica Bezerra Manzano. **Alguns aspectos de incidência da boa-fé sob a perspectiva do novo Código Civil**. Monografia (Pós-graduação). Associação Educacional Toledo - Presidente Prudente: 2005, p. 94.

da obrigação¹⁷⁸¹. Porém, “ressalta-se que tal dever não é imposto apenas aos contratantes, mas sim existente em qualquer relação jurídica, seja ela obrigacional ou processual”¹⁷⁸², como ocorre em situações entre particulares ou entre particulares e o Estado.

O fenômeno processual não se limita ao processo judicial, sendo mais amplo para considerar também a atividade administrativa “quando dotada de funções julgadoras que facultam ao cidadão a dedução administrativa de seu conflito com o Estado”¹⁷⁸³. O processo administrativo, quando destinado a resolver lides administrativas, possui natureza tipicamente e predominantemente administrativa, mas se apresenta com a característica de ser processual – trata-se de um conceito amplo de processo, verificando-se a presença de litigiosidade e do contraditório¹⁷⁸⁴. O processo administrativo se diferencia do procedimento administrativo, pois este é um pressuposto objetivo do ato administrativo, necessário para a sua existência e repercussão de efeitos¹⁷⁸⁵. Ademais, há que se ressaltar que dentro do âmbito da Administração Pública há o processo administrativo para a elaboração de lei, que se diferencia do processo administrativo voltado à resolução de lides e conflitos deduzidos perante a Administração Pública. O processo administrativo convive com a cognição judicial monopolizada pelo Poder Judiciário, tal como prevê o artigo 5º, LV da Constituição Federal de 1988¹⁷⁸⁶ a existência de uma jurisdição administrativa.

O processo se pauta na participação de sujeitos mediante o exercício das faculdades e poderes inerentes à relação jurídica processual¹⁷⁸⁷. É dizer: impõem-se deveres e direitos, ônus

¹⁷⁸¹ ROSENVALD, 2005, p. 80.

¹⁷⁸² PRETEL, 2009., p. 80.

¹⁷⁸³ MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 136.

¹⁷⁸⁴ “Pode-se afirmar com absoluta segurança que a partir da Constituição de 1988, é a configuração administrativa da litigiosidade entre a Administração Pública e o administrado que dispara o mecanismo de natureza processual” (In MARINS, 1998, p. 147).

¹⁷⁸⁵ MELLO, 2010, p. 404. Em sentido diverso, opina Edilson Nobre Júnior: “Muito embora tenha sido essa a postura legislativa nacional, nossa escolha é pelo termo procedimento, haja vista este, na conformidade da doutrina, jurisprudência e legislação que o engendrou, ser o mais apropriado para designar a atividade dos órgãos administrativos, apartando-a da inerente à função judicial. A expressão procedimento administrativo [...] enseja uma pluralidade de significações. Destarte, vai-se desde o sentido vulgar de conjunto de papéis e documentos, passando por acepções jurídicas mais estritas, como aquela que evoca a sinonímia com o processo administrativo disciplinar, até entendimentos mais amplos, de forma a abranger conjunto de atos coordenados para a solução de uma controvérsia, ou preparatórios para uma decisão final. [...] O procedimento é tanto um instrumento de governo como de controle, cumprindo a dupla missão de encaixar o exercício do poder dentro dos trilhos da segurança e da legalidade, como de assegurar a defesa de direitos subjetivos pelas vias processuais”. (In NOBRE JÚNIOR, 2002, p 236-237).

¹⁷⁸⁶ In verbis: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;” (In BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020).

¹⁷⁸⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 67.

e faculdades às partes, observando-se o contraditório. Porém, tanto as partes como o julgador devem respeitar o dever de lealdade, isto porque este ocupa uma posição jurídica ativa e passiva, limitado pelo devido processo legal quanto ao exercício de suas funções e respeito da lealdade do Estado em face dos administrados¹⁷⁸⁸, com vistas ao bem comum e à justiça social. “Houve uma ampliação dos poderes do juiz na relação jurídica processual, especialmente no que se refere aos poderes instrutórios, do controle e direção do processo e do julgamento das pretensões das partes. Da mesma maneira houve um crescimento do dever de ética na sua atuação [...] controle ético das atividades das partes”¹⁷⁸⁹. Em relação às partes, sujeitos da relação jurídica de direito material, embora em conflito, devem atuar como colaboradores da justiça, visando a correta aplicação do direito, conforme se depreende do rol de deveres, da definição da litigância de má-fé e atos atentatórios contra a dignidade da justiça, responsabilidade pelo dano causado pelo processo¹⁷⁹⁰. A parte deve exercer suas faculdades processuais de maneira correta, leal e sem abuso.

Assim, as partes e seus patronos devem ser leais umas com as outras, mas também quando ambas se dirigirem ao juiz e este a elas, com vistas a alcançar a pacificação social com justiça e a prevalência do império da ordem jurídica. Todos os partícipes da relação jurídica processual devem pautar suas condutas de acordo com a dignidade da justiça, respeito entre os litigantes, ética, lealdade e boa-fé. A perseguição pelo processo útil e eficaz traz consigo a preocupação com a atuação de boa-fé: agir com boa-fé no processo consiste em não afirmar premissas contrárias à verdade, não se aproveitar da própria torpeza, não agir com abuso do direito. Significa, então, que “lealdade e boa-fé representam parâmetros éticos do contraditório e da ampla defesa”¹⁷⁹¹, de forma que “todo tipo de fraude processual, recursos torcidos, provas deformadas, tratamentos desajustados, conduta contraditórias e imoralidades são considerados desrespeitos à lealdade processual e à boa-fé e, por consequência, passíveis de sanção”¹⁷⁹². Dessa forma, a liberdade das partes é limitada pela exigência da conduta legal, que estabelece a obrigação de só se utilizar o processo para fins e com meios lícitos¹⁷⁹³.

¹⁷⁸⁸ “Tais poderes são, na verdade, poderes-deveres, pois os juízes, conscientes de sua função estatal, como órgãos do Estado, devem ter respeito pelas garantias constitucionais, das partes e da jurisdição, a serem efetivadas no e para o processo, estabelecendo-se estas, como limites vinculadores da função diretiva, instrutória e julgadora dos juízes contemporâneos”. (In VICENZI, Brunela Vieira de. **A boa-fé no processo civil**. 1ª ed. Atlas, 2003, p. 58.)

¹⁷⁸⁹ PRETEL, 2009, p. 95.

¹⁷⁹⁰ GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989-1993, p.106.

¹⁷⁹¹ BEDAQUE, José Roberto dos Santos et al. **Código de processo civil interpretado**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.

¹⁷⁹² PRETEL, 2009, p. 102.

¹⁷⁹³ MILHOMENS, 1961, p 46.

Cabe ressaltar que a boa-fé no processo considerada é do viés objetivo, posto que impõem um dever de guardar fidelidade à palavra dada ou ao comportamento praticado, o dever de não fraudar ou abusar da confiança alheia durante o trâmite do processo. Via de regra, não se perquire a boa-fé subjetiva, pois a atuação das partes sem propósito lícito ou com o fim procrastinatório caracterizam a má-fé, além de outras hipóteses de atuação das partes já previstas em lei com as respectivas sanções previstas no ordenamento jurídico. Porém, há situações em que a própria norma fará referência à má-fé sem identificar as condutas que a presumem, de forma que deverá ser investigada a boa-fé subjetiva da parte.

Os deveres das partes e procuradores estão no artigo 77 do atual Código de Processo Civil¹⁷⁹⁴, observando-se que se trata de imperativos de conduta das partes, no interesse do Estado, da outra parte e da sociedade. Isto porque “a relação jurídica processual é de relação de Direito Público. As partes já não são donos do processo. Cuida-se, no processo civil, de interesses privados, cuja satisfação interessa ao Estado, ainda que indireta ou parcialmente”¹⁷⁹⁵. Enquanto a boa-fé se apresenta como princípio geral do processo civil previsto no artigo 5º¹⁷⁹⁶, a lealdade não fora prevista no texto normativo processual¹⁷⁹⁷, de forma que só seria arguida junto com a boa-fé em caso de se verificar a má-fé na litigância ou atentado contra a dignidade da justiça. No entanto, o dever de lealdade se caracteriza como um dever fundamental em relação à posição das partes, mesmo não revelado expressamente pelo legislador. Ou seja, o dever de lealdade compõem os deveres previstos no referido dispositivo normativo: dever de veracidade, de não formular pretensão ou de apresentar defesa quando cientes de que são destituídas de fundamento, não produzir provas e não praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou à defesa do direito, cumprir com exatidão as decisões jurisdicionais, de natureza provisória ou final, e não criar embaraços à sua efetivação, declinar, no primeiro momento que

¹⁷⁹⁴ Art. 77. Além de outros previstos neste Código, são deveres das partes, de seus procuradores e de todos aqueles que de qualquer forma participem do processo:

I - expor os fatos em juízo conforme a verdade; II - não formular pretensão ou de apresentar defesa quando cientes de que são destituídas de fundamento; III - não produzir provas e não praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou à defesa do direito; IV - cumprir com exatidão as decisões jurisdicionais, de natureza provisória ou final, e não criar embaraços à sua efetivação; V - declinar, no primeiro momento que lhes couber falar nos autos, o endereço residencial ou profissional onde receberão intimações, atualizando essa informação sempre que ocorrer qualquer modificação temporária ou definitiva; VI - não praticar inovação ilegal no estado de fato de bem ou direito litigioso. (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020)

¹⁷⁹⁵ MILHOMENS, 1961, p. 36.

¹⁷⁹⁶ Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé. (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020)

¹⁷⁹⁷ Antes era prevista no artigo 14, II do CPC de 1973.

lhes couber falar nos autos, o endereço residencial ou profissional onde receberão intimações, atualizando essa informação sempre que ocorrer qualquer modificação temporária ou definitiva e não praticar inovação ilegal no estado de fato de bem ou direito litigioso.

Os quatro primeiros deveres existiam já no texto do CPC de 1973¹⁷⁹⁸, porém fora retirado o inciso que tratava expressamente do dever de agir com boa-fé e lealdade. Tais deveres consistiam no dever de sinceridade, fidelidade, o dever de não omitir, de dizer a verdade, estando a lealdade dentro do dever de agir com boa-fé (objetiva). Mas é possível considerar a presença da boa-fé subjetiva no âmbito do processo civil: a parte, ao exhibir os fatos em juízo, subjetivamente acredita que os fatos por ela expostos, correspondem à verdade, ou seja, “a boa-fé seria a crença subjetiva da parte de que revelou ao juiz a verdade inerente a seus requerimentos”¹⁷⁹⁹.

O dever de veracidade engloba um dever moral de dizer a verdade, relacionando-se com a narrativa dos fatos e das circunstâncias, não podendo o réu e o autor alterarem intencionalmente as descrições apresentadas¹⁸⁰⁰. A alteração dos fatos, tanto pelas partes como pelos seus advogados, pressupõe a intenção malévola, posto que a obrigação de falar a verdade está pautada no padrão de conduta mediano, conforme a boa-fé objetiva. Existe a obrigação de falar a verdade nos autos por uma questão de lealdade e por colaboração, sob pena de sanções processuais. Há uma ressalva, no entanto: embora os patronos e as partes tenham o dever de veracidade perante entre si e o Estado, cabe ao juiz buscar a verdade absoluta para administrar a justiça. Assim, quanto este “verificar a existência de proposição falsa, de uma ou de ambas as partes litigantes, deve declarar a falsidade. Não pode obrigar a parte a reconhecer a inveracidade da manifestação, mas pode sujeitá-la às consequências”¹⁸⁰¹.

Em relação aos deveres de não formular pretensão ou de apresentar defesa quando cientes de que são destituídas de fundamento, de não produzir provas e de não praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou à defesa do direito, bem como o de não praticar

¹⁷⁹⁸ Art. 14. São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo: (Redação dada pela Lei nº 10.358, de 27.12.2001)

I - expor os fatos em juízo conforme a verdade; II - proceder com lealdade e boa-fé; III - não formular pretensões, nem alegar defesa, cientes de que são destituídas de fundamento; IV - não produzir provas, nem praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou defesa do direito. V - cumprir com exatidão os provimentos mandamentais e não criar embaraços à efetivação de provimentos judiciais, de natureza antecipatória ou final. (In BRASIL. Lei n º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869imprensa.htm>. Acesso em 16 mai 2020).

¹⁷⁹⁹ VICENZI, 2003, p. 96.

¹⁸⁰⁰ MIRANDA, 1973. Embora o autor faça referência ao Código de 1973, há que se ressaltar que o dever de veracidade foi inserido também no Código de 2015.

¹⁸⁰¹ PRETEL, 2009, p. 111.

inovação ilegal no estado de fato de bem ou direito litigioso, são eles destinados ao advogado primeiramente, afinal são os detentores da capacidade postulatória e devem encontrar substratos jurídico e fático mínimos para suas alegações e direitos arguidos, ou sejam, devem ao menos serem sustentáveis¹⁸⁰². Quanto aos atos e incidentes protelatórios, inúteis ou desnecessários, observa-se que são proibidos, tendo em vista que o “processo é constituído apenas pelos atos imprescindíveis à formulação da regra de direito material ou à satisfação do direito”¹⁸⁰³. Tais atos podem levar à morosidade da justiça, impedindo as partes e os seus patronos a duração razoável do processo. Em relação às inovações ilegais, as partes e os seus patronos não devem realizar alterações na estrutura física ou orgânica do bem litigioso, de forma que possa desviá-lo, ocultá-lo, destruí-lo ou inutilizá-lo. A proteção se dá em face do objeto ou do bem jurídico da lide, com o fim de garantir o resultado útil da demanda e a satisfação do direito das partes.

No que se refere ao dever de cumprir com exatidão as decisões judiciais, de natureza provisória ou final, e não criar embaraços à sua efetivação, pautam-se no dever de colaboração das partes, sob pena de incorrerem no crime de desobediência de ordem judicial ou outras penalidades¹⁸⁰⁴. Afinal, o descumprimento corresponde a um atentado à justiça e ao poder estatal, posto que o magistrado está investido com poderes para representar o Estado na resolução do conflito das partes, permitindo a pacificação social. Mas não é só. O descumprimento dos demais deveres de lealdade no âmbito do processo leva à diminuição do potencial de sua força coercitiva¹⁸⁰⁵.

Em relação aos deveres de declinar, no primeiro momento que lhes couber falar nos autos, o endereço residencial ou profissional onde receberão intimações, atualizando essa informação sempre que ocorrer qualquer modificação temporária ou definitiva, são direcionados às partes e seus patronos com o fim de facilitar o prosseguimento do trâmite processual, durando o processo o tempo razoável. Além disso, relaciona-se com o dever de cumprimento da ordem judicial, pois permite-se a identificação da localização das partes para que sejam intimadas para tanto, bem como se relaciona ao dever de informação.

O dever de lealdade consubstanciado nos deveres processuais previstos no Código de Processo Civil de 2015 acima citados também se dirigem e devem ser observados no âmbito do

¹⁸⁰² BEDAQUE, 2004, p. 85.

¹⁸⁰³ Ibidem., p. 85.

¹⁸⁰⁴ CP C 15 Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: IV -determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária; (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020).

¹⁸⁰⁵ MILHOMENS, 1961, p. 37.

processo administrativo. Tanto é que há previsão do dever de agir com lealdade por parte do administrado e do administrador no trâmite do processo administrativo. O dever de lealdade recai sobre ambas as partes: administrado e agente público – mas também sobre o órgão administrativo, pois os processos tramitam na própria instituição pública. Por isso, a observância da lealdade recai sobre a exigência de comportamentos por parte da Administração Pública como julgadora e como parte do processo administrativo.

A Administração Pública deve ter um comportamento uniforme, não contraditório, posto que deve agir de forma coerente, sem contradição desleal. A contrariedade desleal é proibida em razão do venire contra factum proprium, da vedação prevista no “tu quoque” e da aplicação do conteúdo do “turpitudinem suam allegans”. Em outras palavras, são direcionamentos para que sejam praticadas condutas leais, em atenção à boa-fé. Por ser detentora de maior poder em face do particular, assim como seus atos são presumidamente legítimos, a Administração Pública deve agir não contrariamente, sob pena de violar a moralidade, frustrada a confiança e ter que se responsabilizar perante o administrado.

A lealdade a ser respeitada pelo administrado se apresenta como dever inserido no âmbito da Lei de Processo Administrativo no âmbito federal, a Lei 9784/1999, juntamente com outros como o agir com urbanidade e boa-fé¹⁸⁰⁶. Porém, considerando que se trata de lei que versa sobre processo administrativo e, por isso, apresentando normas também direcionadas ao agente público, há o dever por parte deste de respeitar os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, nos termos do artigo 2º da referida lei federal. Em outras palavras, a lei de processo administrativo no âmbito federal busca identificar os direitos e deveres do administrado e estabelecer o dever de a Administração Pública decidir sobre as pretensões dos interessados mediante o respeito da finalidade da competência e observância da proporcionalidade e razoabilidade¹⁸⁰⁷. Ambas as partes devem agir no âmbito do processo administrativo para um fim específico: legitimação da atuação e da decisão da Administração Pública com o respeito aos direitos e garantias individuais e do interesse público.

¹⁸⁰⁶ Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: I - expor os fatos conforme a verdade; II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; III - não agir de modo temerário; IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos. (In BRASIL. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em 15 mai 2020).

¹⁸⁰⁷ BRASIL. Exposição de motivos. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1999/lei-9784-29-janeiro-1999-322239-norma-pl.html>>. Acesso em 15 mai 2020, p. 20.

Tanto em âmbito judicial como no administrativo, é possível verificar a violação do dever de lealdade mediante a litigância de má-fé, o abuso de direito, o comportamento contraditório e outras modalidades de atuação das partes que infrinjam a boa-fé no âmbito da relação processual. A verificação via de regra ocorre por meio da análise de presunções quanto à realização de condutas ou intenções postas às claras opostas à boa-fé das partes.

A presunção de boa-fé se dá no âmbito do processo, haja vista a economia processual e o exercício do direito constitucional de ação ou de petição. Ora, o exercício do direito de ação independe do requisito da boa-fé posto que esse será verificado em momento posterior ao reconhecimento do direito à ação¹⁸⁰⁸. Por isso, a presunção de que o sujeito está de boa-fé simplifica o trâmite processual, libertando o sujeito de provar a sua boa-fé, cabendo à outra prejudicada pela sua conduta o ônus probatório da existência da má-fé, salvo em casos específicos (quando a lei exige outras formalidades para admitir a presunção da boa-fé¹⁸⁰⁹).

Pelo fato de se tratar de presunção, há a possibilidade de se provar o contrário. A presunção supõe a existência de conjuntura que demonstra que o fato deve existir tal como se afirma, ou seja, há indícios quanto a um fato inicial. Presunção é “a suposição da verdade de um fato desconhecido, induzida da relação causal em que ele se acha para com outros fatos desconhecidos”¹⁸¹⁰. Segundo Lameirão:

É uma técnica voltada a permitir a aferição da ocorrência de determinado fato controverso – denominado fato primário ou principal – a partir da existência de outro fato – denominado fato secundário -, na medida em que ambos possuem alguma relação lógica que faz com que ocorram simultaneamente ou em consequência um do outro¹⁸¹¹.

Tem-se, assim, um ato que se supõe provado antes de demonstrada a sua existência por meio dos sentidos (direta ou indiretamente)¹⁸¹². A presunção, dessa forma, não se trata de uma certeza que se materializa imotivadamente, posto que há a necessidade de o fato secundário estar comprovado. Cabe ao julgador perceber não só as provas diretas, confrontá-las com as alegações das partes e com as outras provas produzidas, com o fim de reconstituir mentalmente os fatos narrados pelas testemunhas ou referidos nos documentos anexados ao processo. Cabe também apurar os indícios, a relação de causalidade ou de ordem natural das coisas e, por meio

¹⁸⁰⁸ MILHOMENS, 1961, p. 52.

¹⁸⁰⁹ SILVEIRA, 1947, p. 87 Apud MILHOMENS, 1961, p. 62

¹⁸¹⁰ FRAGA, Afonso. **Instituições do processo civil do Brasil**. São Paulo: Acadêmica, 1940, p 619 Apud MILHOMENS, 1961, p. 57.

¹⁸¹¹ LAMEIRÃO, Pedro. **A emancipação dos fatos no processo judicial tributário**. Salvador: Juspodium, 2019, p. 112.

¹⁸¹² MILHOMENS, 1961, p. 54.

do raciocínio indutivo, conseguir a verificação dos fatos probandos – verificam-se, assim, as presunções.

As presunções podem ser estabelecidas em lei ou serem simples ou comuns. As presunções legais são oriundas da atividade legislativa: o próprio legislador estabeleceu o vínculo lógico entre o fato secundário e o fato primário. Tais presunções podem ser *juris et de jure*, ou seja, absolutas, ou *juris tantum*, relativas ou condicionais. As primeiras não admitem prova em contrário, limitando a liberdade do juiz, posto que se vinculam diretamente ao direito material “na medida em que o legislador suprime o fato jurídico primário que justificaria a incidência de determinada norma jurídica e o substitui pelo fato secundário”¹⁸¹³. Porém as segundas podem ser controvertidas, refletindo na inversão do ônus da prova¹⁸¹⁴, admitindo o legislador que a possibilidade de se demonstrar a incompatibilidade probatória do vínculo entre o fato secundário e o fato primário¹⁸¹⁵.

Necessário aduzir que se a norma estabelecer requisitos para o fato secundário, o sujeito que pretende inibir a presunção ou comprová-la deverá comprovar a conformidade a tais exigências ou não, sempre que o cumprimento destas for arguido pela parte adversa¹⁸¹⁶. Afinal, não “é razoável pensar que, na hipótese de aquele sujeito desrespeitar os requisitos estabelecidos, o mesmo ordenamento que foi violado protegerá o violador”¹⁸¹⁷. Aplicando-se tal situação ao processo judicial ou administrativo de que participam o cidadão e a Administração Pública, tem-se que os atos da Administração terão sua presunção de veracidade resguardada, posto que disciplinados de forma precisa pela legislação. Mas a referida presunção sucumbirá caso a Administração “não seja capaz de confrontar eventual asserção específica do cidadão acerca de formas ou requisitos previstos na legislação que deixaram de ser observados”¹⁸¹⁸.

Há também as presunções judiciais, realizadas pelo juiz diante de conclusões deduzidas diante do fato primário controverso, mediante a análise do vínculo lógico existente entre este e o fato secundário¹⁸¹⁹. Nestas, há a necessidade de o julgador verificar as circunstâncias do caso

¹⁸¹³ LAMEIRÃO, 2019, p. 113.

¹⁸¹⁴ “Nas presunções absolutas, o juiz tem que admitir a conclusão que a lei secamente tirou, mesmo que dela não esteja convencido do contrário. A presunção absoluta não é prova. É uma limitação da liberdade do juiz na avaliação da prova. Prova também não é presunção relativa. Se a parte por ela prejudicada não opõe contraprova, a situação do juiz é a mesma em que o coloca a presunção absoluta. Se a contraprova se faz, readquire o juiz a liberdade. A presunção relativa é uma inversão do ônus da prova”. (In COSTA, Alfredo de Araújo Lopes da. **Direito processual civil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1947, p. 411 Apud MILHOMENS, 1961, p. 58)

¹⁸¹⁵ LAMEIRÃO, 2019, p. 113.

¹⁸¹⁶ *Ibidem.*, p. 115.

¹⁸¹⁷ LAMEIRÃO, 2019, p. 115.

¹⁸¹⁸ *Ibidem.*, p. 115.

¹⁸¹⁹ *Ibidem.*, p. 113.

concreto, devendo ele apresentar de forma motivada o seu convencimento quanto aos fatos e prevalência de presunções que possam estar em conflito¹⁸²⁰.

Porém, há ainda as presunções contra as quais não se admitem todos os meios de prova, mas apenas alguns. Por isso, tem-se que a presunção não é meio de prova, mas operação mental. “É a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido, ou, para compreender as presunções juris e ‘hominis’, são ‘induçãoes que a lei ou o juiz tira da reiteração de fatos conhecidos para estabelecer a verdade de fatos desconhecidos’”¹⁸²¹. É, pois, mero expediente, que ora a lei ora a ciência oferece, ajudando o juiz na pesquisa da verdade real do caso concreto, dando-lhe solução cômoda a temas probatórios de complexo deslinde¹⁸²².

Assim sendo, presume-se a boa-fé das partes e do julgador no âmbito do processo, posto que o princípio da boa-fé se aplica a todo o Direito. “Todas as presunções militam a favor de uma conduta honesta e justa; só em face de indícios decisivos, bem fundadas conjecturas se admite haver alguém agindo com propósitos cavilosos, intuítos contrários ao direito ou à moral”¹⁸²³. Tal presunção está em diversos dispositivos do ordenamento jurídico processual judicial ou administrativo, sendo inclusive previsto expressamente a imposição de conduta pautada na boa-fé e na lealdade. Além disso, as normas processuais prestigiam a boa-fé, a honestidade e a diligência, combatendo a incúria, sendo dirigidas às partes, a seus procuradores, a seus julgadores, aos serventuários e aos auxiliares.

Porém, as partes podem se utilizar de presunções legais ou judiciais para litigar com má-fé, posto que recorrem a mentiras, estando inteiramente consciente do engano a parte que ela própria formulou. A má-fé decorre “do conhecimento do mal, que se encerra no ato executado, ou do vício contido na coisa, que se quer mostrar como perfeita, sabendo-se que não é”¹⁸²⁴. Corresponde à intenção de prejudicar alguém ou de alcançar um fim ilícito, tendo o sujeito conhecimento do ilícito, do vício, do engano ou da fraude. E como forma de se verificar a má-fé, também se recorre às presunções:

¹⁸²⁰ “Se o conflito se estabelece entre uma presunção legal relativa e uma presunção judicial, a solução do problema caminhará pela avaliação excludente de uma das presunções. Ou o juiz entenderá que a presunção judicial constitui prova contrária à determinação contida na presunção legal relativa, afastando essa, ou concluirá que a presunção judicial não é elemento forte o suficiente para afastar a presunção relativa.” (In MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Prova e convicção**. 1ª ed. digital baseada na 2ª ed impressa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015).

¹⁸²¹ BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria geral do direito civil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929, p. 235 Apud MILHOMENS, 1961, p. 58.

¹⁸²² MILHOMENS, op. cit., p. 59.

¹⁸²³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1963 Apud MILHOMENS, op. cit., p. 62.

¹⁸²⁴ STOCO, 2002, p. 44.

Se, pelas circunstâncias que cercam o fato ou a coisa, se verifica que a pessoa tinha conhecimento do mal, estava ciente do engano ou da fraude, contido no ato, e, mesmo assim, praticou o ato ou recebeu a coisa, agiu de má-fé, o que importa dizer que agiu com fraude ou dolo. [...] E quando não haja razão para que a pessoa desconheça o fato, em que se funda a má-fé, esta é, por presunção, tida como utilizada¹⁸²⁵.

Neste ponto, tem-se a análise da boa-fé subjetiva, posto que a má-fé está vinculada à intenção do agente, que deve ser comprovada para superar a presunção de boa-fé dos litigantes. O sujeito reconhece que não possui razão, mas cria obstáculos ao exercício do direito da parte adversa, prejudicando-o. Assim, o litigante de má-fé corresponde à “parte que age de forma maldosa, com dolo ou com culpa, causando dano processual à parte contrária”¹⁸²⁶. Porém, há que se reconhecer que há comportamentos previstos em lei que já identificam a má-fé do litigante em caso de subsunção da conduta ao arquétipo legal: basta não obedecer aos deveres das partes no âmbito do processo ou atuar conforme os atos considerados de má-fé no âmbito do processo¹⁸²⁷. Tem-se a presença da boa-fé objetiva neste ponto.

Litigante de má fé não é apenas o sujeito que deduz pretensão ou realiza oposição que tem conhecimento quanto à falta de fundamento (posto que previsto em lei de forma diversa), mas é também aquele que altera a verdade dos fatos ou omite fatos essenciais, bem como é o sujeito que utiliza o processo para uso manifestamente reprovado ou com objetivo ilegal, e, por fim, é o sujeito que possui interesse em impedir a descoberta da verdade dos fatos ou impedir a efetivação do direito e seu cumprimento pela autoridade competente¹⁸²⁸. Assim, deve-se verificar tanto a intenção como o comportamento do sujeito, sendo possível combater a presunção legal em caso de prática de comportamento previsto no ordenamento jurídico caracterizado como má-fé¹⁸²⁹.

¹⁸²⁵ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 123.

¹⁸²⁶ STOCO, 2002, p. 88.

¹⁸²⁷ No caso do Brasil, o atual CPC prevê os deveres das partes no artigo 77 e em quais situações se presume a má-fé nos termos do artigo 80.

¹⁸²⁸ A referida descrição se encontra no Código de Processo Civil português de 1939, no art 465: “Não só o que tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não podia razoavelmente desconhecer, como também o que tiver conscientemente alterado a verdade dos fatos ou omitido fatos essenciais, e o que tiver feito do processo ou dos meios processuais uso manifestamente reprovado, com o fim de conseguir um objetivo ilegal ou de entorpecer a ação da justiça ou de impedir a descoberta da verdade.” (In PORTUGAL. Decreto Lei 44.149, de 28 de dezembro de 1961. Aprova o Código de Processo Civil. Lisboa. **Ministério da Justiça**. 1961. Disponível em: <http://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Codigo-de-Processo-Civil-Portugues-de-1939.pdf>>. Acesso em 16 mai 2020) O atual CPC do Brasil possui a seguinte descrição da conduta do litigante de má-fe: Art. 80. Considera-se litigante de má-fé aquele que: I – deduzir pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso; II – alterar a verdade dos fatos; III – usar do processo para conseguir objetivo ilegal; IV – opuser resistência injustificada ao andamento do processo; V – proceder de modo temerário em qualquer incidente ou ato do processo; VI – provocar incidente manifestamente infundado; VII – interpuser recurso com intuito manifestamente protelatório”. (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020)

¹⁸²⁹ STOCO, op. cit., p. 88.

As condutas indicadas acima que demonstram a má-fé do litigante possuem características do instituto jurídico denominado de abuso do direito. O abuso de direito pode se dar em face das partes e do Estado, posto que o processo pode ser utilizado para fins fraudulentos¹⁸³⁰. A repressão deve se efetuar para evitar o dano ao Estado e às partes¹⁸³¹. A existência de processo com fins ilícitos gera um custo ao Estado, não sendo “justo que o dinheiro do povo seja empregado para satisfazer a má-fé, a temeridade, o capricho, ou o erro grosseiro de um indivíduo”¹⁸³². A priori, por conta da presunção de boa-fé do litigante, da relatividade do direito de demandar, do interesse do Estado em que todos recebam a devida prestação jurisdicional, é muito difícil diagnosticar o abuso do direito¹⁸³³.

Malgrado a expressão abuso de direito ser contraditória, quer significar que nenhum direito é absoluto, limitando-se quanto a sua extensão e seu exercício. Em caso de se exceder a tais limites, tem-se a atuação do sujeito sem direito, pois o direito que detinha para acionar o Estado ou promover sua defesa cessou quando começou o abuso quanto ao seu exercício. Diversamente é a situação em que o exercício de um direito choca com o direito de outrem, posto que o exercício de um direito pode lesar a outrem, ainda que não se afaste da linha imaginária do que é esse direito. Haverá abuso de direito apenas quando houver o exercício perigoso ou abusivo, de forma que o legislador limita o espaço de atuação, retira-lhe um pouco da violência, permitindo-se a convivência entre os sujeitos e impondo-se a conciliação entre a utilização do direito e o respeito aos direitos dos demais¹⁸³⁴. Dessa forma, o abuso do direito “é a utilização de um direito com fins escusos ou com o objetivo precípua de lesar, prejudicar ou causar danos a outrem”¹⁸³⁵.

O abuso do direito no âmbito processual se identifica mediante o exercício abusivo quanto ao direito de demandar e o direito de defesa. Isto porque o processo foi criado como um instrumento de pacificação social e distribuição de justiça, visando a “dar a cada um o que é seu, e a dar a cada um o que deve ser seu”¹⁸³⁶. No âmbito do processo, “os limites estabelecidos para o exercício dos direitos de ação e de defesa se caracterizam como a correlação existente entre a teoria do abuso do direito e a litigância de má-fé”¹⁸³⁷. Em outras palavras, o ato abusivo

¹⁸³⁰ O litigante de má-fé atinge as partes e o Estado, através do Poder Judiciário, pois o manejar ações com intuítos abusivos lesa a atuação do julgador, viola os princípios da jurisdição. (In PRETEL, 2009, p. 127).

¹⁸³¹ Adroaldo Leão ressalta que mesmo que a conduta abusiva não tenha levado a dano à parte contrária, o abuso representa um dano ao Estado. (In LEÃO, Adroaldo. **O litigante de má-fé**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986).

¹⁸³² MILHOMENS, 1961, p. 43.

¹⁸³³ Ibidem., p. 84.

¹⁸³⁴ STOCO, 2002, p. 88.

¹⁸³⁵ PRETEL, 2009, p. 124.

¹⁸³⁶ STOCO, op. cit., p. 76.

¹⁸³⁷ PRETEL, op. cit., p. 124.

no âmbito do processo identifica a má-fé processual, o dolo e a fraude no âmbito do juízo ou com a utilização de métodos para dificultar a realização da justiça no caso.

Quando se observa o abuso de direito, tem-se a responsabilidade do litigante por perdas e danos pelo exercício do direito de ação e de defesa além dos limites legais. Além disso, tem-se outros impedimentos ou restrições de direitos, como a proibição de falar nos autos, de interpor novos recursos, ou de só poder proceder em juízo após o recolhimento da multa imposta¹⁸³⁸. Afinal, o exercício da demanda não é um direito absoluto, de forma que se encontra condicionado pelo interesse legítimo. Recorrer às vias judiciais deve ser com o intuito de proteger um direito legítimo ou ter uma razão séria para invocar a tutela judiciária¹⁸³⁹.

O abuso de direito necessita de provas produzidas no curso da lide. Pode se dar tanto ao longo da fase de cognição, como na fase recursal e de execução. Deve-se identificar a condição de parte ou interveniente do sujeito e que houve o exercício abusivo do direito de ação, a falta de medida, havendo um prejuízo causado a outrem e/ou ao Estado em decorrência do exercício prejudicial¹⁸⁴⁰. Porém, ainda quanto ao conceito de parte, pode-se identificar o julgador, posto que pode agir com abuso de direito em caso de continuar como tal no processo, mesmo sendo verificada uma hipótese de suspeição ou de impedimento.

No caso das partes litigantes, verificam-se suas condutas e omissões no transcorrer do processo, de forma separada, com o fim de identificar a má-fé desde o início do processo ou na prática de apenas um ato ou num determinado momento processual. Há que se comprovar o nexos causal entre a conduta e o dano à parte, com o fim de responsabilizar o litigante de má-fé. Como forma de facilitar tal avaliação, o legislador processualista brasileiro determinou a responsabilidade do litigante de má-fé e identificou as condutas ensejadoras da sanção ao pagamento de perdas e danos. Há que se ressaltar, no entanto, que o artigo 80 do Código de Processo Civil de 2015 tipifica uma série de condutas mediante a utilização de expressões abertas, permitindo que o julgador possa defini-las conforme o caso concreto. A enumeração de tais condutas revela a preocupação do legislador quanto à dificuldade na perquirição da intenção do agente em determinado caso concreto, descrevendo condutas que presumem a má-fé da parte¹⁸⁴¹. Por isso, cada situação deve ser analisada diante do princípio da razoabilidade,

¹⁸³⁸ PRETEL, 2009, p. 126.

¹⁸³⁹ MILHOMENS, 1961, p. 83.

¹⁸⁴⁰ Ibidem., p. 84.

¹⁸⁴¹ ÂNGELIS, Hélio de. **O litigante de má-fé na esfera do processo civil**: doutrina, jurisprudência e legislação específica. Campinas: Agá Júris, 2000, p. 76.

de forma que o julgador considere as circunstâncias objetivas e subjetivas peculiares ao caso, podendo-se exigir o comportamento conforme um padrão médio de conduta¹⁸⁴².

Em relação à dedução de pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou de fato incontroverso, parte da doutrina considera que a conduta de má-fé advém do patrono, posto que este possui capacidade postulatória, mas mesmo assim a parte seria responsável pelos danos causados à adversa, com direito a regresso em face do patrono. Quanto à verdade dos fatos, não se exige a intenção ou o dolo e alterar a verdade dos fatos, sendo suficiente a culpa ou o erro inescusável, estando de acordo com o dever de verdade expresso no próprio diploma. Quanto à utilização do processo para um objetivo ilegal, identifica-se o intuito de conseguir qualquer objetivo não diretamente ligado ao pleito, como é o caso de expor a parte contrária a desonra pública, abalar-lhe o crédito, exercer sobre ela pressão psicológica ou econômica para obter vantagens indevidas. Cabe ressaltar que, se as partes estiverem em conluio, serão caracterizados o conluio e a fraude, levando a possibilidade de rescisão da sentença. Quanto à oposição de resistência injustificada ao andamento do processo, tanto o autor como o réu podem atuar contra à dignidade da justiça, atuando de forma comissiva ou omissiva para prejudicar o trâmite processual com atos inúteis ou desnecessários, violando-se a duração razoável do processo. “A resistência se consubstancia em atitudes tendentes a perturbar, atrapalhar, procrastinar e dificultar a marcha da relação jurídica processual”¹⁸⁴³, por isso que também a interposição de recursos com caráter protelatório¹⁸⁴⁴ é considerada como litigância que viola a lealdade e a boa-fé no âmbito do processo. A atuação temerária, por sua vez, consiste na prática de atos de modo imprudente, precipitado, com vistas a impedir ou cercear o direito de defesa, a realizar o cumprimento de decisão antes do trânsito em julgado ou impor o meio mais vexatório e danoso ao cumprimento da obrigação quando poderia atingir o mesmo resultado por forma diversa e menos danosa. Por fim, a provocação de incidentes manifestamente infundados, trata-se de hipótese em que o incidente é manifestamente infundado, não possuindo a parte litigante qualquer razão, argumento sério, ponderável ou digno de análise¹⁸⁴⁵.

Em relação ao abuso de direito perpetrado pelo julgador, tem-se a atuação judicante mesmo diante de hipóteses de impedimento e suspeição em relação à pessoa¹⁸⁴⁶. Isto porque há a

¹⁸⁴² MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Abuso dos direitos processuais**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 24

¹⁸⁴³ PRETEL, 2009, p. 138.

¹⁸⁴⁴ O caráter protelatório é identificado em face de alegações não condizentes com a realidade fática ou completamente desprovidas de amparo jurídico (In BEDAQUE, 2004, p. 93).

¹⁸⁴⁵ PRETEL, op. cit., p. 131-142.

¹⁸⁴⁶ Art. 144. Há impedimento do juiz, sendo-lhe vedado exercer suas funções no processo:

I - em que interveio como mandatário da parte, oficiou como perito, funcionou como membro do Ministério Público ou prestou depoimento como testemunha; II - de que conheceu em outro grau de jurisdição, tendo

garantia processual da imparcialidade, o que significa que o julgador deve analisar a causa sem qualquer interesse no processo, de forma a não prejudicar a realização dos deveres do Estado quanto à satisfação do direito do sujeito e à pacificação social. Além disso, por representar o Estado no âmbito do processo, há que velar pela observância das garantias processuais e dos direitos fundamentais das partes.

Na seara do processo administrativo, tem-se a previsão dos direitos e deveres dos administrados de forma expressa, mas dos quais podem-se deduzir de forma reflexa os deveres e direitos do agente público. Afinal, o processo administrativo é constituído pela participação do cidadão e do agente público, malgrado a decisão também seja proferida pelo órgão administrativo ao qual está este vinculado. Além dos deveres e direitos no âmbito do processo administrativo, este também é instrumento obrigatório para que direitos dos administrados sejam exercidos. Razão maior pela qual ambas as partes devam respeitar a lealdade e a boa-fé no trâmite do processo administrativo.

Considerando os direitos do administrado perante à Administração Pública, em reverso tem-se os deveres desta para com aquele. Há que se observar, inclusive, que é possível fazer análise comparativa entre as normas previstas na Lei Federal nº 9784/1996 e os deveres e direitos das partes no processo judicial previstos no Código de Processo Civil de 2015.

Em relação aos deveres de verdade, de não formular pretensão ou defesa destituídas de fundamento, de não produzir provas e não praticar atos inúteis ou desnecessário e de não praticar inovação ilegal no estado de fato de bem ou direito litigioso, a lei do processo administrativo prevê o dever de expor os fatos conforme a verdade e a proibição de agir de modo temerário, bem como o dever de prestar as informações que lhe forem solicitadas e

proferido decisão; III - quando nele estiver postulando, como defensor público, advogado ou membro do Ministério Público, seu cônjuge ou companheiro, ou qualquer parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, inclusive; IV - quando for parte no processo ele próprio, seu cônjuge ou companheiro, ou parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, inclusive; V - quando for sócio ou membro de direção ou de administração de pessoa jurídica parte no processo; VI - quando for herdeiro presuntivo, donatário ou empregador de qualquer das partes; VII - em que figure como parte instituição de ensino com a qual tenha relação de emprego ou decorrente de contrato de prestação de serviços; VIII - em que figure como parte cliente do escritório de advocacia de seu cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, inclusive, mesmo que patrocinado por advogado de outro escritório; IX - quando promover ação contra a parte ou seu advogado.

Art. 145. Há suspeição do juiz: I - amigo íntimo ou inimigo de qualquer das partes ou de seus advogados; II - que receber presentes de pessoas que tiverem interesse na causa antes ou depois de iniciado o processo, que aconselhar alguma das partes acerca do objeto da causa ou que subministrar meios para atender às despesas do litígio; III - quando qualquer das partes for sua credora ou devedora, de seu cônjuge ou companheiro ou de parentes destes, em linha reta até o terceiro grau, inclusive; IV - interessado no julgamento do processo em favor de qualquer das partes. § 1º Poderá o juiz declarar-se suspeito por motivo de foro íntimo, sem necessidade de declarar suas razões. (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm>. Acesso em 16 mai 2020).

colaborar para o esclarecimento dos fatos. Mas há que se ressaltar que o direito do administrado em formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente, direito este a ser exercido sob o limite da proibição de agir de forma temerária e faltar com a verdade. Em relação ao dever previsto no diploma do processo civil brasileiro quanto a declinar, no primeiro momento que lhes couber falar nos autos, o endereço residencial ou profissional onde receberão intimações, atualizando essa informação sempre que ocorrer qualquer modificação temporária ou definitiva, em contrapartida, tem-se o direito de o administrado ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas. Por fim, o dever do administrado de agir com lealdade, urbanidade e boa-fé se traduz tanto na obrigação da administração pública em tratá-lo com respeito, facilitando as autoridades e os servidores públicos o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações, assim como se reflete no dever geral de não agir o litigante com má-fé, sendo possível trazer à baila do processo administrativo as condutas caracterizadas como de litigância de má-fé previstas no Código de Processo Civil, haja vista a previsão da aplicação supletiva e subsidiária deste código no processo administrativo¹⁸⁴⁷.

Ainda sobre os deveres das partes previstos no Código de Processo Civil, no que pertine ao cumprimento com exatidão das decisões jurisdicionais, de natureza provisória ou final, e não criar embaraços à sua efetivação, deve-se observar o fato que de o administrado possui o direito de recorrer ao Poder Judiciário para anular as decisões da autoridade administrativa. Isto porque a decisão judicial possui a prerrogativa de definitividade em razão do princípio da jurisdição única, prevalecendo seus efeitos sobre as decisões da administração pública. Ademais, cabe ressaltar que incumbe ao Poder Judiciário realizar a proteção dos direitos dos cidadãos diante de um ato da Administração Pública ilegal ou ilegítimo, que revele abuso de poder ou improbidade administrativa. Tais atos demonstram a deslealdade do agente público em face do administrado na relação jurídica processual, caracterizando a atuação de má-fé e desleal.

Mas também a deslealdade pode ser do próprio agente público em face do órgão administrativo, pois há neste item conflito de interesses, pois o administrador atua em favor de si e não em favor do interesse público¹⁸⁴⁸ quando atua como julgador. O agente público pode ser alvo de arguição de suspeição ou de impedimento, quando possuir interesse direto ou

¹⁸⁴⁷ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. (BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020).

¹⁸⁴⁸ MARTINS-COSTA, 2018, p. 343.

indireto na matéria, tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau, ou esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro, ou tenha amizade íntima ou inimizade notória com algum dos interessados ou com os respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau¹⁸⁴⁹. A lei de processo administrativo ainda impõe o dever de a autoridade administrativa comunicar a situação à autoridade competente, sob pena de constituir falta grave com efeitos disciplinares. Tal dever se pauta no princípio constitucional da administração pública da impessoalidade, bem como no princípio da moralidade.

A deslealdade no âmbito do processo se verifica diante da conduta contraditória das partes. Além de um padrão de conduta conforme o homem médio, exige-se também a coerência em relação às condutas anteriores. Deve haver uma harmonia e uma conexão entre os atos do sujeito, com o fim de não se verificar uma contradição. Tem-se, pois, a proibição do venire contra factum proprium, cujos efeitos irradiam em todas as relações jurídicas, inclusive as processuais (judiciais e administrativas), com fundamento na boa-fé e na solidariedade social. A referida norma é destinada a evitar rupturas de confiança pela adoção de comportamentos contraditórios, sendo a confiança analisada no âmbito não só contratual, mas em todas as relações jurídicas pautadas no ordenamento jurídico brasileiro¹⁸⁵⁰.

A proibição do comportamento contraditório se pauta na função de controle ao exercício dos direitos da boa-fé, de forma a impedir o exercício de direitos ou de posições jurídicas em contrariedade à recíproca lealdade e confiança. Mesmo que o comportamento seja legal ou contratualmente assegurado, a referida norma impede o exercício deste se contrariar a boa-fé e ser incoerente com um comportamento outrora praticado. Tem-se, pois, a tutela da boa-fé, da lealdade e da confiança na relação jurídica em razão do novo paradigma do direito pautado na solidarização, valorizando-se a dimensão social do exercício dos direitos individuais (com

¹⁸⁴⁹ Art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que: I - tenha interesse direto ou indireto na matéria; II - tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau; III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.

Art. 19. A autoridade ou servidor que incorrer em impedimento deve comunicar o fato à autoridade competente, abstando-se de atuar. Parágrafo único. A omissão do dever de comunicar o impedimento constitui falta grave, para efeitos disciplinares.

Art. 20. Pode ser argüida a suspeição de autoridade ou servidor que tenha amizade íntima ou inimizade notória com algum dos interessados ou com os respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau. (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020).

¹⁸⁵⁰ SCHREIBER, 2016, p. 103-104.

efeitos sobre terceiros) em toda a relação jurídica¹⁸⁵¹. A relação com a boa-fé no seu aspecto objetivo se dá em virtude de ser esta a sua origem, integrando a boa-fé e permitindo a sua aplicação no controle do exercício de direitos, prevenindo a ocorrência de danos¹⁸⁵².

Com o fim de identificar a hipótese para se manejar a proibição da conduta contraditória no âmbito do processo, elencam-se os seus pressupostos: o comportamento inicial das partes, a legítima confiança, a contradição com o comportamento inicial e o dano efetivo ou potencial (material ou moral). O primeiro se denomina de “factum proprium”, criando confiança na outra parte e impondo ao seu praticante a conservação do seu sentido objetivo. Dessa forma, embora não seja um fato jurídico, passa a ser jurídico na medida em que há a necessidade de se tutelar a confiança e a lealdade perante terceiros¹⁸⁵³. A confiança da outra parte deve ser legítima, não se tratando de mero estado psicológico¹⁸⁵⁴, sendo verificada em cada caso concreto, mediante a análise de ocorrência de “gastos e despesas motivadas pelo fato principal, divulgação pública das expectativas motivadas, adoção de medidas ou a abstenção de atos com base no comportamento inicial, o grau elevado de repercussão exterior e a ausência de qualquer sugestão de uma futura mudança de comportamento”¹⁸⁵⁵, dentre outros. O comportamento posterior deve ser contrário à conduta inicial, havendo incompatibilidade entre os objetos dos dois comportamentos considerados, independentemente da vontade do agente ou da licitude do ato, rompendo a confiança. “Em toda e qualquer relação jurídica que houver rompimento da confiança pela prática de uma conduta posterior, seja um contrato ou mesmo em sede de processo, privada ou pública, haverá a incidência do princípio da boa-fé objetiva, através da vedação do comportamento contraditório”¹⁸⁵⁶. Quanto ao dano, pode ser efetivo ou potencial, moral ou material, sendo a intenção do “venire contra factum proprium” “prevenir ou reparar os danos, protegendo aquele que legitimamente confiou na coerência alheia”¹⁸⁵⁷.

Pelo fato de prevenir determinados danos, a norma do venire contra factum proprium, além de impor a reparação dos danos quando a conduta contrária é efetivamente praticada, ordena a inadmissão ou o impedimento do exercício de determinada situação jurídica subjetiva em violação à boa-fé e à legítima confiança¹⁸⁵⁸. A reparação dos danos só se admite quando não se puder impedir a realização da conduta contraditória, violando a boa-fé objetiva e a tutela

¹⁸⁵¹ SCHREIBER, 2016, p. 88-89.

¹⁸⁵² PRETEL, 2009, p. 153.

¹⁸⁵³ SCHREIBER, op. cit., p. 127.

¹⁸⁵⁴ Para Menezes Cordeiro, há o elemento objetivo (o fato gerador da confiança legítima) e o elemento subjetivo (consubstanciado na adesão do confiante a este fato). In MENEZES CORDEIRO, 2017, p. 1234.

¹⁸⁵⁵ SCHREIBER, op. cit., p. 134.

¹⁸⁵⁶ PRETEL, op. cit., p. 160.

¹⁸⁵⁷ SCHREIBER, op. cit., p. 161.

¹⁸⁵⁸ PRETEL, op. cit., p. 1603.

da confiança, bem como mediante a observação do preenchimento dos requisitos da responsabilidade civil: fato/conduita humana, nexo causal e o dano. Por ser invocado sempre para a tutela do princípio da confiança legítima, tem-se como uma norma que materializa a proteção da confiança na relação jurídica impondo prevenção de comportamento contrário à confiança e indenizações em caso de violação desta em qualquer tipo de relação jurídica, inclusive na processual:

As partes também não podem adotar comportamentos contraditórios durante o período em que se encontram litigando em juízo, isto porque, [...] atuam como colaboradores da justiça. Isto é, não podem simplesmente, de maneira desregrada e desleal buscarem a satisfação de seus direitos, mas devem atuar com um mínimo ético, respeitando a confiança depositada pela contraparte. As partes são obrigadas a respeitar o princípio da boa-fé objetiva enquanto atuam em juízo e, por conseguinte, o “venire contra factum proprium”¹⁸⁵⁹.

No âmbito da relação processual, em relação ao “venire contra factum proprium”, malgrado a existência de norma expressa, busca-se garantir o respeito à boa-fé objetiva e a lealdade no processo civil, não se verificando o dolo ou a culpa do agente, posto que se analisa a prática de um ato em desconformidade com a confiança depositada na outra parte e na confiança depositada pelo Estado nas partes¹⁸⁶⁰, ou em desrespeito a uma situação jurídica equilibrada, bem como a prática de um ato contrário à ética exigida na relação processual e o exercício admissível de uma posição jurídica amparada em formalismo exacerbado. Cabe ressaltar que não apenas contrariedade em relação a lógica do processo (esta já combatida pelo próprio diploma normativo), mas também em relação a questões axiológicas, quando viola a confiança legítima da parte adversa, necessitando de uma pesquisa mais apurada quanto a violação da boa-fé objetiva, lealdade e confiança na relação processual. O agente que realiza tais condutas deve ser condenado a indenizar os prejuízos ou impedido de realizar determinados atos no âmbito do processo, para que a função social do processo, qual seja a pacificação social, seja atingida¹⁸⁶¹. Assim, além da possibilidade de condenação em indenização, combate-se a conduta contraditória com sanções processuais com o fim de não permitir a prática de um ato, como é o caso da multa, ou com atos praticados pelo julgador para prevenir a violação da confiança legítima diante da análise da conduta ética das partes¹⁸⁶². Estes atos são realizados com o fim educacional, podendo ser o impedimento da prática ou da continuidade de determinadas condutas da parte, mediante a inversão do tempo no processo, inversão do ônus

¹⁸⁵⁹ PRETEL, 2009, p. 164.

¹⁸⁶⁰ VICENZI, 2003, p. 172.

¹⁸⁶¹ PRETEL, op. cit., p. 185.

¹⁸⁶² VICENZI, op. cit., p. 187.

da prova ao litigante de má-fé, perda de direitos processuais, incidência da preclusão lógica, falta de interesse em agir, exigência de celeridade processual¹⁸⁶³.

Dentre as hipóteses de incidência do “venire contra factum proprium” no âmbito da relação processual, identificam-se as medidas e condutas praticadas pela parte com o intuito de trazer ao julgador provas de seu direito. Neste caso, as partes devem pautar-se num mínimo de ética e de lealdade quanto a produção de provas, razão pela qual não são admissíveis provas obtidas por meios ilícitos, meios que violam direitos e garantias individuais, assim como há o dever de as partes prestarem depoimento pessoal quando requerido pela adversa, sob pena de confissão¹⁸⁶⁴ e desrespeito à colaboração processual. Ademais, observam-se o dever de as partes ou de terceiros exibirem os documentos ou as coisas que se encontram em seu poder para fazer prova a seu favor ou se for comum às partes pelo seu conteúdo, desde que haja obrigação legal de exhibir, se as partes alegaram tal documento como essencial para constituição de prova ou se houver interesse comum entre ambas as partes quanto ao referido documento. Se o sujeito menciona o documento como elemento de prova e não o apresenta no processo, ou se o documento for utilizado apenas para seu benefício, desprezando aquilo que o prejudica, há nítida conduta contraditória, desrespeito à ética e à lealdade¹⁸⁶⁵. Na seara recursal, exemplifica Barbosa Moreira a impossibilidade de se usar as vias recursais para perseguir determinado fim, “se o obstáculo ao atingimento desse fim, representado pela decisão impugnada, se originou de ato praticado por aquele mesmo que pretende impugná-la”¹⁸⁶⁶.

Em relação ao julgador, o ordenamento jurídico brasileiro apresenta a possibilidade de uniformização de entendimento jurisprudencial mediante instituição das súmulas dos tribunais superiores ou das cúpulas administrativas superiores de julgamento, compilação de jurisprudência de outros tribunais pátrios ou de outras turmas do próprio órgão, verificação do precedente do próprio tribunal e realização do procedimento de julgamento de demandas

¹⁸⁶³ Ibidem., p. 173. Vide também SCHREIBER, 2016, p. 155.

¹⁸⁶⁴ A revelia no processo civil ocorre em caso de inatividade ou silêncio do réu, reconhecendo o magistrado que há material suficiente para apreciação do mérito e provas verossímeis, presume-se como verdadeiros os fatos alegados pelo autor. Ao se reconhecer a revelia, não será possível a produção de provas pelo réu, o juiz poderá realizar o julgamento antecipado da lide, mas isso não significa que há presunção absoluta de veracidade dos fatos alegados pelo autor. Quanto à confissão do réu, tem-se a confissão tácita quando não houver a impugnação dos termos e fatos da inicial, bem como há a confissão como sanção imputada quando ele não responde objetivamente ou parte ou a totalidade das perguntas realizadas na audiência de instrução. Cabe ressaltar que a confissão não se aplica a fatos relativos a direitos indisponíveis e não é eficaz se realizada por quem é incapaz ou não for capaz de dispor do direito. O Código de Processo Civil prevê a possibilidade de anulação da confissão se decorreu de erro de fato ou de coação, havendo referência a anulação de negócio jurídico por erro ou ignorância ou coação.

¹⁸⁶⁵ PRETEL, 2009, p. 188-191.

¹⁸⁶⁶ MOREIRA, José Carlos Barbosa. **O juízo de admissibilidade no sistema dos recursos civis**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1968, p. 96.

repetitivas para uniformizar uma controvérsia sobre uma questão unicamente de direito. Nestes casos, “a eventual divergência não representa mais violação à legítima confiança e a boa-fé objetiva, mas à previsão normativa específica que no sentido da uniformidade dispõe”¹⁸⁶⁷, sendo a contradição prevista expressamente em lei e a sua vedação ordenada. Porém, ressalta-se o fato de que o julgador possui liberdade de convencimento, de forma que pode haver divergência entre o entendimento jurisprudencial ou do tribunal administrativo em relação à decisão proferida. Isto pode ocorrer desde que se comprovem as circunstâncias fáticas divergentes e apresentem-se os fundamentos para a superação do entendimento proferido. Tais itens devem ser apresentados na decisão sob pena de ferir a isonomia e a segurança jurídica, assim como a confiança legítima criada nas partes com as decisões anteriores do órgão julgador e violar a lealdade que deve o julgador respeitar perante às partes.

Não só no âmbito do processo judicial em que contendem o administrado e o Estado se impõe o respeito ao “*venire contra factum proprium*”, posto que no âmbito do processo administrativo verifica-se a proteção da legítima confiança e da lealdade na prática dos atos das partes, na responsabilização das partes pelos danos causados pela conduta praticada (tanto cidadão como agente público), na observância das decisões proferidas por autoridade hierarquicamente superior e pelo próprio órgão administrativo. Além disso, justifica-se a proteção da proibição da conduta contraditória em razão da moralidade administrativa, da igualdade, da impessoalidade e da solidariedade social¹⁸⁶⁸.

No que pertine à lealdade das partes no âmbito do processo administrativo, além dos deveres das partes previstos no âmbito do processo civil a serem observados no trâmite daquele, há que se considerar a possibilidade de a própria Administração Pública anular seus próprios atos quando ceifados pela ilegalidade, observando as cautelas necessárias para atenuar os danos causados aos que confiaram no seu comportamento inicial e sua regularidade. Sugere-se que a Administração Pública realize oitiva do administrador, divulgue informações sobre a alteração de posicionamento, respeite os efeitos consolidados na realidade jurídica para que haja o “justo equilíbrio entre o interesse público na correção do ato administrativo e a tutela da confiança”¹⁸⁶⁹. Por outro lado, pode a Administração Pública convalidar atos praticados no âmbito do processo administrativo que apresentem defeitos sanáveis, desde que não haja prejuízo a terceiros ou lesão ao interesse público, visando garantir a lealdade e a confiança legítima.

¹⁸⁶⁷ SCHREIBER, 2016, p. 173.

¹⁸⁶⁸ Ibidem, p. 144.

¹⁸⁶⁹ SCHREIBER, 2016, p. 144.

Em relação à responsabilização das partes pelos danos causados em virtude da conduta contraditória realizada pelas partes, identifica-se a possibilidade de se responsabilizar a Administração Pública de forma objetiva por atos de seu agente. Basta que se comprove que o dano fora proveniente de uma conduta contraditória do agente, contrária à lealdade e à boa-fé objetiva, independentemente de culpa ou dolo, no âmbito do processo administrativo que repercutiu danos ao administrado, para que se tenha em vista o direito à indenização. A boa-fé atua para limitar a atuação discricionária e unilateral da Administração Pública em face de particular que já realizou investimentos para atender às exigências daquela ou atuou no processo administrativo conforme o posicionamento daquela. Neste ponto, a boa-fé averiguada permite que o sujeito tenha reconhecido o direito à indenização, assim como serve de parâmetro para fixar futura indenização¹⁸⁷⁰.

Em sede reversa, a prática de atos contraditórios pelo administrado no âmbito do processo administrativo merece destaque. Isto porque os referidos atos, quando provocam a Administração Pública com o fim de concederem direitos ao administrado, podem ter seus efeitos anulados em qualquer momento, mesmo após os cinco anos estabelecidos no artigo 54 da lei 9874/1999, afinal, o administrado tinha consciência da ilegalidade ou da ilegitimidade do referido ato administrativo, estando de má-fé. Neste caso, tem-se violação à boa-fé subjetiva, verificada na conduta do administrado, demonstrando a diferença em relação à responsabilidade da Administração Pública e o cidadão¹⁸⁷¹. Frisa-se que o comportamento contraditório também é verificado e analisado por parte do cidadão, pois não está isento de agir com boa-fé. Da mesma forma que a boa-fé serve para isentar o particular de uma sanção no âmbito do processo

¹⁸⁷⁰ MARTINS-COSTA, 2018, p. 341.

¹⁸⁷¹ A responsabilidade do Estado ocorre em função da equidade e da política jurídica, da igualdade de ônus e encargos sociais, consistindo no “dever de indenizar; por via do pagamento de quantia certa em dinheiro, as perdas e danos materiais e morais sofridos por terceiros em virtude ação ou omissão antijurídica imputável ao Estado” (In JUSTEN FILHO, Marçal. A responsabilidade do Estado. In FREITAS, Juarez. **Responsabilidade civil do Estado**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 170-197, p. 227). Há que se perquirir a presença de nexos causal entre o dano produzido e a atividade funcional desempenhada pelo agente estatal, não sendo necessário identificar a intenção do agente público ou a licitude ou ilicitude do ato, haja vista se tratar de responsabilidade objetiva do Estado pautada na teoria do risco administrativo (proveniente do papel do Estado em ser garantidor dos direitos e garantias fundamentais individuais e sociais), excepcionada em caso de caso fortuito ou força maior ou culpa exclusiva da vítima. Há, no entanto, o caminhar da teoria do risco administrativo para a teoria da responsabilidade social, segunda a qual a reparação dos danos da vítima estaria a cargo de toda a coletividade, de forma a conceder uma justa reparação ao lesado pelo dano sofrido. Neste caso, os danos não são imputáveis ao Estado, mas são indenizáveis por ele em razão da quebra da harmonia e da estabilidade social – que são deveres do Estado (In CARVALHO FILHO, 2014, p 547). Por fim, com o intuito de esclarecer a temática da responsabilidade da administração pública, em face do agente público, pode o Estado ajuizar ação regressiva, sendo necessário identificar a sua responsabilidade subjetiva para fins de condenação em indenização. Diante disso, considerando que o magistrado é um agente público, sobre sua conduta e atuação no âmbito do desenrolar da lide incide a matéria jurídica pertinente à responsabilidade da Administração Pública.

administrativo (ou como resultado dele), a sua ausência serve para impedir que haja a aplicação de tais sanções¹⁸⁷².

Por fim, não menos importante, a observância das decisões das autoridades hierarquicamente superiores ou do próprio órgão administrativo se revela como direcionamento apontado ao órgão administrativo julgador. Tal regra se pauta na proteção da confiança legítima, na uniformização do entendimento da Administração Pública e do “venire contra factum proprium” com o fim de se garantir a segurança jurídica para que o administrado possa realizar seus atos e tomar suas decisões. Como forma de instrumentalizar a uniformização de decisões no âmbito do processo administrativo, há a possibilidade de anulação ou convalidação por parte da autoridade hierarquicamente superior em relação aos atos ilegais praticados pelos agentes públicos¹⁸⁷³ assim como é possível sumular entendimento dos órgãos administrativos para ser aplicado e respeitado no âmbito do referido órgão¹⁸⁷⁴, realizar uniformização de entendimento no âmbito dos órgãos colegiados julgadores da esfera administrativa¹⁸⁷⁵. Além

¹⁸⁷² MARTINS-COSTA, 2018, p. 339.

¹⁸⁷³ A Administração Pública deve atuar conforme todo o ordenamento jurídico, observando princípios como o da boa-fé. Poderá haver a convalidação ou sanatória do ato nulo ou anulável, cuja permanência lhe permaneça justa, em virtude não só do tempo transcorrido, mas à vista das circunstâncias excepcionais que excluam o dolo ou que revelem valores éticos ou econômicos positivos, aliadas ao decurso do tempo, que remetam ao nascimento da confiança legítima do administrado. Ademais, poderá haver a perda do benefício da declaração unilateral de nulidade, ou seja, uma limitação ao exercício da autotutela diante de situações fáticas revestidas de forte aspecto de legalidade, a ponto de provocar a robusta impressão de sua conformidade ao direito. (In NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 184). “Os atos inválidos praticados pela Administração Pública, quando permanecem por longo tempo, com a tolerância do Poder Público, dando causa a situações perfeitamente consolidadas, beneficiando particulares que estão em boa-fé, convalidam, convescem ou sanam”. Dessa forma, somente quando contrários ao interesse público e sem decurso de tempo, os atos podem ser anulados. (COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança Jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, abr/maio/jun, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/almiro-do-couto-e-silva/o-principio-da-seguranca-juridica-protecao-a-confianca-no-direito-publico-brasileiro-e-o-direito-da-administracao-publica-de-anular-seus-proprios-at>> Acesso em 19 mar 2020).

¹⁸⁷⁴ Existe a possibilidade de órgãos administrativos julgadores coletivos possuírem enunciados sumulados sobre matérias específicas. Isto ocorre com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujos atos administrativos, normativos e decisórios deverão observar as súmulas estipuladas pelo Comitê de Súmulas da Administração Tributária Federal, nos termos da Portaria 531/2019 instituída em razão do artigo 18-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. In verbis: “Art. 18-A. Comitê formado de integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará enunciados de súmula da administração tributária federal, conforme o disposto em ato do Ministro de Estado da Economia, que deverão ser observados nos atos administrativos, normativos e decisórios praticados pelos referidos órgãos.” (In BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm#:~:text=LEI%20No%2010.522%2C%20DE%2019%20DE%20JULHO%20DE%202002.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Cadastro%20Informativo,Art.>. Acesso em 11 jun 2020).

¹⁸⁷⁵ Art. 37. § 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado: II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (In BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá

disso, como resultado do respeito à proibição da conduta contraditória, há a imposição legal de vinculação da Administração Pública à resposta por ela apresentada no âmbito de uma consulta promovida pelo administrado¹⁸⁷⁶.

Verifica-se na atuação, conforme à boa-fé, por parte da Administração Pública no processo administrativo a incidência do princípio do devido processo legal. O processo administrativo será justo e leal, desenvolvido com o fim de promover o bem estar da pessoa humana, desde que assegurado ao administrado o direito de ser cientificado e obter cópias do processo, o direito de se proferir alegações e produzir provas antes da decisão administrativa, bem como ser intimado da realização de prova ou de diligência ordenada e não ter contra si prova produzida por meio ilícito, o direito de ser representado por advogado, o direito de ter seus pleitos e interesses julgados por agente público imparcial. Estes direitos correspondem ao conteúdo do devido processo legal processual. A princípio, o referido direito fundamental consiste na obrigatoriedade da existência de um processo com regras bem definidas previamente estabelecido antes de se proceder a retirada da propriedade ou limitação da liberdade do cidadão. “O que se exige, pois, para a satisfação do devido processo legal não é apenas um procedimento ou um conjunto de sequencial de atos judiciais conducentes a um veredito final; exige-se, isto, sim, um autêntico processo, com todas as garantias do contraditório e da defesa”¹⁸⁷⁷. Se por um lado opera como projeção do respeito ao formalismo

outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1972. Disponível em:<

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em 11 de jun 2020).

¹⁸⁷⁶ “Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.” (BRASIL. Instrução normativa da Receita Federal do Brasil nº 1396 de 16 de setembro de 2013. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita. **Ministério da Economia**, 2013. Disponível

em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030>> Acesso em 11 jun 2020).

Verifica-se também o efeito vinculante a qualquer sujeito passivo em relação a consulta sobre um determinado assunto: “Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”. (In BRASIL. Instrução normativa da Receita Federal do Brasil nº 1464 de 8 de maio de 2014. Dispõe sobre o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita. **Ministério da Economia**, 2013. Disponível

em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=52329&visao=anotado>> Acesso em 11 jun 2020)

¹⁸⁷⁷ VALENTE, Larissa Peixoto. O devido processo legal no ordenamento jurídico brasileiro. In VILLAS BOAS, Regina Vera; SALGADO, Ricardo Henrique Carvalho; SANTOS, Gustavo Ferreira. **Direitos e garantias fundamentais**. Florianópolis: CONPEDI, 2015, p 305-335, p 315. Disponível em:<

<http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/66fsl345/784z0wdr/O314fnV23QGMRNYA.pdf>> Acesso em 11 jun 2020.

processual¹⁸⁷⁸, por outro ceifa a exigência do formalismo exacerbado e a arbitrariedade do poder estatal (contrários a pacificação social e realização da justiça):

Cabe ressaltar que não há formalismo por formalismo, emergindo daí a proposta de um formalismo-valorativo, segundo o qual o que importa é a organização de um processo justo, informado pelos valores da efetividade e da segurança jurídica e voltado para a realização da justiça do caso concreto e da pacificação social. A justa organização do processo depende, portanto, das circunstâncias do caso concreto. Assim, cabe ao órgão judicial atentar para as peculiaridades do caso submetido a seu julgamento, pois, ainda que atendido o formalismo estabelecido pelo sistema, o processo pode revelar-se injusto ou conduzir a resultado injusto. Além disso, o formalismo-valorativo é informado pela lealdade e boa-fé, que deve ser apanágio de todos os sujeitos do processo, e não só das partes. Por fim, requer, ainda, o formalismo-valorativo, o emprego da equidade com função interpretativa, sobretudo como normas de princípio, não apenas na organização do processo pelo legislador, mas, igualmente, no próprio exercício da função jurisdicional¹⁸⁷⁹.

O devido processo legal no aspecto processual garante que as partes se manifestem no processo com o fim de alcançar a justiça e a pacificação social no caso concreto, independentemente se administrativo ou judicial o processo. Não apenas o formalismo dos atos sequenciais, mas também as peculiaridades do caso concreto devem ser observadas e realizada a interpretação conforme à equidade, assim como exigem-se a boa-fé e a lealdade dos sujeitos do processo. No âmbito do processo administrativo, há que se respeitar não só os deveres postos na Lei 9784/1999, mas também os que derivam do devido processo legal, posto que prevalece a ideia atualmente de que há legitimação do poder administrativo em razão do respeito às regras do procedimento e em face da participação coletiva (buscando atingir a máxima do consensualismo e do controle social da Administração Pública). Além disso, o referido princípio se lastreia na própria exigência da observância da legalidade, da moralidade, da impessoalidade e da transparência no âmbito da Administração Pública.

¹⁸⁷⁸“Formalismo processual, bem entendido, significa a totalidade formal do processo, compreendendo não apenas as formalidades processuais essenciais ao devido processo legal, mas, sobretudo, a delimitação dos poderes, faculdades e deveres dos sujeitos processuais, coordenação de sua atividade, ordenação do procedimento e organização do processo, com vistas a que sejam atingidas suas finalidades primordiais. Neste sentido, o formalismo processual abrange a própria ideia do processo como organização da desordem, regulando-se a participação das partes, emprestando previsibilidade contra o arbítrio dos órgãos que exercem o poder do Estado e, por outro, como poderoso fator de igualação dos contendores entre si”. (In VALENTE, 2015, p 316).

¹⁸⁷⁹ VALENTE, op. cit. p 316.

4.4 PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E RACIONALIDADE COMO INSTRUMENTOS OTIMIZADORES DA BOA-FÉ

Verificado que a boa-fé fora inserida na Lei de Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, há que se ressaltar que também fora incluída dentro do leque de princípios previstos no artigo 2º da referida lei, constituindo-se como outros princípios a serem observados pela Administração Pública além daqueles previstos na Constituição Federal de 1988. Mas não é só. Os incisos do parágrafo único do referido artigo identificam comportamentos que guardam relação com os princípios do caput do artigo, bem como do artigo 37 da CF/88: o inciso I se pauta na legalidade, o II se presta a atender a finalidade do interesse público, o III direciona à impessoalidade e o IV menciona atos condizentes com a boa-fé e a moralidade¹⁸⁸⁰. Todos esses princípios previstos na Lei 9874/1999 são voltados a regular toda a atividade decisória da administração pública: tanto em âmbito de um processo administrativo tributário, disciplinar, como numa tomada de decisão. Dessa forma, “toda a atividade decisória é condicionada por princípios e regras de índole processual”¹⁸⁸¹ e por isso:

A conduta da Administração deve pautar-se necessariamente pela finalidade da competência e conduzir sua atuação pelos postulados correlatos da proporcionalidade e razoabilidade. O diagnóstico da presença de tais elementos repousa na motivação dos atos administrativos, moldados pelo interesse público e visando à segurança jurídica na prestação dos serviços públicos¹⁸⁸².

Tanto a proporcionalidade e a razoabilidade são utilizadas para validar decisões administrativas, legislativas e judiciais que visam aplicar o princípio da boa-fé objetiva a uma situação como forma de se construir justiça ao caso em tela, bem como constituir meios adequados e proporcionais ao fim que se pretende atingir. São, assim, justificativas para se concluir sobre a predominância da boa-fé, mesmo em situações *contra legem*¹⁸⁸³.

¹⁸⁸⁰ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito; II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; (In BRASIL. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em 15 mai 2020).

¹⁸⁸¹ SUNDFELD, Carlos Ari. Processo e procedimento administrativo no Brasil. In SUNDFELD, Carlos Ari. E MUÑOZ, Guillermo Andrés (coord). **As leis de processo administrativo: Lei Federal nº 9784/1999 e Lei Paulista 10177/1998**, 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 17-36, p.19.

¹⁸⁸² BRASIL. Exposição de motivos. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1999/lei-9784-29-janeiro-1999-322239-norma-pl.html>>. Acesso em 15 mai 2020.

¹⁸⁸³ MELLO, 2008, p. 18.

Malgrado as linhas anteriores sobre o devido processo legal no seu aspecto processual, constatando-se a importância de respeito às garantias processuais como o contraditório e a ampla defesa, o acesso à justiça, o monopólio e a universalidade da jurisdição dentre outros, e sua relação com a boa-fé no âmbito dos processos, há que se ressaltar o conteúdo substancial deste princípio: a proporcionalidade e a razoabilidade (e a racionalidade da lei). O aspecto material do devido processo legal se justifica ora na doutrina do direito natural, ora no valor de Justiça, ora nos princípios gerais, posto que é produto da “histórica, da razão, do fluxo das decisões passadas e da inabalável confiança na força da fé democrática”¹⁸⁸⁴. Ademais, aplica-se tanto a matérias econômicas e direitos de liberdade individual (essenciais para o exercício da personalidade e da cidadania) e direitos coletivos, por meio da relação entre razoabilidade, proporcionalidade e racionalidade e observância destes pelos Poderes do Estado. Mesmo diante de sua vagueza conceitual ou inexatidão, há a evolução dos melindres do devido processo legal conforme o tempo e o lugar, ensejando a determinação judicial em cada caso concreto.

A proteção da razoabilidade advém do princípio da irrazoabilidade desenvolvido na Inglaterra em momento posterior à consagrada Magna Carta de 1215, nos termos do acórdão de 1948 proferido no caso *Associated Provincial Picture Ltd. v. Wednesbury Corporation*, quando a corte utilizou o referido princípio para rejeitar atos que fossem excepcionalmente ou manifestamente irrazoáveis, com um certo patamar de irracionalidade, que tornem seu sentido e/ou finalidade incompreensíveis¹⁸⁸⁵. Dessa forma, uma lei ou ato estatal irrazoável não poderia ser considerado como legítimo, desrespeitando, inclusive, o devido processo legal.

Em relação à razoabilidade e a racionalidade, são provenientes do próprio princípio da legalidade quando este é elevado à exigência de justiça, permitindo-se que atos legislativos e administrativos sejam alvo de controle judicial. Isso significa que a norma não pode ser arbitrária, implausível, mas, sim, operar como “meio idôneo, hábil e necessário ao atingimento de finalidades constitucionalmente válidas”¹⁸⁸⁶. Por isso, há que existir uma relação de congruência entre os fins e os meios propostos na legislação e na atuação administrativa, devendo haver uma utilidade pública e respeito à isonomia¹⁸⁸⁷, sob pena de se verificar lei arbitrária e discriminatória, o abuso e o desvio de poder, contrariando a razoabilidade e a racionalidade.

¹⁸⁸⁴ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: RT 1964, p.47.

¹⁸⁸⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos tribunais**, São Paulo. Revista dos Tribunais, ano 90, n 98, abr 2002, p.29.

¹⁸⁸⁶ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.157.

¹⁸⁸⁷ CASTRO, 2005, p.148-150.

A razoabilidade se caracteriza por se aplicar a problemas das relações jurídicas com deliberações, ponderações e apreciações pertinentes ao caso e suas circunstâncias particulares, compreendendo sentidos e nexos, realizando operações de valoração e estabelecendo finalidades¹⁸⁸⁸. Assim, as normas jurídicas e os atos da Administração Pública não seriam verificados quanto a sua verdade ou falsidade, mas sim perante os valores de justiça, dignidade da pessoa humana, liberdade, igualdade, bem comum, adequação, eficácia. O intuito é garantir a congruência ou adequação entre a realidade social concreta, adequação entre os fins e os meios no caso específico, permitindo que o intérprete emita seu entendimento sobre a lei, concluindo pela opção mais justa (e única válida)¹⁸⁸⁹.

O razoável também pode indicar a possibilidade de se aplicar sanções em face de comportamentos que não são razoáveis, ou até mesmo identificar uma pluralidade de soluções possíveis para um caso, considerando o limite do desarrazoável. “A razoabilidade enseja desde logo uma ideia de adequação, idoneidade, aceitabilidade, logicidade, equidade, traduz aquilo que não é absurdo, tão-somente o que é admissível”¹⁸⁹⁰. A desarrazoabilidade é verificada quanto ao que é inadmissível numa comunidade num dado momento. Por isso, atos contrários à razoabilidade podem ser qualificados tecnicamente de formas variadas, como abuso de direito, como excesso ou desvio de poderes, como iniquidade ou má-fé, como aplicação inadequada de disposições legais, como contrário aos princípios gerais do direito comum a todos os povos civilizados¹⁸⁹¹.

A razoabilidade se pauta em perquirir a necessidade e a oportunidade de um ato legislativo ou administrativo, em realizar a ponderação da proporção equitativa entre as restrições da lei e a vantagem coletiva superveniente, em investigação da racionalidade e razoabilidade dos fins da lei, dos meios empregados e da proporção entre uns e outros diante dos direitos fundamentais, e, por fim, verificar a certeza e clareza do que prescrevem as lei de política social e respectivas sanções¹⁸⁹². Consiste “na análise da constitucionalidade da aplicação de uma medida, não com base na relação meio-fim, mas com fundamento na situação pessoal do sujeito envolvido”¹⁸⁹³, ou seja, verifica-se a adequação da medida para um

¹⁸⁸⁸ CRETTON, 2001, p. 30-32.

¹⁸⁸⁹ RECASÉNS SICHES, Luís. **Panorama del pensamiento jurídico en el siglo XX**. México: Porrúa Ed., 1963, p. 536-545. Apud CRETTON, op. cit., p. 35.

¹⁸⁹⁰ BARROS, Suzana Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p 72.

¹⁸⁹¹ PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. Coletânea de artigos Tradução de Maria Ermantina Galvão G. Pereira, coletânea de artigos. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p.429-436 Apud CRETTON, 2001, p. 36-37.

¹⁸⁹² CRETTON, op. cit., p. 54.

¹⁸⁹³ OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. **Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 68.

determinado sujeito. Por isso, identifica-se a razoabilidade com a adequação, tanto quanto a compatibilidade entre meio e fim, bem como quanto a legitimidade deste fim¹⁸⁹⁴.

Ademais, vincula os atos administrativos para que estes não transbordem os limites da finalidade ou violem direitos e garantias previstos na constituição, mesmo que praticados por autoridade competente e vestidos com os demais requisitos formais no âmbito da discricionariedade¹⁸⁹⁵. É dizer: há um limite do poder das autoridades administrativas e legislativas sobre a esfera dos direitos individuais, principalmente em razão do caráter intervencionista do Estado.

A racionalidade da lei se identifica na ideia da logicidade, coerência ou procedência. Uma proposição normativa se observa como racional quando “é sustentável pela referência a certos pressupostos, através de uma medição estruturada de pensamento – quando deste modo manifesta a sua razão-de-ser”¹⁸⁹⁶. É dizer, a racionalidade do texto da norma advém da relação de coerência entre o texto normativo e seus pressupostos materiais (fundamentos, causas, fins, motivos, valores) e formais (procedimento, autoridade competente) no sistema jurídico onde se insere. Dessa forma, um texto normativo racional é aquele que se articula a todo âmbito normativo e o programa normativo consagrado pelo texto constitucional¹⁸⁹⁷. Assim, o Poder Legislativo, quando exerce a sua função típica de legislar, e o Poder Executivo, quando institui atos normativos, devem observar a racionalidade de entre o texto que compõem e o sistema jurídico (na sua integralidade, elementos, regras, princípios e valores).

Malgrado a identificação da racionalidade do texto normativo, há que se verificar que a racionalidade também se impõe ao intérprete julgador do Poder Judiciário e do agente na Administração Pública, pois devem decidir observando “a ‘intermediação racional’ entre o texto normativo e o caso concreto, produzida de acordo com as balizas do texto normativo desde que materialmente ligada ao âmbito normativo e ao programa normativo fixados na Carta da República”¹⁸⁹⁸. Ou seja, devem respeitar, no momento da interpretação e julgamento, a unidade do sistema e a adequação da decisão ao próprio sistema jurídico, haja vista a subordinação ao

¹⁸⁹⁴ Neste ponto, Virgílio Afonso da Silva considera que a razoabilidade corresponde à primeira regra de aplicação da proporcionalidade, qual seja, a adequação, razão pela qual considera esta mais ampla que aquela. (In SILVA, 2002, p 30-32).

¹⁸⁹⁵ CASTRO, 2005, p.166.

¹⁸⁹⁶ NEVES, A., 1993, p. 34.

¹⁸⁹⁷ MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. 2ª ed. rev., atual., e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p.203.

¹⁸⁹⁸ SOUZA JUNIOR, Osnildo de. **Racionalidade da norma tributária**: elemento para um Sistema jurídico sustentável. Dissertação de mestrado. 119 Fls. Centro De Ciências Jurídicas e Sociais Programa De Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica Do Paraná. Curitiba: 2009, p. 44.

texto constitucional quanto à estrutura lógico-formal e aos fins, objetivos e princípios consagrados, sob pena de fraudarem a própria constituição.

As leis e atos administrativos que violem a razoabilidade e a racionalidade podem ser alvo de desobediência civil¹⁸⁹⁹, “caracterizada pela resistência coletiva ao cumprimento da norma injusta”¹⁹⁰⁰, assim como podem os sujeitos formarem costumes contra legem, demonstrando o não uso da norma, impondo-se a força derogatória do desuso, conduzindo à instabilidade da ordem jurídica. Se não há respeito em face do ordenamento jurídico, sem a prática sedimentada pela vivência, enfraquecendo a crença no sistema jurídico quanto a satisfação de seus anseios populares e promoção do desenvolvimento das potencialidades dos sujeitos, não se pode falar em estabilidade da ordem jurídica¹⁹⁰¹. Por conta deste efeito, o Poder Judiciário pode verificar se uma lei ou ato administrativo está de acordo com a razoabilidade ou a racionalidade, realizando o controle por meio do sistema de freios e contrapesos, diante de uma constituição rígida e previsão de um órgão específico com competência para verificar a compatibilidade das normas infraconstitucionais perante o texto constitucional¹⁹⁰².

São feitas diversas associações entre razoabilidade e proporcionalidade para se identificar se um ato administrativo ou uma previsão legislativa se encontra legítima perante o ordenamento jurídico, caracterizando um ato como razoável desde que obedecida a proporcionalidade, posto que nem todos os meios justificam os fins, tendo em vista que os meios exorbitantes são medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado, portanto, dezarrasoáveis. Há posições doutrinária que consideram que são sinônimos, tendo o princípio da proporcionalidade identificado pelos alemães o mesmo conteúdo do princípio da razoabilidade utilizado pelos norte-americanos¹⁹⁰³. Inclusive, os termos razoabilidade, justiça, equidade, proibição do excesso, ponderação e racionalidade são usados sem qualquer distinção como se proporcionalidade representassem¹⁹⁰⁴.

¹⁸⁹⁹ Sobre a desobediência civil, verificar Desobediência, de Henry Thoreau já citado neste trabalho.

¹⁹⁰⁰ CASTRO, 2005, p.153.

¹⁹⁰¹ AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Justiça distributiva e aplicação do direito**. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antonio Fabris, 1983, p. 79.

¹⁹⁰² Siqueira Castro traz à baila o fato de “em países onde a tradição constitucional, diversamente do modelo norte-americano, firmou-se no sentido da supremacia absoluta do Parlamento e da prevalência das deliberações parlamentares sobre as dos órgãos da soberania, da qual é protótipo a Inglaterra, não há falar-se, verdadeiramente, em controle judicial (ou qualquer outro) da ‘plausibilidade das leis’”. (In CASTRO, 2005, p.161).

¹⁹⁰³ BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 74.

¹⁹⁰⁴ FERRAZ, Leonardo de Araújo. **Da teoria à crítica: Princípio da Proporcionalidade**. Uma visão com base nas doutrinas de Robert Alexy e Jürgen Habermas. Belo Horizonte: Editora Dictum, 2009, p.74.

No entanto, proporcionalidade e razoabilidade se diferenciam, embora haja pontos em que se comuniquem.

A proporcionalidade se traduz como princípio que busca verificar a constitucionalidade de uma medida para um determinado fim. A noção de proporcionalidade está vinculada a ideia de justiça na sua concepção aristotélica (igualdade, distribuição conforme o mérito de cada um¹⁹⁰⁵), absorvida pelo Direito Romano, quando da reação em face de uma agressão ou ofensa sofrida¹⁹⁰⁶. Essa vertente de equilíbrio ganhou força nos Estados Nacionais e nas doutrinas contratualistas, para justificar o poder do Estado a ser exercido com respeito ao limite da proporcionalidade entre a atuação e o respeito às liberdades dos cidadãos. Posteriormente, a proporcionalidade foi utilizada como argumento pelo tribunal administrativo na França para limitar o exercício do poder da autoridade administrativa que caracterizasse o excesso de poder, o desvio de poder ou o erro manifesto diante das circunstâncias do caso concreto, bem como é utilizada pelo atual Conselho Constitucional que surgiu após o movimento constitucionalistas nos países do continente europeu¹⁹⁰⁷.

A formulação principiológica da proporcionalidade surgiu no contexto alemão pós Segunda Guerra Mundial, no âmbito das construções teóricas do Tribunal Constitucional alemão, com vistas a garantir a eficácia de direitos fundamentais, mediante a verificação do preenchimento dos elementos da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito num ato jurídico. Antes da formulação desta concepção, a ideia de proporcionalidade se identificava com a de proibição do excesso, “exigia-se que a intervenção administrativa fosse proporcional à situação fática, na exata medida em que deveria circunscrever a limitação da liberdade individual ao estritamente necessário, em suma, deveria adotar medidas necessárias para alcançar determinado fim legítimo a ser perseguido pelo Estado”¹⁹⁰⁸. Depois, o Tribunal alemão formulou a concepção atual da proporcionalidade, reconhecendo que “o meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário quando

¹⁹⁰⁵ “A justiça distributiva consiste em uma relação proporcional, que é definida como uma relação geométrica” (In CASTRO, 2005, p.199).

¹⁹⁰⁶ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In LEITE, George Salomão (coord.). **Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 240.

¹⁹⁰⁷ “A Corte Administrativa assentou a necessidade de ponderação entre a preocupação com a manutenção da ordem pública e o necessário respeito à liberdade de reunião, principalmente levando-se em consideração as características de cada caso concreto. [...] Atual é a preocupação do Conselho Constitucional acerca do estabelecimento de critérios ou procedimentos de controle de medidas legislativas ou administrativas que visam limitar a fruição dos direitos fundamentais em razão da manutenção da ordem pública”. (In FERRAZ, 2009, p.79 e 81).

¹⁹⁰⁸ FERRAZ, 2009, p.82.

o legislador não poderia ter escolhido outro meio igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse de maneira menos sensível o direito fundamental”¹⁹⁰⁹.

No Brasil, o referido princípio deriva do devido processo legal quanto ao seu aspecto material, mas também é fundamentado pela própria estrutura principiológica alicerce da ordem constitucional brasileira pautada no Estado Democrático de Direito¹⁹¹⁰. Mesmo que inexistia previsão expressa no texto constitucional brasileiro, ainda assim, o referido princípio é utilizado como parâmetro de constitucionalidade dos atos legislativos de conteúdo arbitrário, inadequado e desnecessário¹⁹¹¹.

Ao longo da história, tem-se a formação da ideia de que “sempre que os meios destinados a realizar determinado fim não são apropriados, ou seja, quando existe uma desproporção manifesta entre esses meios e os fins colimados, estar-se-á diante da ocorrência de arbítrio a legitimar uma intervenção que torne possível o controle desse excesso”¹⁹¹². Além disso, traz a concepção da busca pelo meio mais equitativo, menos excessivo e mais idôneo para que o sacrifício de um bem da vida não ocorra além do necessário, do justo e aceitável em face de outro bem da vida ou de interesses contrapostos, “persegue a justa e equânime distribuição de ônus e encargos, e também de bônus e vantagens, nos incontáveis contextos de disputas, litígios e concorrências intersubjetivas”¹⁹¹³.

Como fundamentos da proporcionalidade, encontra-se a própria concepção de Estado Democrático de Direito, os direitos fundamentais e o princípio do devido processo legal. Em relação aos direitos fundamentais, tem-se a base jurídica: a proporcionalidade deriva da força normativa dos direitos fundamentais, posto que o agente público só pode restringir direitos quando os meios utilizados forem idôneos, necessários e proporcionais quanto ao alcance dos fins constitucionais legítimos, respeitando-se o núcleo ou essência dos referidos direitos¹⁹¹⁴. No que se refere ao devido processo legal, por se tratar este de um sobreprincípio, a proporcionalidade possui guarida no seu aspecto substancial, impondo-se respeito pelos

¹⁹⁰⁹ FERRAZ, 2009, p.85.

¹⁹¹⁰ STUMM Raquel Denise. **Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995, p 97 e 173.

¹⁹¹¹ A jurisprudência ainda utiliza diversas expressões para significar a proporcionalidade: “Não é sequer mencionada a palavra proporcionalidade; ora o princípio é tratado como um mero recurso a um tópos, com caráter retórico e não sistemático, apenas para afastar alguma conduta considerada abusiva; ora é tratado como sinônimo de igualdade e, mais frequentemente, como razoabilidade; ora invocado como devido processo legal” (In FERRAZ, op. cit., p.103).

¹⁹¹² FERRAZ, op. cit. p.75.

¹⁹¹³ CASTRO, 2005, p.199

¹⁹¹⁴ BARROS, 2003, p 212-213. A autora ainda menciona os dispositivos constitucionais para que, conjugados, possam exprimir a proporcionalidade: art. 1º, III; 3º, I; 5º, XXXV, LIV e parágrafos 1º e 2º, 60, parágrafo 4º, IV da Constituição Federal de 1988.

Poderes, tanto quanto à atuação da Administração Pública, à instituição de leis razoáveis e proporcionais, e à realização do controle de constitucionalidade no seu aspecto substancial. No que tange ao Estado Democrático de Direito como fundamento da proporcionalidade, a referida concepção estatal traduz uma fundamentação política e impõe o exercício moderado do poder, “sendo no âmbito de tal modalidade de Estado que se desenvolvem todos os aspectos circunstanciais que permitirão e mesmo exigirão a existência do referido princípio enquanto baliza a toda atuação estatal”¹⁹¹⁵.

No entanto, apresenta-se o fundamento filosófico da proporcionalidade: a justiça. É a justiça condicionante de todos os valores jurídicos, com fundamento na própria dignidade da pessoa humana¹⁹¹⁶. A proporcionalidade se demonstra como uma justa medida, a Diké¹⁹¹⁷, a regra do equilíbrio entre os seres e medida de todas as coisas, a finalidade do bem comum de todo o ordenamento jurídico e a equidade (justiça no caso concreto), possuindo o seu fundamento no mesmo elemento legitimador do Direito, qual seja a justiça. Assim, a proporcionalidade serve como parâmetro para que o intérprete identifique o elemento justiça nos atos e normas do Poder Público¹⁹¹⁸. Por tal motivo, Jarbas Santos propõe que a “proporcionalidade se trata de um sobreprincípio fornecedor de parâmetros para aferição da Justiça em todos e quaisquer atos do Poder Público, concebida a justiça como fator axiológico fundante do Direito”¹⁹¹⁹.

¹⁹¹⁵ SANTOS, Jarbas Luiz dos. **Princípio da proporcionalidade**: concepção grega de justiça como fundamento filosófico. Implicações. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2004, p.37. Conclui o autor: “o fundamento atinente à proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais possui natureza eminentemente jurídica, na medida em que tem por supedâneo uma categoria própria da ciência jurídica, qual seja, a dos direitos reputados fundamentais. O fundamento relativo ao Estado Democrático de Direito, por seu turno, possui natureza eminentemente política, eis que estribado em uma categoria própria da ciência política, qual seja, a noção de Estado. Quanto ao fundamento relacionado ao due process of law, entendemos possuir ele natureza híbrida, notadamente quando concebido em seu aspecto material. Tal se pode aferir na medida em que por meio de tal fundamento busca-se a defesa de direitos (categoria jurídica) mesmo em face dos poderes do Estado (categoria política), ou seja, aspectos jurídicos necessariamente comporão o molde da figura do ente estatal. Destarte, forçoso se faz admitir a validade de todos os fundamentos apontados, eis que não se constituem categorias excludentes entre si, tratando-se, consoante já afirmado, de óticas diversas a respeito de um mesmo tema.” (In SANTOS, 2004, p. 38).

¹⁹¹⁶ REALE, 2002, p. 379.

¹⁹¹⁷ Era a identificação da deusa da justiça para os gregos, que portava uma balança com dois pratos na mão esquerda, e uma espada na mão direita. Seus olhos estavam sempre abertos, significando o saber puro, a visão abstrata, generalizadora e especulativa. Os romanos, por sua vez, identificam a deusa da justiça com os olhos vendados, para que houvesse a representação da imparcialidade e do aspecto prático do seu mundo jurídico. (In SANTOS, 2004, p.45-46).

¹⁹¹⁸ OLIVEIRA, Marcelo Ribeiro de. **Prisão civil da alienação fiduciária em garantia** – uma visão constitucional. Curitiba: Juruá, 2000, p 112-113.

¹⁹¹⁹ SANTOS, op. cit., p.74. Como sobreprincípio, o autor considera um princípio cuja dimensão e importância tornam condicionantes e fontes originárias de outros princípios e regras integrantes do sistema normativo. (In SANTOS, op. cit., p.75).

Robert Alexy considera que a proporcionalidade não corresponde a um princípio pois a sua aplicação não se concretiza numa relação de sopesamento, sendo seus aspectos averiguados a semelhança de uma regra¹⁹²⁰. No mesmo sentido, Virgílio da Silva entende que a proporcionalidade é uma regra, tendo em vista que há um dever definitivo e sua aplicação não estaria sujeita a condições fáticas e jurídicas do caso concreto, devendo-se analisar todo o ordenamento jurídico¹⁹²¹.

Já quanto à categorização da proporcionalidade como um postulado normativo, Humberto Ávila a considera que a proporcionalidade possui sua aplicação mediante o preenchimento de suas três fases (exame de adequação, exame de necessidade e exame da proporcionalidade em sentido estrito), independentemente das possibilidades fáticas e normativas, não entrando em choque com outros princípios e não havendo o cabimento da utilização da ponderação em caso de conflito. Também não seria uma regra, pois não há um conteúdo relativo à conduta humana ou à aplicação de outras normas. Seria, assim, um postulado normativo aplicativo, impondo uma condição formal ou estrutural de aplicação de outras normas, um instituto do direito que permite a sua própria aplicação. Em razão disso, haveria postulados inespecíficos (ponderação de bens, concordância prática e proibição do excesso), baseados em ideias gerais, sem critérios orientadores de aplicação, e postulados específicos (igualdade, razoabilidade e proporcionalidade), que são relacionados a elementos com espécies determinadas, exigindo ligação entre elementos peculiares, como é o caso da ligação entre meio e fim exigida para aplicação da proporcionalidade¹⁹²².

Em relação à razoabilidade, esta impõe deveres de equidade, congruência e equivalência entre o que foi imposto e os efeitos da imposição. Para Ávila, no aspecto da equidade, é considerada como um postulado, posto que a razoabilidade é manejada como uma diretriz que exige a relação das normas gerais com as peculiaridades do caso concreto, identificando em quais hipóteses o caso individual não se enquadra na regra geral e sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada. No que tange a congruência, impõe-se a harmonização entre as normas e as condições externas de aplicação, exigindo-se uma harmonia entre meio e fim. Também se verifica a relação de equivalência entre duas grandezas do caso concreto ou da circunstância fática ou normativa¹⁹²³.

¹⁹²⁰ Apud COSTA, Alexandre Araújo. **O controle de razoabilidade no direito comparado**. Brasília: Thesaurus, 2008, p 152-153.

¹⁹²¹ SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 168.

¹⁹²² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed. Ver. E atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p 185-220.

¹⁹²³ ÁVILA, 2018, p 194-205.

Embora sejam vistos como sinônimos, há que se observar algumas diferenças entre a proporcionalidade e a proibição do excesso. Aponta Humberto Ávila que a “proibição do excesso está presente em qualquer contexto em que um direito fundamental esteja restringido”¹⁹²⁴, não sendo exigida uma relação de causalidade entre um meio e um fim, como se exige quanto à proporcionalidade.

A posição doutrinária majoritária¹⁹²⁵ define proporcionalidade e razoabilidade como princípios, pois “são normas fundamentais do sistema, vinculadas que estão à guarda e garantia dos direitos fundamentais frente aos poderes do Estado, mesmo que não se concretizem mediante uma relação de sopesamento”¹⁹²⁶. São princípios que guiam a atividade interpretativa¹⁹²⁷, são procedimentais¹⁹²⁸, com o fim de garantir a proteção dos direitos fundamentais¹⁹²⁹. “Tais cânones qualificam-se como princípios de interpretação e aplicação do Direito, pois atuam na solução de conflitos entre princípios. A proporcionalidade possui também uma característica material ao integrar a própria norma, ditando uma regra de conduta ao administrador público”¹⁹³⁰. Ressalta Ferraz, no entanto, que a jurisprudência pátria não aplica a metodologia dos três pilares da proporcionalidade, sendo tratado, por isso, como um princípio material, utilizado para verificação da constitucionalidade de uma norma, ou seja, não se identifica o princípio constitucional protegido que fora violado, posto que o próprio princípio da proporcionalidade é visto como norma constitucional violada¹⁹³¹.

Uma decisão que utiliza a proporcionalidade como fundamentação exige uma motivação racional, para comprovar o preenchimento dos três requisitos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Enquanto a razoabilidade prescinde da identificação da relação meio-fim, servindo como princípio hermenêutico para justificar o juízo de equidade, bloqueando uma atuação do agente público de qualquer dos Poderes, a proporcionalidade faz o referido juízo relacional, exigindo-o em razão da sua própria natureza

¹⁹²⁴ ÁVILA, 2018., p 88.

¹⁹²⁵ Neste aspecto J. J Canotilho, Paulo Bonavides e Suzana de Toledo Barros.

¹⁹²⁶ BARROS, 2003, p 747.

¹⁹²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, Instituto brasileiro de direito constitucional, 1997, p. 175.

¹⁹²⁸ A norma não seria inconstitucional por ferir a proporcionalidade, mas sim por violar um direito fundamental ou bem constitucionalmente protegido. A proporcionalidade serve como instrumento para definir essa agressão.

¹⁹²⁹ SANTOS, Gustavo Ferreira. **O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 143.

¹⁹³⁰ OLIVEIRA, 2020, p. 78.

¹⁹³¹ FERRAZ, 2009, p.110. Ainda há que observar a crítica sobre o seguinte fato: “quando expõem teoricamente a regra da proporcionalidade (Gilmar Mendes e Suzana de Toledo Barros), referem-se, como não poderia deixar de ser, aos exames da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Contudo, quando da análise da suposta aplicação da proporcionalidade pelo STF, esses exames simplesmente desaparecem” (In SILVA, 2002, p. 33).

principiológica material, resguardando o direito do cidadão – demarcando os limites da medida que pretende se aplicar¹⁹³². O meio é a medida ou a ação, identificando-se de forma imediata; o fim pode ser a otimização ou eficácia de um princípio, mas pode ser que um princípio justifique o fim ou objetivo da concretização da norma¹⁹³³.

Cabe ressaltar que o ordenamento jurídico se tornou muito mais complexo, com inserção de “cláusulas gerais, conceitos indeterminados e tipos abertos, exigindo-se do intérprete a invocação de valores, princípios gerais do direito e métodos inortodoxos, que, com usualidade, perpassam critérios de razoabilidade e proporcionalidade”¹⁹³⁴. Por conta da possibilidade de bloqueio da atuação dos Poderes e por permitirem a aplicação “contra legem”, verificam-se críticas quanto à interferência da proporcionalidade e da razoabilidade no princípio da separação dos Poderes, haja vista se permite ao Poder Judiciário discutir questões de decisões de outros Poderes, podendo, inclusive, invalidar tais atos e prejudicar a autonomia existente. Porém, o fato de existir um caminho para se identificar o respeito à proporcionalidade e à razoabilidade permite a proteção em relação ao subjetivismo e à indeterminação, assim como o combate ao arbítrio e ao subjetivismo judicial, contribuindo para a racionalização do decisum, reforçando o equilíbrio entre os poderes¹⁹³⁵.

Identifica-se a utilização da proporcionalidade e da razoabilidade como princípios a serem observados pela Administração Pública, conforme determinação legal¹⁹³⁶, impedindo que atos da Administração Pública impeçam os sujeitos de exercer sua profissão, a autonomia na iniciativa privada e empresarial ou os direitos sobre a propriedade. Além de servir como supedâneo para retirar exigência de depósito prévio de quantia para interposição de recurso no âmbito do processo administrativo, haja vista a ausência de razoabilidade entre a norma que exigia o referido depósito, seus fundamentos e fins. Há, por fim, a necessidade de se fazer uso dos referidos princípios para resolver os conflitos entre os princípios pertinentes a atuação do

¹⁹³² PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, o. 85-90.

¹⁹³³ STEINMETZ, Wilson. Princípio da proporcionalidade e atos de autonomia privada restritivos de direito fundamental. In SILVA, Virgílio Afonso da. **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 39.

¹⁹³⁴ CRETTON, 2001, p. 79.

¹⁹³⁵ “Com efeito, a utilização dos três elementos da proporcionalidade tende a trazer segurança e objetividade à decisão. Quanto mais racional e coerente for a decisão do juiz e do intérprete, menores os atritos entre o Poder Judiciário e os Poderes Legislativo e Executivo.” (In OLIVEIRA, 2020, p. 80).

¹⁹³⁶ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”. (In BRASIL. Exposição de motivos. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1999/lei-9784-29-janeiro-1999-322239-norma-pl.html>>. Acesso em 15 mai 2020).

Estado e os que se referem ao âmbito de proteção do cidadão, como é o caso dos princípios referentes ao poder de tributar e os que defendem a esfera do contribuinte¹⁹³⁷.

Dessa forma, os referidos princípios permitem a aplicação “contra legem” se o sujeito estiver de boa-fé, assim como serve para verificar a legitimidade da atuação dos agentes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (na interpretação e aplicação das normas) perante os direitos fundamentais do cidadão e o valor fundante justiça¹⁹³⁸.

Compreende-se como justa a medida que é considerada razoável, diante das circunstâncias do caso concreto, principalmente quando se verifica a boa-fé subjetiva, materializada no erro escusável numa situação ou relação jurídica, ou boa-fé objetiva diante do comportamento do cidadão perante a atuação da Administração Pública. Também se observa a presunção de boa-fé do comportamento dos sujeitos para fins de identificar a razoabilidade da aplicação de uma sanção. Ademais, a própria instituição e aplicação da sanção referida deve estar de acordo com o texto constitucional e seus fins (programa normativo constitucional), sob pena de não estar pautada na racionalidade. Além disso, a boa-fé também é considerada para fins de aplicação da sanção proporcional como meio para se alcançar ou efetivar o fim ou o objetivo da norma diante do comportamento do sujeito. Neste caso, boa-fé, razoabilidade e proporcionalidade atuam em conjunto para garantir a legitimidade de aplicação de sanções em face do cidadão.

Uma das materializações da aplicação da razoabilidade e da proporcionalidade integradas à boa-fé consiste nos efeitos do adimplemento substancial. Este consiste no cumprimento parcial da obrigação, mas sendo este muito próxima ao previsto ou exigido na relação jurídica, desde que a parte esteja de boa-fé¹⁹³⁹. A possibilidade de se identificar o adimplemento substancial está na razoabilidade de se considerar um feito como satisfatório para um determinado objetivo ou obrigação. Quanto à racionalidade, o dever exigido em face de um cidadão pelo Estado, através de seus Poderes, precisa estar de acordo com os fins e objetivos do texto constitucional, haja vista que só é possível impor ao sujeito conduta ou cumprimento de obrigação que garanta a realização dos valores e princípios inseridos no texto constitucional. Seria o caso de se justificar uma anistia das multas tributárias aplicadas em face do descumprimento de obrigação acessória, quando houve o pagamento do crédito principal na sua integralidade. No que pertine à proporcionalidade, o adimplemento substancial perpassa pelo juízo dos três pilares: o cumprimento parcial atinge o fim, sendo adequado para o credor o

¹⁹³⁷ OLIVEIRA, 2020, p. 103-107.

¹⁹³⁸ *Ibidem.*, p. 70.

¹⁹³⁹ MARTINS-COSTA, 2018, p. 758.

resultado, não havendo necessidade de insistir na cobrança de cumprimento de obrigação perante o Estado, por se tratar de medida desproporcional e lesiva a esfera de direitos fundamentais do cidadão.

4.5 PARADIGMA ATUAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIALÓGICA: COOPERAÇÃO E CONSENSUALISMO

A cooperação¹⁹⁴⁰ é dever das partes de uma relação jurídica, não importa se processual ou obrigacional. Corresponde ao dever de atuação leal e honesta para que se alcance um fim específico, qual seja a finalização de um processo ou a realização de resultados previstos no ordenamento jurídico¹⁹⁴¹. Dessa forma, não se trata de apenas vedar condutas abusivas ou resistentes ao cumprimento da obrigação ou prosseguimento do feito, pois as partes estão numa situação subjetiva de dever perante a outra¹⁹⁴². O objetivo é promover o diálogo entre as partes para que a melhor opção em relação a eficiência e menor dano às partes seja adotada.

O paradigma que vem se fortalecendo é o da Administração Pública Dialógica, com o fim de se assegurar a promoção dos direitos fundamentais dos administrados. Porém, a atuação da Administração Pública passa a ser procedimentalizada e com participação do cidadão, pautada na consensualidade e negociação, o que lhe garante legitimidade. “Aos poucos, o poder público deixa de buscar sua justificação na própria legalidade administrativa e na normatização para inserir-se no meio social, atentando-se às demandas públicas e dialogando com o meio social para buscar a melhor solução de vários conflitos”¹⁹⁴³. Ademais, há o fato de a Administração Pública não tem mais atuado em todos os setores sociais, delegando-os aos entes privados e o regulando e fiscalizando. Assim, estreita-se a relação entre a Administração

¹⁹⁴⁰ “A cooperação consiste na ajuda mútua entre as partes para um fim comum. A cooperação é um método construído na reciprocidade entre os indivíduos, que ocorre pela descentração intelectual, havendo a construção não apenas de normas morais, mas também racionais, tendo a razão como produto coletivo. [...] A interação sócio-cognitiva demonstra que os sujeitos, ao cooperarem, solucionam problemas cognitivos de forma qualitativamente diferente do que teriam realizado individualmente⁽¹⁴⁾. No entanto, para que a cooperação ocorra há a necessidade de existir respeito mútuo e reciprocidade entre os sujeitos que estão interagindo, que são os componentes de uma moral autônoma.

A colaboração seria uma interação em que existem trocas de pensamento, seja por comunicação verbal ou coordenações de pontos de vista, de discussão, sem ocorrer operações racionais, não havendo uma estrutura operatória⁽¹³⁾. Comparativamente poder-se-ia afirmar que a colaboração representa uma etapa das trocas sociais anteriores à cooperação.” (In COGO, Ana Luísa Petersen. Cooperação versus colaboração: conceitos para o ensino de enfermagem em ambiente virtual. *Rev. Bras. Enferm.* vol.59 no.5 Brasília Sept. /Oct. 2006. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S0034-71672006000500016>> Acesso em 03 jun 2020).

¹⁹⁴¹ VINCENZI, Brunela Vieira de. *A boa-fé no processo civil*. 1ª ed. Atlas, 2003, p. 170.

¹⁹⁴² MARTINS-COSTA, 2018, p. 574.

¹⁹⁴³ OLIVEIRA, Mateus Moura de; SOUSA JÚNIOR, Eliezer Siqueira de. Administração dialógica e uma nova legitimação dos atos administrativos: uma reflexão da democracia em habermas e os obstáculos de uma sociedade civil multicultural *Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública*, Salvador, v. 4, n. 1, jan/jun 2018, p. 114–131, p. 117.

Pública e o setor privado e o administrador, com o fim de se promover de forma mais eficiente e célere os interesses públicos e direitos fundamentais dos cidadãos.

A cooperação considerada neste ponto é qualificada pela finalidade, qual seja, garantir a satisfação de um crédito, alcançar o resultado de um processo ou de uma relação jurídica, assim como é axiologicamente orientada. Isto porque as condutas e posições das partes devem ser probas, corretas e éticas, leais entre elas quanto à conjuntura e quanto ao fim almejado. A cooperação é verificada diante do que é necessário para se alcançar uma determinada finalidade, desde que observada a boa-fé objetiva e os valores próprios da ordem jurídico-econômica a que se submetem as partes¹⁹⁴⁴. O dever de colaboração, assim, “integra o que está no núcleo da conduta devida, servindo para possibilitar, mensurar e qualificar o adimplemento, viabilizando que a utilidade buscada pelo contrato se realize”¹⁹⁴⁵. Ou seja, impõem-se deveres novos para as partes em razão das peculiaridades próprias de cada relação obrigacional, além daqueles que nascem da própria relação obrigacional estabelecida por meio de acordo ou instituída por lei.

O referido dever se pauta no objetivo da solidariedade social, que fundamenta o princípio da boa-fé no seu viés objetivo, refletindo os contornos da dignidade da pessoa humana. Ademais, reflete especificamente o dever de informar, proteger e o de colaborar para mitigar os danos no âmbito de uma relação jurídica.

O dever de informar pode constituir a própria obrigação principal, ao dever anexo ao dever principal¹⁹⁴⁶, um dever legal ou um ônus ou encargo material de certos sujeitos quanto ao dever de se informar. O conteúdo do dever de informar engloba o dever de informar, de avisar, de esclarecer e o de aconselhar¹⁹⁴⁷, com vistas a cooperar para com o adimplemento de uma obrigação, bem como proteger contra danos que poderiam advir da própria relação jurídica (neste caso cabendo tanto o dever de informar como o dever de sigilo). A informação, via de regra, possui caráter instrumental para uma relação jurídica, garantindo a tomada de posição de forma consciente, a transparência, o monitoramento adequado das atividades e condutas das partes, manter e incrementar a confiança, para poder responsabilizar as partes e garantir a

¹⁹⁴⁴ MARTINS-COSTA, 2018, p. 575.

¹⁹⁴⁵ Ibidem., p. 576.

¹⁹⁴⁶ A informação se caracteriza como dever anexo quando se informa para obter determinado resultado visado pela obrigação principal ou por dever de prestação secundário. Assim, será qualificada a informação quando é ela própria o bem objeto da obrigação principal de prestação, ou quando é necessária para que o interesse à prestação possa ser otimamente satisfeito. (In MARTINS-COSTA, op. cit., p. 580).

¹⁹⁴⁷ “Conselho e recomendação distinguem-se apenas pela intensidade: o conselho implica, face à recomendação, uma exortação mais forte ao seu seguimento. [...] Por seu turno, informação, em sentido estrito ou próprio, é a exposição de uma dada situação de facto, versa sobre pessoas, coisas ou qualquer outra relação. Diferentemente do conselho e da recomendação, a pura informação esgota-se na comunicação de factos objetivos, estando ausente (expressa ou tácita) ‘proposta de conduta’”. (In SINDE MONTEIRO, Jorge Ferreira. **Responsabilidade por conselhos, recomendações ou informações**. Coimbra: Almedina, 1989, p. 17).

satisfação dos danos provocados pelas condutas, protegendo-se os interesses de cada uma. Em outras palavras, “informa-se para atingir determinado resultado útil”, e, no caso da informação no âmbito da Administração Pública, o resultado transcende à própria relação jurídica in concreto, pois há reflexos sobre os cidadãos e o interesse público¹⁹⁴⁸.

A informação deve ser apresentada conforme a fase da relação jurídica em que se aloca, nos campos de atuação, do tipo de relação jurídica (se privada ou pública, se material ou processual) e do tipo de interesse envolvido (prestar a informação ou proteger a informação). Dessa forma, sugere Judith Martins-Costa que o dever de informação não é ilimitado, devendo-se averiguar as peculiaridades do objeto ou bem jurídico sobre o qual recai a informação, da relação jurídica, dos costumes, das circunstâncias fáticas, da posição das partes:

no exame do caso concreto, devem ser averiguados e entrecruzados elementos fáticos subjetivos (ligados à pessoa dos envolvidos, tais como a sua possibilidade de acesso à informação; bem como à presunção, ou não, de assimetria informacional entre as partes; elementos normativos (tais como os usos do tráfico jurídico, a presença ou não, de um dever legal e/ou contratual de informar, e elementos fáticos objetivos (a aceitabilidade, conforme a relação, de assumir-se o risco de ‘jogadas equivocadas’, como é próprio das relações interempresariais, o cuidado prévio revelado pela realização de due diligence, ou a sua negligência, etc). Em qualquer caso, o quantum informativo é questão de grau: não há dever jurídico de dação de informação ilimitada¹⁹⁴⁹.

Em relação ao aspecto subjetivo, o dever de informar será exigido em alto grau quando houver uma relação assimétrica, principalmente por causa do dever de transparência – é a situação entre o Estado e o cidadão¹⁹⁵⁰. O dever de informação pode ser violado diante de fornecimento de informações inexatas, inverídicas, ou pelo não fornecimento das informações quando havia a necessidade ou obrigação de fornecer. Ademais, pode ser que a violação ocorra antes, durante ou depois da instituição da relação jurídica, haja vista os reflexos dos efeitos da boa-fé objetiva, tendo como consequência a indenização, a invalidade do ato, a retomada ao status quo ou a manutenção de um efeito. Ou até mesmo pode a violação ocorrer em virtude do

¹⁹⁴⁸ Sobre a importância da informação em razão do interesse público, Martins-Costa, analisando o mercado de valores, disserta: “Diz que a informação é aí marcada pelo interesse público porque a falta de informações adequadas, neste setor, prejudica o mercado como um todo e não apenas aqueles agentes que não a detém e, por isso, estão em situação de vulnerabilidade informativa ao não dispor das informações necessárias para a determinada decisão, ou por restarem – por desinformados – à mercê das práticas desleais por parte daqueles que se encontram em situação de preponderância informacional.” (In MARTINS-COSTA, 2018, p. 585).

¹⁹⁴⁹ MARTINS-COSTA, op. cit., p. 587.

¹⁹⁵⁰ Aduz Judith que nas relações simétricas ou paritárias, o dever de informar ao sujeito convive com o ônus da autoinformação. (In MARTINS-COSTA, op. cit. p. 589).

descumprimento de um dever legal, da vontade das partes ou da imposição em razão do princípio da boa-fé¹⁹⁵¹, sendo possível requerer a indenização.

Em verdade, a boa-fé impõe que o sujeito informe ao outro sobre dados que este ignora e que não está em condições de conhecer por si mesmo¹⁹⁵². Para tanto, deve-se identificar os critérios que identificam a mensuração da intensidade do dever de informar ao sujeito que desconhece a informação. O primeiro deles é o fato de as partes poderem ter acesso à informação e a inércia de uma das partes em relação ao seu dever de diligência para obter a informação. O segundo critério se refere à relevância da informação na relação jurídica quanto ao objeto ou finalidade da relação, devendo a informação ser útil e transmitida de forma lícita. O terceiro critério se apresenta diante da verificação do caso concreto e do dever razoável de prestar a informação em face das posições das partes. O quarto item a ser avaliado é a assimetria das partes na relação jurídica e a tutela das expectativas legítimas criadas pela informação concedida pelas partes. Por fim, a informação deve ter como objetivo promover a atuação das partes de forma consciente, permitindo o consentimento entre elas em caso de acordos e inibindo a figura do erro escusável¹⁹⁵³.

O dever de informar pode ceder diante da urgência quando um bem superior ao objeto da informação está em alvo. Ressalta-se que o dever não estaria extinto, mas a sua eficácia estaria afastada ou a sua intensidade diminuiria por conta da circunstância emergencial. No entanto, mesmo a suspensão da eficácia do dever de informar deve respeitar o dever de não lesar a parte, de não simular a situação emergencial, de não enriquecer sem causa e de respeitar a boa-fé no aspecto da cooperação na relação jurídica. Ademais, no caso de relação jurídica em que há a participação do ente público, o dever de informar, quando mitigado, deve respeitar o dever de transparência e publicidade, com o fim de trazer à tona os atos da Administração Pública aos cidadãos, assim como o dever de sigilo para determinadas ações para proteger a ordem pública e a relação de confiança entre o cidadão e a Administração. O descumprimento do dever de transparência e de publicidade no âmbito da Administração Pública gera a

¹⁹⁵¹ O dever jurídico de prestar a informação pode decorrer de lei, da vontade das partes, do princípio da boa-fé, dos usos, ou das circunstâncias. Pode, inclusive, sequer se configurar como dever jurídico. Mas, uma vez prestada determinada informação, essa há de ser verdadeira, ou ao menos legitimamente tida como verdadeira pela parte que forneceu a informação, haverá dever de reparar os danos resultantes da incorreção da informação prestada, ou da sua falta. (In MARTINS-COSTA, 2018, p. 591).

¹⁹⁵² MARTINS-COSTA, op. cit., p. 592.

¹⁹⁵³ Ibidem., p. 593.

consequências de responsabilização do agente público e da própria Administração, principalmente em caso de danos aos cidadãos e ao interesse público¹⁹⁵⁴.

O dever de publicidade da Administração Pública advém da imposição jurídica provenientes do princípio da publicidade inserido no caput do artigo 37 do caput e do artigo 5º, XXXIII do texto constitucional vigente. Cabe ao Estado publicizar ao povo os assuntos que a todos interessam e o conteúdo de atos a sujeitos afetados individualmente por alguma medida, como é o caso da origem das receitas do Estado e a destinação destas, da identificação de quem são os servidores e a sua remuneração, informações administrativas e legislativas do Poder Legislativo, e a publicidade dos processos judiciais e administrativos. Os atos podem ser publicados em órgãos de imprensa ou afixados em determinado local das repartições administrativas, ou divulgados em sítios eletrônicos. Desta forma, os cidadãos podem controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos¹⁹⁵⁵.

Tem-se a interação com o direito de ser informado ou de ter acesso à informação por parte do cidadão, inclusive direito este protegido por meio da garantia constitucional da *habeas data* “para assegurar o conhecimento de informações relativas ao impetrante que constem de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de âmbito público, bem como retificação de dados que neles estejam armazenados”¹⁹⁵⁶. Outros instrumentos que podem ser identificados como aptos a promover a publicidade dos atos administrativos é o direito de petição, haja vista que cabe à Administração Pública se manifestar sobre o pleito; há também o direito de obter certidões, que registra a veracidade de fatos administrativos e esclarece a situação dos cidadãos; por fim, a própria atuação *ex officio* de divulgação de informações de interesse público, regulamentada pela Lei 12527/2011, a lei de acesso a informações públicas.

O direito de acesso às informações foi consagrado no âmbito do texto constitucional, ordenando à Administração Pública a viabilização do acesso dos usuários a registros administrativos e à informação sobre atos de governo. Tem-se aqui a concretização do dever de transparência da Administração Pública. Este se relaciona ao princípio da publicidade, posto que, enquanto o ato e a informação públicos devem ser publicados para que todos tenham acesso, sem entraves ao acesso, o dever de transparência se pauta no dever de tornar visível e cristalina a informação, de forma que seja transmita a informação de maneira clara, compreensível, íntegra e verdadeira para os cidadãos. Afinal, “se o poder emana e é destinado

¹⁹⁵⁴ Por isso que a prestação da informação feita de acordo com a boa-fé objetiva, transparência e publicidade pode afastar a responsabilidade do agente público, transferindo-se a para o Estado ou para o cidadão que não executou o dever de diligência quanto à obtenção da informação. (In MARTINS-COSTA, 2018, p. 585).

¹⁹⁵⁵ CARVALHO FILHO, 2014, p 26.

¹⁹⁵⁶ MELLO, 2010, p. 115.

ao povo, a publicidade dos atos da Administração é a regra, sob pena do titular e destinatário do poder não ter ciência da condução da coisa pública”¹⁹⁵⁷. Um ato administrativo que não é publicizado e não respeita à transparência deve ser verificado quanto a sua validade e eficácia: “em várias situações, a falta de publicidade não retira a validade do ato”¹⁹⁵⁸, mas impede a sua eficácia; mas há situações em que a própria publicidade faz parte da validade do ato ou do procedimento ou resultado do procedimento em que fora praticado.

A Administração Pública deve informar com previsão, completeza, veracidade e clareza, objetividade e pertinência os elementos da sua atuação e que são exigidos por lei, em virtude da transparência e da publicidade. Em contrapartida, cabe ao cidadão buscar a informação, em razão do dever de diligência¹⁹⁵⁹ para com os próprios interesses ou em virtude do dever para com os demais cidadãos, para que possa agir e atuar com boa-fé e demonstrar a confiança legítima nas informações apresentadas pela Administração Pública. Por outro lado, cabe assentar que há o dever de informação por parte do cidadão em face da Administração Pública em razão da promoção do interesse público e da boa-fé na relação jurídica, sob pena de não se ter guarida a confiança legítima e a segurança jurídica sobre os efeitos dos atos praticados em face do Estado ou em outros cidadãos. O referido dever do administrado se pauta na cooperação no processo administrativo, devendo prestar informações e esclarecer fatos¹⁹⁶⁰.

Porém, há que se ressaltar que os deveres de publicidade e de transparência não são em todo absolutos, de forma que o direito de informação encontra barreiras no direito ao sigilo, mas apenas em casos que sejam imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado. O objetivo é “evitar o uso indevido da própria publicidade e, em última análise, garantir a estabilidade da sociedade, o que justifica a restrição”¹⁹⁶¹. Inclusive a própria Lei de acesso à informação permite a negativa de fornecimento de informação, desde que haja a fundamentação, motivação específica, sob pena de restrições disciplinares em face do agente

¹⁹⁵⁷ CORRERA, Marcelo Carita. O dever de transparência e a publicação de dados referentes à remuneração dos servidores públicos. **Conteúdo jurídico**. 2014. Disponível em: <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/40857/o-dever-de-transparencia-e-a-publicacao-de-dados-referentes-a-remuneracao-dos-servidores-publicos>> Acesso em 03 jun 2020.

¹⁹⁵⁸ CARVALHO FILHO, 2014, p 30.

¹⁹⁵⁹ O dever de diligência consiste em fazer as perguntas, averiguar e analisar as respostas que recebe, buscar dados, refletir sobre as informações que lhe são transmitidas. (In MARTINS-COSTA, 2018, p. 592).

¹⁹⁶⁰ Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos (In BRASIL. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em 15 mai 2020).

¹⁹⁶¹ CORRERA, 2014.

público¹⁹⁶². Aduz-se, ainda, que há situações em que se invoca o direito ao sigilo em razão da proteção à intimidade do interessado diante de certos casos, prevalecendo em face do princípio do interesse público, como é a situação de atos judiciais em que há menores e incapazes.

Além do dever de informação, o dever de cooperação, pautado na boa-fé, traz intrínseco o dever de proteção da esfera patrimonial e extrapatrimonial das partes que figuram na relação jurídica. Consiste no dever negativo de proteção contra danos que podem advir do desenvolvimento da relação jurídica, pautando-se nos interesses de proteção. Estes correspondem aos deveres de proteção e cuidado com a pessoa e o patrimônio da contraparte, deveres de omissão e de segredo quanto a atos e fatos da relação jurídica, bem como o resguardo da esfera jurídica de outros sujeitos que possam ser atingidos pela relação jurídica. É possível identificar o dever de proteção do patrimônio pessoal ou de interesse público em razão de um ônus jurídico (imposto por lei) para se garantir a satisfação do objeto da relação jurídica¹⁹⁶³. Neste caso, identifica-se tanto a figura do depositário fiel, da possibilidade de arrolamento de bens do devedor, da diligência na atuação perante aos cartórios quanto à averbação nas matrículas de imóveis.

A Administração Pública possui o dever de proteger o bem público em razão da defesa do interesse público. Em qualquer relação jurídica de que participe, a Administração Pública deve ter como fim último a satisfação do interesse público, sob pena de a atuação estar ceifada pelo vício do desvio de finalidade. Em razão do interesse público, a Administração Pública pode instituir obrigações mediante atos unilaterais, exigir atos e cumprimento das obrigações em razão da auto-executoriedade em casos de urgência e casos previstos em lei. Ademais, possui a Administração Pública a prerrogativa de revogar seus próprios atos inconvenientes e inoportunos ou invalidar ou convalidar atos inválidos para proteger o interesse público¹⁹⁶⁴.

Num caso concreto, pode-se identificar o que seja interesse público que deva ser protegido, mas também o direito individual que recebe guarida dos direitos fundamentais. Em outras palavras, a Administração Pública não deve apenas proteger os interesses públicos, mas

¹⁹⁶² Art. 7, § 4º A negativa de acesso às informações objeto de pedido formulado aos órgãos e entidades referidas no art. 1º, quando não fundamentada, sujeitará o responsável a medidas disciplinares, nos termos do art. 32 desta Lei. Art. 11§ 1º Não sendo possível conceder o acesso imediato, na forma disposta no **caput**, o órgão ou entidade que receber o pedido deverá, em prazo não superior a 20 (vinte) dias: II - indicar as razões de fato ou de direito da recusa, total ou parcial, do acesso pretendido; (In BRASIL. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2011. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em 03 jun 2020.)

¹⁹⁶³ MARTINS-COSTA, 2018, p. 600.

¹⁹⁶⁴ MELLO, 2010, p. 97.

também os direitos individuais que possam ser violados pela atuação dos agentes públicos. Há um poder-dever da Administração Pública, pois os poderes desta são instrumentais, ou seja, servem para cumprir a finalidade de promoção dos interesses públicos, observando a esfera limítrofe dos direitos fundamentais, não se confundindo com a satisfação dos interesses pessoais do agente público¹⁹⁶⁵. Deve-se buscar uma solução que harmonize os interesses públicos e os direitos individuais, de forma que os confrontos sejam superados¹⁹⁶⁶, assim como respeitar o quanto previsto em lei, haja vista a vinculação da atuação da Administração. Demonstra-se a importância do consensualismo como novo paradigma da relação jurídica entre Administração Pública e administrado.

Em relação ao dever de mitigar os danos proveniente da exigência de cooperação entre as partes numa relação jurídica, identifica-se que as partes devem colaborar para diminuir o prejuízo em relação ao cumprimento dos deveres de uma perante a outra. Se as partes não atuarem para a diminuição dos danos em razão do descumprimento de uma obrigação ou por causa da criação de entraves ao cumprimento de uma obrigação, haverá a possibilidade de se requerer indenização em face da parte que não mitigou os danos¹⁹⁶⁷. O dever de mitigar o dano se vislumbra de forma clara no ordenamento jurídico brasileiro no princípio da menor onerosidade ao devedor nas execuções no âmbito do processo civil¹⁹⁶⁸.

O dever de mitigar o dano advém da boa-fé e o fim econômico das relações jurídicas, sendo limitado pela razoabilidade dos esforços a serem tomados pela parte para mitigar o dano sofrido, ou seja, “não se exige o emprego de esforços excessivos, o dispêndio de valores elevados, a adoção de medidas significativamente arriscadas ou a conduta que imponha ao credor humilhação”¹⁹⁶⁹. Dessa forma, embora haja o dever de mitigar os danos em caso de se exigir o cumprimento de uma obrigação, a parte que detém o direito ou o crédito pode adotar medidas para mitigar o próprio prejuízo, desde que pautadas na razoabilidade, nas normas jurídicas e no costume. “Isso porque a ideia central está em evitar que a parte lesada espere passivamente a ocorrência do prejuízo, enquanto poderia evitá-lo”, de forma que há o dever de “diligenciar para com os próprios interesses, cooperando com a contraparte para que o

¹⁹⁶⁵ MELLO, 2010, p. 98.

¹⁹⁶⁶ CARVALHO FILHO, 2014, p 35.

¹⁹⁶⁷ MARTINS-COSTA, 2018, p. 606-613.

¹⁹⁶⁸ Art. 805. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado. Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020)

¹⁹⁶⁹ MARTINS-COSTA, op. cit., p. 614

adimplemento, fim de todo e qualquer relação obrigacional, seja satisfatoriamente atingido, ou que o prejuízo que possa, razoavelmente, ser minorado, ou ainda, que a prestação substitutiva possa ser cumprida”¹⁹⁷⁰.

O referido dever se insere no âmbito da relação entre Administração Pública e o administrado, haja vista que cabe à Administração, através da autotutela, proteger os interesses públicos, realizando atos necessários para que não pereçam, mas observando a imposição de menor onerosidade ao administrado. É dizer: pode a Administração realizar os atos para garantir maior eficiência de sua atuação, com a produção do menor número possível de violações aos direitos individuais e garantias dos cidadãos¹⁹⁷¹. Assim, com vistas a atuar de forma eficiente, ou seja, de garantir a produtividade e a economicidade, reduzindo os desperdícios de dinheiro público, a Administração Pública pode exigir dos administrados certos comportamentos, bem como das concessionárias e permissionárias pode exigir a execução de serviços públicos com presteza, perfeição e rendimento funcional. A atuação da Administração Pública deve se pautar na lei e no juízo de oportunidade e conveniência para que os direitos por ela defendidos sejam efetivados e as obrigações dos administrados cumpridas, sob pena de incorrerem os efeitos da preclusão, prescrição ou decadência do seu direito¹⁹⁷².

A exigência da eficiência também ocorre quanto aos serviços administrativos internos, posto que deve a Administração Pública recorrer à tecnologia, à organização funcional e aos métodos de solução de conflito para obter maior qualidade da execução das atividades, organização e distribuição de competências¹⁹⁷³ e diminuir o tempo de duração de processos e procedimentos quanto à resolução dos conflitos com os administrados. Neste último item, tem-se a integração entre o princípio da eficiência e o da duração razoável do processo. Mas também se identifica a estreita relação entre o princípio da eficiência com os da legalidade, impessoalidade, da moralidade e da razoabilidade¹⁹⁷⁴.

¹⁹⁷⁰ MARTINS-COSTA, 2018, p. 615.

¹⁹⁷¹ “A eficiência não se confunde com a eficácia nem com a efetividade. A eficiência transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os meios e instrumentos empregados pelos agentes no exercício de seus misteres na administração; o sentido aqui é tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os resultados obtidos com as ações administrativas, sobreleva nesse aspecto a positividade dos objetivos.” (In CARVALHO FILHO, 2014, p 33).

¹⁹⁷² CARVALHO FILHO, op. cit., p 31.

¹⁹⁷³ “Tais objetivo é que ensejaram as recentes ideias a respeito da administração gerencial nos Estados modernos (public management), segundo a qual se faz necessário identificar uma gerência pública compatível com as necessidades comuns da Administração, sem prejuízo para o interesse público que impele toda a atividade administrativa” (In CARVALHO FILHO, op. cit., p 31-32).

¹⁹⁷⁴ CARVALHO FILHO, op. cit., p 35.

Com o fim de se promover a harmonização da atuação da Administração Pública quanto a proteção dos interesses públicos, proteção dos direitos fundamentais, diminuir os danos sobre os administrados, legitimar os atos dos agentes públicos, permitir uma maior celeridade na resolução dos conflitos processuais e extraprocessuais e convergir uma satisfatória tomada de decisões, visando o alcance de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, deve-se inserir a ideia de consensualismo na matéria. Ademais, o consensualismo advém do “fortalecimento da democracia participativa, com a previsão de inúmeros instrumentos de participação do cidadão no controle e na gestão de atividades da Administração Pública, no processo político, econômico, social e cultural”¹⁹⁷⁵, impondo-se a Administração Pública a busca por novas formas de solução de conflito e de legitimidade do ato administrativo mediante a participação do cidadão. Assim,

A legitimidade e a validade dos atos estatais não dependem da participação efetiva e real de cada cidadão. Mas somente haverá legitimidade e a validade quando a disciplina jurídica não excluir essa participação. A validade dos atos estatais pressupõe um sistema jurídico que propicie a participação do cidadão na formação da vontade do Estado. O cidadão não é um súdito, um inferior, um servo do Estado. Os governantes e os governados encontram-se em posição de igualdade, ainda que haja competência dos primeiros de tomarem decisões vinculantes para todos. A competência decisória atribuída aos agentes estatais não se funda na posição de supremacia ou superioridade deles em face dos governados¹⁹⁷⁶

A participação, por sua vez, como legitimadora da atuação da Administração Pública advém da ideia de democracia, da busca do interesse público e sua satisfação. Cabe ressaltar que, quanto maior o número de sujeitos de diversos grupos sociais que participam da tomada de decisões da Administração Pública, maior o valor moralizador e de legitimidade. Isto por que

a autoridade administrativa se dá conta de que fica em condições de administrar melhor se recebe os pontos de vista dos portadores de interesses coletivos, na medida em que eles estão aptos a proporcionar-lhe ideias mais claras com relação aos problemas sobre os quais é chamada a decidir, melhores do que aquelas que conseguiram alcançar por meio das próprias repartições operativas, dos próprios arquivos e dos próprios instrumentos de depósito de conhecimento¹⁹⁷⁷.

¹⁹⁷⁵ VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário**. 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016 p, 192.

¹⁹⁷⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p 103.

¹⁹⁷⁷ RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo. O poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. In SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (coord). **As leis de processo administrativo**: Lei Federal nº 9784/1999 e Lei Paulista 10177/1998, 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 93

A tomada de decisões administrativas necessita da participação democrática para fins de ser reconhecida como legítima, tornando tal procedimento moral, demonstrando tanto a boa-fé por parte do administrador como dos cidadãos presentes para representarem parcela do interesse público. Por isso a Lei de Processo Administrativo no âmbito federal prevê a possibilidade de participação popular na função administrativa quando a matéria envolve interesse geral, mediante a consulta pública, audiência pública ou outros meios de participação de forma prévia a tomada de decisão¹⁹⁷⁸. Isso permite concluir que a satisfação do interesse público perpassa pela participação dos administrados na tomada de decisão da Administração Pública, demonstrando-se que “não há um interesse público normativo previamente estabelecido. Seu conteúdo é dinâmico, mutável, plurissignificativo, encontrável no contato do consenso, e não como algo previamente definido por uma norma ou uma autoridade”¹⁹⁷⁹.

Considerando como critério de legitimidade do ato administrativo a participação dos administrados, deve-se aplicar o mesmo raciocínio para a possibilidade de a Administração Pública e o cidadão serem atores efetivos na realização de acordos tanto em âmbito processual como em âmbito extraprocessual. É dizer: a atuação da Administração está cada vez mais dialógica e aberta, o que permite que o cidadão e o Estado possam celebrar acordos para evitar litigância interminável, mitigar os danos aos interesses públicos e, através da cooperação entre os sujeitos da relação jurídica, promover uma Administração Pública eficiente e preocupada em proteger e dar efetividade aos interesses públicos. “Tal cenário é importante para que o administrador público fique ciente dos riscos de não negociar e buscar uma solução que vise

¹⁹⁷⁸ Art. 31. Quando a matéria do processo envolver assunto de interesse geral, o órgão competente poderá, mediante despacho motivado, abrir período de consulta pública para manifestação de terceiros, antes da decisão do pedido, se não houver prejuízo para a parte interessada. § 1º A abertura da consulta pública será objeto de divulgação pelos meios oficiais, a fim de que pessoas físicas ou jurídicas possam examinar os autos, fixando-se prazo para oferecimento de alegações escritas.

§ 2º O comparecimento à consulta pública não confere, por si, a condição de interessado do processo, mas confere o direito de obter da Administração resposta fundamentada, que poderá ser comum a todas as alegações substancialmente iguais.

Art. 32. Antes da tomada de decisão, a juízo da autoridade, diante da relevância da questão, poderá ser realizada audiência pública para debates sobre a matéria do processo.

Art. 33. Os órgãos e entidades administrativas, em matéria relevante, poderão estabelecer outros meios de participação de administrados, diretamente ou por meio de organizações e associações legalmente reconhecidas.

Art. 34. Os resultados da consulta e audiência pública e de outros meios de participação de administrados deverão ser apresentados com a indicação do procedimento adotado. (In BRASIL. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em 15 mai 2020).

No entanto, a ideia da participação do povo na tomada de decisão no âmbito da administração pública advém antes mesmo da Lei 9784/1999: a lei de ação popular prevê o controle de um ato administrativo após a sua prática.

¹⁹⁷⁹ MANJARO, 1995, p. 136 Apud GIACOMUZZI, 2013, p 259.

otimizar a realização do interesse público no caso concreto, situação que pode implicar sua responsabilização pelos eventuais prejuízos causados aos cofres públicos”¹⁹⁸⁰.

Dessa forma, a administração consensual ou “soft administration” tem se mostrado pertinente para atender aos anseios da democracia participativa, legitimidade do ato administrativo com a participação do cidadão, satisfação do interesse público¹⁹⁸¹. Os resultados se sentem diante da diminuição dos litígios judiciais, haja vista o aumento da comunicação e interação entre Estado e cidadão com o intuito de contemplar a pacificação social, conciliando interesses individuais com interesses coletivos. O consenso entre as partes, então, torna-se mais importante para a estabilidade da sociedade, considerando a eliminação da resistência ao cumprimento das ordens da Administração Pública, cooperando o administrado para a realização dos fins públicos.

Como forma de materializar o novo paradigma da Administração Pública pautado no consenso, institutos jurídicos já previstos no sistema permitem que o diálogo entre o agente público e o cidadão se materialize. Dentre tais institutos está o negócio processual, autorizado pelo Código de Processo Civil¹⁹⁸², adotando-se uma perspectiva de adequação procedimental e eficiência técnica, com vistas a promover a proteção dos direitos fundamentais e tutela do direito alvo da lide processual¹⁹⁸³. Os negócios processuais otimizam o princípio do autorregramento da vontade no processo, flexibilizando o procedimento para que se adapte às especificidades do objeto da causa, “dito de outra forma, estão expressamente permitidos os chamados acordos de procedimento e as convenções sobre ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, de forma a tornar o processo adequado à tutela do direito material”¹⁹⁸⁴. Porém, os referidos negócios processuais só podem versar sobre direitos que admitam autocomposição, disponíveis ou não¹⁹⁸⁵, desde que realizados por partes plenamente capazes para a negociação

¹⁹⁸⁰ VALENTE, 2016, p. 195.

¹⁹⁸¹ COUTO E SILVA, Almiro do. Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 209, jul./set. 1997, p. 43-70, p 64-65.

¹⁹⁸² Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo. Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade. (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020)

¹⁹⁸³ AVELINO, 2020, p. 147

¹⁹⁸⁴ AVELINO, 2020, p. 149

¹⁹⁸⁵ Cabe ressaltar que tanto os direitos disponíveis como os direitos indisponíveis podem ser alvo de transação, haja vista a previsão no artigo 3º da Lei 13140/2015: “Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação” (BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020.) Nesse

processual¹⁹⁸⁶, antes ou depois de instaurada a lide. O Estado, portanto, pode realizar negócios processuais, confirmando tal assertiva dos enunciados nº 135 e 256 do Fórum Permanente De Processualistas Civis¹⁹⁸⁷, enunciado 17 do Conselho da Justiça Federal¹⁹⁸⁸, enunciado nº 9 do I Fórum Nacional do Poder Público¹⁹⁸⁹. Conclui Murilo Teixeira Avelino:

É possível a formalização, pela Fazenda Pública, de negócios que versem sobre causas repetitivas, atingindo eventuais lides que sequer foram ajuizadas. Negociação sobre questões de massa, marcação de audiências públicas, formalização de Termos de Ajustamento de Conduta (art. 174, III do CPC), formalização de termos de cooperação institucional, instituição de arbitragem (lei nº 13.129/15), etc., são vários exemplos de negócios jurídicos processuais (exprocessuais) que podem ser firmados¹⁹⁹⁰.

Desde que não haja prejuízo ao interesse público ou restrição aos bens e direitos do Estado sem a autorização legal, o negócio processual pode ser celebrado. Tanto é que a Procuradoria da Fazenda Nacional já adota tal medida nos termos das Portarias 360/2018¹⁹⁹¹ e

sentido, todo direito, ao menos em abstrato, admite autocomposição, pois, em maior ou menor grau, seus titulares podem dispor dele. (In AVELINO, Murilo Teixeira. A Regulação dos negócios jurídicos processuais pela Fazenda Nacional. **Civil Procedure Review**. v. 11, n. 2: mai.-ago. 2020, p 145 – 170, p 151).

¹⁹⁸⁶ “Aqui, deve-se adotar o conceito de parte processual. Não é possível outra compreensão e a razão é simples: legitimados extraordinários e representantes podem firmar negócios jurídicos processuais. [...] Assim, a capacidade mencionada como requisito no art. 190 deve ser entendida como uma capacidade negocial processual, inerente a todos aqueles que possuam capacidade processual, independentemente de estarem em juízo em nome próprio ou alheio, defendendo interesse próprio ou alheio. Esta compreensão estende a possibilidade de negociação processual aos legitimados ordinários, extraordinários e aos representantes” (In AVELINO, 2020, p 151).

¹⁹⁸⁷ 135 A indisponibilidade do direito material não impede, por si só, a celebração de negócio jurídico processual. 256 A Fazenda Pública pode celebrar negócio jurídico processual. (In DIDIER JR, Fredie, OLIVEIRA, Pedro Miranda de; RODRIGUES, Luiza; LAMY, Eduardo. Enunciados Do Fórum Permanente De Processualistas Civis. In: **VIII Encontro do Fórum Permanente de Processualistas Civis**. 24, 25 e 26 de março de 2017. Florianópolis, SC. Disponível em: < <http://civile imobiliario.web971.uni5.net/wp-content/uploads/2017/07/Carta-de-Florian%C3%B3polis.pdf> > Acesso em 11 jun 2020).

¹⁹⁸⁸ A Fazenda Pública pode celebrar convenção processual, nos termos do art. 190 do CPC (CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. **I Jornada de Direito Processual Civil**: enunciados aprovados. 24 e 25 de agosto de 2017. Brasília, DF: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2017).

¹⁹⁸⁹ A cláusula geral de negócio processual é aplicável à execução fiscal. (In NOLASCO, Rita Dias; RODRIGUES, Marco Antonio. Enunciados do Fórum Nacional do Poder Público. In: **I Fórum Nacional do Poder Público**. 17 e 18 de junho de 2016. Brasília, DF. Disponível em: < https://d570e1eb-a10c-463a-9569-d50006b87218.filesusr.com/ugd/5436d1_35f8ac0a15f641c5be6d8174db943545.pdf > Acesso em 11 jun 2020).

¹⁹⁹⁰ AVELINO, op. cit., p. 164.

¹⁹⁹¹ “Autoriza modalidades específicas de negócio jurídico processual: i) fixação de calendário para a prática de atos processuais; ii) forma e tempo de cumprimento de decisões judiciais; iii) forma e tempo para confecção ou conferência de cálculos; iv) interposição, prazo e desistência de recursos; v) forma de inclusão do crédito fiscal e FGTS em quadro geral de credores, quando for o caso; vi) sobre prazos processuais; vii) sobre ordem de realização de atos, inclusive em relação à produção de provas.[...] Algumas limitações são trazidas, vedando-se a celebração de negócio jurídico processual: i) cujo cumprimento dependa de outro órgão, sem que se demonstre a sua anuência prévia, expressa e inequívoca; ii) que preveja penalidade pecuniária; iii) que envolva qualquer disposição de direito material por parte da União, ressalvadas as hipóteses previstas Portaria PGFN Nº 502, de 12 maio de 2016, e na Portaria PGFN Nº 985, de 18 de outubro de 2016; iv) que extrapole os limites dos arts. 190 e 191 do Código de Processo Civil; ou v) que gere custos adicionais à União, exceto se aprovado prévia e expressamente pela Procuradoria-Geral Adjunta competente.” (In AVELINO, op. cit., p. 167).

742/2018¹⁹⁹², demonstrando a participação do contribuinte e do Estado na formação de acordos a serem homologados pelo magistrado.

Ainda no âmbito judicial, mas também possível de estar-se no âmbito extrajudicial, observam-se a conciliação e a mediação¹⁹⁹³, como procedimentos a serem manejados com o fim de se promover a solução do conflito entre a Administração Pública e o administrado mediante o consenso ou acordo entre eles. São meios alternativos de solução de conflito, permitindo que haja a consagração dos princípios da cooperação, lealdade, confiança legítima, moralidade e boa-fé para fins de facilitação do diálogo entre o poder público e o cidadão. Cabe ressaltar que não há empecilhos para que se possa transigir sobre um assunto que envolva a Administração Pública, posto que o próprio sistema jurídico permite a conciliação e a mediação com a participação do Estado, reconhecendo que o direito caracterizado pelo resguardo do interesse público pode ser alvo de transação, ou seja, reconhece-se a sua indisponibilidade relativizada.

Por fim, ressaltando a importância do consenso para a escolha de um procedimento extrajudicial para solução de conflito entre o Estado e o administrado, indica-se a arbitragem. Considerada como um meio alternativo de solução de conflito heterônomo, em que as partes escolhem um terceiro para julgar um conflito sobre um bem disponível, registra-se que o sistema jurídico brasileiro permite a adoção de tal instituto jurídico pela Administração Pública. Para tanto, há que se observar que “será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade”¹⁹⁹⁴, bem como será sempre de direito, em atenção à vinculação da Administração ao princípio da legalidade. Na arbitragem, há a liberdade quanto à escolha do árbitro, profissional especializado na questão conflituosa, não recaindo sobre o Poder Judiciário a incumbência de proferir decisão no conflito entre o administrado e a Administração Pública (que poderia ser insatisfatória diante da especificidade e peculiaridade técnica do caso

¹⁹⁹² “Disciplina, nos termos do art. 190 do CPC, a celebração de negócio jurídico processual em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União, [...] servindo à redução do montante dos créditos inscritos ou impliquem renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário. O foco se dá no procedimento dos feitos executivos fiscais. [...] O negócio jurídico processual firmado nos seus termos para equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União poderá versar sobre: i) calendarização da execução fiscal; ii) plano de amortização do débito fiscal; iii) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; iv) modo de constrição ou alienação de bens.” (In AVELINO, 2020., p. 168).

¹⁹⁹³ Os referidos procedimentos estão regulamentados no âmbito das Lei 13.140/2015, Lei 9.099/1995 e Lei de 12.153/2009 e serão tratados com mais afinco nos próximos capítulos.

¹⁹⁹⁴ Art 2, § 3º A arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade. (In BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1996. Disponível em: <

concreto). Tem-se, pois, a prevalência da eficiência na atuação da Administração Pública ao se escolher um especialista para verificar o deslinde da questão conflituosa.

4.6 BOA-FÉ NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS E SEUS EFEITOS

Sobre a aplicabilidade da boa-fé no Direito Público, ressalta-se a incidência sobre as relações entre Estados no âmbito das relações internacionais. Malgrado não haja a previsão expressa da boa-fé no artigo 4º do texto constitucional como princípio a reger as suas relações internacionais, o reconhecimento da referida categoria na ordem desta matéria se faz impositivo haja vista a inserção das ideias de justiça e de legitimidade na atuação dos Estados. Em palavras outras, se os sistemas jurídicos internos têm se proposto a adotar uma postura pós-positivista e intervencionista para garantir a satisfação dos direitos individuais e sociais, inserindo-se a boa-fé objetiva como princípio a ser observado, não poderia ser outro o modelo de atuação na esfera internacional. Assim, a boa-fé deve ser considerada como elemento do ordenamento jurídico internacional a ser aplicada nas relações internacionais por conta do reflexo, bem como pelo fato de reger a sociedade internacional com o fim de garantir a lealdade e o padrão ético de confiança entre as nações e os diversos atores internacionais.

A sociedade internacional é composta por diversos atores, como os Estados soberanos, as organizações internacionais e as grandes empresas¹⁹⁹⁵. Via de regra, estabelecem acordos por meio de tratados¹⁹⁹⁶, convenções ou se relacionam por meio de atos unilaterais, obedecendo às decisões das cortes internacionais. Todos os atos internacionais, independentemente de seu tipo¹⁹⁹⁷, devem ser formais, com teor definido e por escrito, seguindo as regras do Direito

¹⁹⁹⁵ BEDIN, Gilmar Antonio. **A sociedade internacional e o século XXI**: em busca da construção de uma ordem justa e solidária. Ijuí: Unijuí, 2001. p.270

¹⁹⁹⁶ Segundo a convenção de Viena, “Art. 2, 1.a) “tratado” significa um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, que conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular” (In BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Brasília, DF: **Presidência da República**. 2009. Disponível Em: < Http:// http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>. Acesso em 04 jun 2020). “Tratado, de acordo com o número de partes, é um ato bilateral, plurilateral ou multilateral ao qual se deseja atribuir especial relevância jurídica. [...] A distinção principal, plenamente operatória, é a que existe entre tratados bilaterais e multilaterais. Certos autores consideram que, entre estas duas categorias, existe uma categoria intermédia, constituída por tratados plurilaterais que designariam os tratados em que o número de partes, superior a dois, é limitado, enquanto, em princípio, os tratados multilaterais são suscetíveis de virem a ser tratados universais”. (In LORENZONI, Roger de Lima. **O princípio geral da boa-fé em seu prisma objetivo no direito internacional e sua perspectiva de aplicação nas relações internacionais do Brasil**. 109 fl. Monografia (Pós Graduação em Direito Constitucional). Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Brasília, 2010, p. 17).

¹⁹⁹⁷ Há a carta internacional utilizada para atos constitutivos das organizações internacionais; há o ato que estabelece regras de direito com efeitos obrigatórios; as declarações são acordos que criam princípios jurídicos

Internacional Público. O conteúdo dos textos dos tratados internacionais pode conter princípios ou regras, independentemente de serem contratuais ou normativos¹⁹⁹⁸ ou tratado constituição¹⁹⁹⁹, objetivando todos facilitar a relação entre os atores internacionais para prevenir “a guerra, promover as melhorias das condições econômicas e sociais do povo”²⁰⁰⁰. A celebração de tais acordos internacionais pressupõe a legitimidade negocial para elaboração de um texto de tratado, possuindo, via de regra, os Estado, as organizações internacionais, as outras pessoas jurídicas de Direito Internacional, territórios internacionalizados, sociedades comerciais, nações beligerantes e territórios sob mandato e tutela internacionais.

Desta forma, reconhece-se tais sujeitos como sujeitos de direitos e deveres internacionais²⁰⁰¹, sendo que seus representantes realizam os atos necessários para a celebração, devendo a “negociação ser feita com boa-fé, e neste caso, segundo E. Zoller, isto significa ausência de fraude, não induzir a erro e não mentir”²⁰⁰². Nesta fase, que antecede a celebração dos tratados, há a participação dos sujeitos que possuem habilidades e conhecimento técnico na área específica da negociação, sendo, via de regra, os plenipotenciários os servidores públicos e diplomatas ou outrem, desde que contenham a carta de plenos poderes ou documento que comprove que foram indicados pelo ator internacional. A negociação é a fase em que há

ou impõe uma atitude política comum; protocolo é um termo que designa acordos formais complementares aos tratados internacionais ou interpretativos de tratados ou convenções; as convenções são atos multilaterais oriundos de conferências internacionais, versando sobre assunto de interesse geral ou criando normas gerais; pacto é um tratado que designa atos bilaterais ou multilaterais com reduzido número de participantes, de natureza política, econômica, comercial, cultural, científica ou técnica, podendo ser utilizados para criar organizações internacionais; o estatuto é um tratado que estabelece normas para os tribunais internacionais; acordo é geralmente um tratado de cunho econômico, financeiro, comercial, ou cultural; o ajuste ou acordo complementar é o ato que dá execução a outro, anterior,

devidamente concluído; memorando de entendimento tem sido utilizado para atos de prática bastante simplificada, destinado a registrar princípios gerais que orientarão as relações entre as partes no plano político, econômico, cultural ou outros; acordos em forma simplificada são os tratados Internacionais concluídos pelo Poder Executivo de um país, sem que tenham sido submetidos ao Poder Legislativo para aprovação; compromisso é um tratado sob litígio que será submetido à arbitragem internacional; “gentlemen’s agréments”(acordos entre cavalheiros) têm por finalidade fixar um programa de ação política para os envolvidos, sendo considerado um compromisso ético ou moral, não jurídico; “pactum de contrahendo”, que seria um acordo prévio definido pelo Estado com o compromisso de concluir um acordo final sobre determinada matéria, é um tratado preliminar; “pactum de negociando” seria a obrigação de iniciar negociações de boa-fé com a finalidade de concluir um tratado. (In LORENZONI, 2010, p. 18-20).

¹⁹⁹⁸ Os tratados-contrato são celebrados entre as partes para a realização de uma operação jurídica, enquanto os tratados-leis servem para editar uma regra de direito de forma objetiva.

(In REZEK, J. Francisco. **Curso elementar de direito internacional público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.24).

¹⁹⁹⁹ “O tratado-constituição seria repositório de normas que encerram princípios fundamentais sobre os quais se ergue a ordem jurídica internacional em seu conjunto, ou determinado espaço dessa ordem jurídica” (In LORENZONI, op. cit., p. 21).

²⁰⁰⁰ QUADROS, Fausto. **Direito das comunidades europeias e direito internacional público** - contributo para o estudo da natureza jurídica do direito comunitário europeu. Lisboa: Almedina, 1991, p 185.

²⁰⁰¹ MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p 193.

²⁰⁰² MELLO, 1997, p 204.

“diálogo e a conformação de opiniões, persuasão, convencimento de acordo com o interesse que a matéria tem para o representante do Estado” possuindo como objetivo “a concordância dos agentes plenipotenciários para o texto do tratado” sobre o seu conteúdo²⁰⁰³.

Após a elaboração do texto do tratado internacional, há a manifestação do consentimento por parte do representante do ente internacional demonstrando a intenção de obedecer a um tratado. O consentimento pode se manifestar, de forma irretroatável, através da assinatura, troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim for acordado, realizado por representantes indicados pela ordem interna de cada Estado. A desvinculação só ocorre mediante a denúncia realizada conforme as normas indicadas no próprio tratado internacional²⁰⁰⁴. Para viger na ordem interna, no sistema jurídico brasileiro, há a necessidade de aprovação por parte do Congresso Nacional em formato de lei ou de emenda constitucional (quando o tratado internacional versar sobre os direitos humanos)²⁰⁰⁵.

Inserido o tratado internacional na ordem interna, deve o ator internacional observar, aplicar e interpretá-lo. A observância e a aplicação dos tratados internacionais serão regidas pelos princípios do livre convencimento, da boa-fé, do “pacta sunt servanda”, conforme atesta a Convenção de Viena sobre Tratados²⁰⁰⁶. A interpretação, por sua vez, é utilizada em virtude da impossibilidade de “um tratado prever todas as situações fáticas e jurídicas às quais deve ser aplicado, os juristas utilizam-se do mecanismo da interpretação para assegurar sua correta aplicação da maneira mais ampla”²⁰⁰⁷, devendo ser observada a boa-fé, “segundo o sentido comum dos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade”²⁰⁰⁸. Em outras palavras, os tratados devem ser interpretados, observando a boa-fé e a sua finalidade, ou seja, deve-se buscar o efeito útil e prático, sem condução ao absurdo na situação, considerando as pretensões das partes durante a negociação e em momento posterior, bem como os fatos após a pactuação, o que demonstra que se deve considerar como dinâmico o vínculo jurídico de um

²⁰⁰³ LORENZONI, 2010, p. 25.

²⁰⁰⁴ A denúncia é o ato pelo qual o Estado faz cessar a vigência de um tratado em relação a si mesmo.

²⁰⁰⁵ LORENZONI, 2010, p. 25-28.

²⁰⁰⁶ Art 26. Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé. (In BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Brasília, DF: **Presidência da República**. 2009. Disponível Em: < [Http:// http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm)>. Acesso em 04 jun 2020.)

²⁰⁰⁷ LORENZONI, op. cit., p. 29.

²⁰⁰⁸ Art. 31. (In BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Brasília, DF: **Presidência da República**. 2009. Disponível Em: < [Http:// http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm)>. Acesso em 04 jun 2020.)

tratado internacional. Por fim, há que se considerar a harmonia entre os fins perseguidos pelo tratado internacional e o sistema político internacional conformador de uma ordem jurídica internacional formada “materialmente por valores, princípios e regras plasmadas em declarações e documentos internacionais”²⁰⁰⁹.

Em caso de alteração das circunstâncias em que foram realizadas as negociações e a celebração do tratado internacional, surgindo a impossibilidade superveniente de cumprimento, é passível de se aplicar a cláusula “*rebus sic stantibus*”. Dessa forma, o tratado só permaneceria válido e exigível enquanto mantidas as condições previamente existentes, podendo ser modificado em caso de uma das partes identificarem que a alteração das circunstâncias, de forma imprevisível, poderia levar a prejuízo imensuráveis ou se a circunstância alterada foi fundamental na formação do consentimento delas. “Por outro lado, um tratado em que as circunstâncias que lhe deram origem mudaram, ele não pode estar sendo aplicado de boa-fé”²⁰¹⁰. Assim, podem ser realizadas alterações nos tratados internacionais judicialmente, por negociações diretas ou por um órgão internacional.

Além dos tratados internacionais como forma de orientar as condutas e posicionamentos dos atores internacionais, os costumes, os princípios gerais de Direito, as decisões das organizações internacionais e os atos unilaterais permeiam a matéria. Quanto aos costumes, formado pelos usos tradicionalmente aceitos por um longo prazo, omissivos ou ativos, em face de uma situação, com vistas agir de forma correta, justa e aceitável, possuindo como fundamento de validade o princípio do “*pacta sunt servanda*”, “o qual prescreve que o estabelecido pelo exercício da soberania estatal deve ser cumprido de boa-fé”²⁰¹¹. Em relação às decisões das organizações internacionais, estas “podem ser chamadas de resolução, recomendação, declaração, diretriz, regulamentações, variando o seu significado e seus efeitos, de acordo com a entidade implicada”²⁰¹², e a validade de tais decisões depende do seu tratado constitutivo, podendo ser obrigatória ou não para seus membros. Mesmo que não possua caráter obrigatório e vinculante, a decisão já é considerada como elemento norteador das próximas decisões, haja vista a consideração de elementos jurídicos, econômicos e sociais. Os atos unilaterais via de regra não possuem generalidade e a abstração, mas produzem efeitos jurídicos diante de terceiros, haja vista expressarem a vontade de um Estado. Os princípios gerais do

²⁰⁰⁹ LORENZONI, 2010, p. 33.

²⁰¹⁰ MELLO, 1997, p 239.

²⁰¹¹ LORENZONI, op. cit., p. 36.

²⁰¹² *Ibidem.*, p. 39.

direito possuem força normativa imperativa para interpretação e aplicação das normas internacionais, coadunando-se tal assertiva com a postura filosófica pós-positivista²⁰¹³.

Ressalta-se que ainda há meios auxiliares para determinação das regras no âmbito internacional: decisões judiciais, doutrina, analogia e equidade. As decisões judiciais, quando reiteradas num sentido, passam a ter influência no julgamento de casos semelhantes, tanto no sistema jurídico interno como no internacional, principalmente quando se deparam com princípios gerais²⁰¹⁴. A doutrina, por sua vez, é formada pelas opiniões de juristas respeitáveis em razão da experiência, pesquisa e envolvimento com assunto, sendo citada em decisões judiciais ou decisões de tribunais de arbitragem internacionais. A analogia é utilizada em caso de ausência de dispositivo normativo ou inadequação de um tratado internacional para resolver um caso, sendo limitada pela impossibilidade de restrição de valores e instituições basilares da sociedade internacional. Por fim, a equidade é utilizada pelos intérpretes quando o tratado internacional traz uma solução inaceitável em questão de justiça²⁰¹⁵.

Em relação a boa-fé amplamente citada pela Convenção de Viena quanto à negociação, aplicação e interpretação dos tratados internacionais, deve-se compreender que no Direito Internacional o referido instituto jurídico possui força normogênica, orienta a interpretação e aplicação das normas internacionais. Possui como objetivo orientar os atores internacionais a “abster-se de atos que privem um tratado do seu objetivo”²⁰¹⁶, exigindo-se fidelidade e lealdade aos compromissos assumidos. Segundo os textos doutrinários,

No cenário internacional, o princípio da boa-fé é utilizado ora como via para assegurar a relevância da prática e dos usos, assegurando a previsibilidade dos comportamentos; ora direciona a soluções previamente postas no sistema, oferecendo um fundamento a que tal ou qual instituto seja convocado como solução ao caso; ora é visto como ‘instrumento de moralização das relações econômicas’ (isto é: como sanção à má-fé); ora é equiparado à equidade (comportando o risco de permitir um julgamento por equidade nas ocasiões em que não seria permitido)²⁰¹⁷.

²⁰¹³ “O pós-positivismo é a designação provisória e genérica de um ideário difuso no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras - aspectos da chamada nova hermenêutica - e a teoria dos direitos fundamentais. Surge como superação do conhecimento convencional, já que reconhece o ordenamento positivo, acrescentando-lhe, porém, as ideias de justiça e legitimidade”. (BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *In: Revista Interesse Público*. Porto Alegre; Síntese, jul/set.2001, p.57-58. Apud LORENZONI, 2010, p. 43).

²⁰¹⁴ Além disso, são consideradas como meio auxiliar para a determinação das regras de Direito, nos termos do artigo 38 do Estatuto da Corte de Haia. Este artigo foi repetido no Estatuto da Corte Internacional de Justiça. (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Estatuto da Corte Internacional de Justiça**. São Francisco, 1945. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Corte-Internacional-de-Justi%C3%A7a/estatuto-da-corte-internacional-de-justica.html>> Acesso em 04 jun 2020).

²⁰¹⁵ LORENZONI, op. cit., p. 40-46.

²⁰¹⁶ DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. **Direito internacional público**. Trad. de Vítor Marques Coelho. 4. ed. Lisboa: Fundação Gulbenkian, 1992, p.200.

²⁰¹⁷ MARTINS-COSTA, 2018, p. 320.

O seu reconhecimento advém da construção histórica, das práticas nos tráficos internacionais e na própria positivação em diversos tratados internacionais²⁰¹⁸. Porém, mesmo quando não prevista, a boa-fé é arguida e apresentada como um princípio geral que rege o Direito Internacional, sendo reconhecida como fonte não escrita de orientações e comandos jurídicos a serem observados pelas cortes internacionais.

Como princípio geral de direito no âmbito internacional, a boa-fé objetiva se encontra prevista expressamente como diretiva para cumprimento das obrigações internacionais ou seu conteúdo é vislumbrado em outros dispositivos dos tratados internacionais. Neste caso, vislumbra-se o dever de cooperação, a solução pacífica de controvérsias, a não intervenção em assuntos internos dos Estados, igualdade de direitos e autodeterminação dos povos, igualdade soberana dos Estados e a proteção dos direitos humanos. Entende-se a boa-fé objetiva como princípio geral do direito na ordem internacional em razão de ser considerada como princípio na ordem interna dos Estados²⁰¹⁹, assim como por ser própria e aplicável ao Direito Internacional. Os princípios gerais de Direito Internacional possuem um fundamento ético “de ordem, de justiça e de razão que são o fundamento da civilização jurídica a que pertencem os Estados”²⁰²⁰, assim como são autônomos em relação aos tratados e costumes internacionais. Em todos os casos, os referidos dispositivos devem ser averiguados no caso concreto, posto que é um comando da boa-fé, bem como da postura pragmática adotada no âmbito das relações internacionais.

Cabe ressaltar que se aplica a boa-fé no seu aspecto objetivo no Direito Internacional, isto porque não há como verificar o estado psicológico do ator internacional, considerando que se trata de pessoa jurídica reconhecida nas relações da sociedade internacional. Infere-se que a

²⁰¹⁸ Enquanto princípio positivado a boa-fé foi proposta nas Conferências de Haia de 1907; no Pacto da Liga das Nações; na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 (publicada em 1980); na Carta da ONU, de 1945; na Declaração Relativa aos Princípios do Direito Internacional Regendo as Relações Amistosas e Cooperação entre os Estados Conforme a Carta da ONU de 1970; na Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 10/12/1982 (Jamaica), na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, de 1992; na Carta da OEA, assinada em 30/4/58 (Bogotá); na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 1986; no Acordo de Parceria entre os Estados de África, das Caraíbas e do Pacífico e a Comunidade Européia e os seus Estados-membros. (In LORENZONI 2010, p. 49-50).

²⁰¹⁹ Em conjunto com outros: o *pacta sunt servanda*, o princípio da proporcionalidade, o princípio do *venire contra factum proprium non valet* (não contrariar seus próprios atos), a *rebus sic stantibus* (toda convenção deve ser entendida estando assim as coisas), o princípio da segurança jurídica e do respeito da confiança legítima; o não locupletamento à custa alheia. (In LORENZONI, op. cit., p. 75).

²⁰²⁰ ROSA, Luis Fernando Franceschini da. Jurisprudência e princípios gerais do direito no direito internacional. In: MERCADANTE, Araminta de Azevedo; MAGALHÃES, José Carlos de (Coord). **Solução e prevenção de litígios internacionais**. São Paulo:Núcleo de Estudos sobre Controvérsias Internacionais (NECIN)/CAPES, 1998, p.152.

boa-fé objetiva, considerada como princípio, deve ser manejada nas relações internacionais para identificação de um padrão ético de confiança e de lealdade nos atos dos atores internacionais. Ademais, deve-se observar a boa-fé objetiva diante do julgamento realizado pelas cortes internacionais, posto que estas podem ser acusadas de responsabilidade se cometeram o erro escusável ao julgar ou interpretar os fatos levados a seu juízo²⁰²¹. Por fim, é possível que haja casos em que seja necessário mencionar a boa-fé subjetiva para verificar a ação de agentes representantes dos atores internacionais quanto à licitude ou ilicitude do ato e suas consequências punitivas.

Considerando o aumento da complexidade das relações internacionais e o ambiente em que elas se realizam, bem como os novos valores referentes a cooperação, solidariedade e desenvolvimento, paz e segurança internacionais, a boa-fé se insere como instrumento para que sejam considerados nas decisões e atuação dos atores internacionais. Serve como instrumento para a aplicação, integração e interpretação das normas internacionais, excluindo-se a fraude, trazendo a razoabilidade e ética ao caso concreto. Além disso, atua criando deveres secundários de conduta ou fonte autônoma de direitos, deveres e pretensões às partes, de forma que a sociedade internacional, ao adotar um conjunto de normas com o fim de garantir e impor a cooperação internacional e a coordenação entre os atores internacionais, subordina-se aos tribunais internacionais que podem considerar a existência de deveres independentes e autônomos além dos previstos nos tratados internacionais²⁰²².

Também se verifica a boa-fé para limitar o exercício de posições jurídicas abusivas e contrárias à lealdade recíproca entre Estados que negociaram e celebraram um tratado internacional, haja vista que há a criação da confiança legítima quanto “a expectativa de que serão tomadas as providências para que sejam concluídas todas as fases, inclusive as previstas nos respectivos ordenamentos internos, a fim de entrar em vigor”²⁰²³. Isso significa que a legislação interna de um Estado não pode impedir que o tratado celebrado produza seus efeitos, sob pena de incorrer no “*venire contra factum proprium*”, propondo-se, inclusive, que os Estado estabeleçam a paridade hierárquica entre os tratados internacionais e as leis internas, ou até mesmo superioridade hierárquica daquelas em relação a estas.

Ademais, a boa-fé permite que a dignidade da pessoa humana seja a finalidade precípua nas relações internacionais, na medida em que há o respeito da conduta proba, leal e honesta

²⁰²¹ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. Nascimento. **Manual de direito internacional público**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 138.

²⁰²² LORENZONI, 2010, p. 65-70.

²⁰²³ *Ibidem.*, p. 72.

perante o ser humano, reconhecido como sujeito de direito não só no ordenamento jurídico interno, mas também no sistema internacional.

As relações internacionais das quais o Brasil faz parte são geridas pelos princípios da ordem internacional e pelos princípios constitucionais referentes à matéria. Os princípios que tratam das relações internacionais brasileiras estão previstos no artigo 4º do texto constitucional²⁰²⁴, orientando uma postura nacionalista, mas ao mesmo tempo internacionalista, posto que “se apega à ideias de independência nacional, de não intervenção, de igualdade entre os Estados” e ao mesmo tempo “há uma linha internacionalista que se traduz na ideia de que o Brasil nas relações internacionais deverá bater-se pela prevalência dos direitos humanos da autodeterminação do povo e do repúdio ao terrorismo e ao racismo”²⁰²⁵. Vislumbra-se também o reconhecimento da igualdade entre os Estados, a defesa da paz e a prevalência da solução pacífica dos conflitos, a cooperação entre povos para o progresso da humanidade que demonstram a postura do Brasil nas relações internacionais como um ator internacional voltado a atuar com boa-fé.

Ademais, os princípios previstos no texto constitucional brasileiro estão em conformidade aos instrumentos normativos do Direito Internacional, como é o caso da Carta das Nações Unidas, que traz em seu texto a previsão de princípios como a igualdade de todos os membros da ONU, o cumprimento de boa-fé das obrigações assumidas de acordo com a Carta, a solução pacífica de controvérsias internacionais; a não-utilização ou ameaça da força contra a integridade territorial ou independência política de qualquer Estado; a garantia de que os Estados não-membros ajam de acordo com tais princípios; a não-intervenção pela ONU em assuntos do domínio reservado de qualquer Estado (excetuadas as medidas coercitivas do capítulo VII da Carta)²⁰²⁶. Tais princípios foram inseridos também na Declaração Relativa aos Princípios do Direito Internacional, frisando-se a solução pacífica de disputas internacionais, a cooperação internacional, igualdade de direitos e a autodeterminação dos povos, bem com a

²⁰²⁴ Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I - independência nacional; II - prevalência dos direitos humanos; III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção; V - igualdade entre os Estados; VI - defesa da paz; VII - solução pacífica dos conflitos; VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X - concessão de asilo político. Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações. (In BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020).

²⁰²⁵ FERREIRA FILHO, 1974, p. 26.

²⁰²⁶ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A Carta das Nações Unidas**. São Francisco, 1945. Disponível em: < <https://nacoesunidas.org/carta/>> Acesso em 05 jun 2020.

igualdade soberana dos estados e a boa-fé no cumprimento das obrigações internacionais²⁰²⁷. Cabe ressaltar que na Carta dos Direitos e Deveres Econômicos dos Estados²⁰²⁸, embora não haja a previsão expressa da boa-fé, os princípios da igualdade soberana de todos os Estados, benefícios mútuos equitativos, coexistência pacífica, igualdade de direitos e autodeterminação dos povos, resolução pacífica de conflitos, respeito pelos direitos humanos e pelas liberdades fundamentais, promoção da justiça social internacional e cooperação internacional para o desenvolvimento permitem a conclusão quanto à obrigação da atuação conforme a boa-fé nas relações internacionais econômicas. Isto porque a boa-fé se efetiva diante do respeito mútuo entre os atores internacionais, resolução de conflitos de forma consensual e pacífica, promoção da solidariedade, cooperação e lealdade.

Tem-se, pois, que a boa-fé se consagra como categoria do Direito Internacional para reger as relações jurídicas entre os atores internacionais, sendo o instituto jurídico da boa-fé objetiva o criador de deveres anexos e laterais de conduta, além dos convencionados, para se alcançar os fins e objetivos gerais dos tratados celebrados. Ademais, o reconhecimento da boa-fé objetiva como princípio permite que os tribunais internacionais analisem o caso concreto diante de seu conteúdo, realizando a interpretação integradora das normas internacionais. Por fim, a boa-fé no âmbito das relações internacionais impõe a postura cooperativa, leal e solidária entre os atores internacionais, bem como a conformidade dos sistemas jurídicos internos aos princípios gerais internacionais (incluindo o da boa-fé) e a orientação quanto ao cumprimento das obrigações e acordos previamente estabelecidos, sob pena agirem em venire contra factum proprium e violarem a confiança legítima instituída na relação jurídica internacional.

²⁰²⁷ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaration on Principles of International Law concerning Friendly Relations and Co-operation among States in accordance with the Charter of the United Nations**. General Assembly, 1970. Disponível em: <http://www.un-documents.net/a25r2625.htm> Acesso em 05 jun 2020.

²⁰²⁸ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Charter of economic rights and duties states**. Resolução 3.281, de 12 de dezembro de 1974. Disponível em: [https://undocs.org/en/A/RES/3281\(XXIX\)](https://undocs.org/en/A/RES/3281(XXIX)) Acesso em 05 jun 2020.

5. BOA-FÉ NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

5.1 DIMENSÕES DO CONCEITO DE RELAÇÃO JURÍDICA

A ideia de relação advém dos fatos ou atos humanos que interagem com outros sujeitos ou elementos no mundo fenomênico. As relações se apresentam num aspecto temporal, havendo o momento antecedente, circunstâncias concomitantes e efeitos consequentes. A ideia de relação corresponde a um conceito desenvolvido por Aristóteles como o “caráter de dois ou mais objetos de pensamento, na medida em que são concebidos como sendo, ou podendo ser compreendidos num ato intelectual único, de natureza determinada”²⁰²⁹, conduzindo-se um com respeito ao outro ente.

A teoria sobre relação jurídica não possui sua origem no direito romano, embora muitos dos institutos jurídicos do civil law a possuam. A ligação entre os sujeitos se dava em razão da ideia de vínculo, de nexu, com sentido abstrato, sem identificação de atribuição jurídica pessoal ou noção de direito subjetivo, deixando o sentido concreto para as instituições jurídicas objetivas como a pessoa, a coisa e as ações. “A concepção de direito subjetivo tampouco surgiu na Idade Média, quando pequenos Estados feudais sofriam a influência teocrática da Igreja, diante de um Império enfraquecido”²⁰³⁰, alterando-se o cenário com o surgimento das doutrinas contratualistas e da ideia da soberania civil.

A concepção de relação jurídica se origina na escola Pandectística, na Alemanha, no século XIX, no âmbito do positivismo jurídico, em observância da organização da sociedade pela ciência jurídica. Observam-se as relações de direito privado e a semelhança entre os elementos da sua composição para formar a concepção de relação jurídica: sujeito, objeto, fato jurídico e garantia de cumprimento mediante ação sancionadora do Estado.

Percebendo a insuficiência da noção unívoca de direito subjetivo no âmbito da relação jurídica, Savigny desenvolveu a ideia de relação jurídica como um instituto de natureza personalista, identificando-a como um vínculo de pessoa a pessoa regulamentado por uma regra de direito, conferindo a cada indivíduo um domínio no qual sua vontade impera independente de qualquer outra vontade externa. Ou seja, o conceito de relação jurídica foi projetado em razão da liberdade da pessoa humana e do encontro entre vontades individuais diversas²⁰³¹. Era

²⁰²⁹ LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la philosophie** 13ª ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1980, p. 911.

²⁰³⁰ COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 174.

²⁰³¹ SAVIGNY Friedrich Carl Von. **Sistema del Diritto Romano Attuale**. V. I, Turim: Ed UTET, 1886, p. 335 Apud COSTA, 1993, p. 178.

época de se considerar o valor do indivíduo e respeitar a pessoa humana, prevalecendo a concepção individualista e o poder da vontade, concebendo-se o direito subjetivo como o “poder da vontade atribuído pela ordem jurídica ao sujeito, sem considerar as razões éticas, políticas ou econômicas”²⁰³². Jhering, por sua vez, sustentava que o direito subjetivo correspondia a um interesse juridicamente protegido, podendo o direito ser de ordem moral, econômica, afetiva, política, demonstrando a finalidade do direito. Jellinek conciliou as duas concepções, integrando vontade e interesse: direito subjetivo é um interesse protegido mediante o reconhecimento da vontade individual, podendo a sua realização ser obtida por um meio jurídico à disposição do seu titular²⁰³³. Assim, a relação jurídica se identificaria com a presença dos seguintes elementos: vontade, interesse e a garantia.

Em essência filosófica, relação jurídica é a “coordenação de liberdades individuais, seja no âmbito do direito privado, seja no âmbito do direito público, ou ainda quando o objeto das relações seja uma obrigação cuja fonte é contratual ou legal, ou delitual”²⁰³⁴. Não apenas as liberdades individuais se limitam entre si e pelo ordenamento jurídico, mas também há a vontade geral e social a ser considerada.

No aspecto sociológico, o direito se estrutura para coordenar concretamente a convivência entre os indivíduos em sociedade, apreendendo o fenômeno das relações jurídicas como um fenômeno do mundo social, como uma realidade viva, posto que relação “quer significar relacionamento concreto, que existe no cotidiano, tendo a categoria importância e função enquanto projeta-se de sua dimensão abstrata à realidade social”²⁰³⁵. Dessa forma, os sujeitos se relacionam com um fim social que independe de regra constitutiva, podendo o referido objetivo ser regulamentado pela lei ou não. Antes as relações sociais, depois o nascimento da regra jurídica que impõe a juridicidade das relações²⁰³⁶.

A relação jurídica se caracteriza pela reunião de diversos requisitos previstos normas jurídicas. É um conceito de teoria geral do direito, possuindo um caráter geral e interessando a todos os ramos o direito²⁰³⁷. A relação jurídica se expressa como uma categoria normativa

²⁰³² COSTA, 1993, p. 178.

²⁰³³ ESPÍNOLA, Eduardo; ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. **Tratado de direito civil brasileiro**. v. IX. Rio de Janeiro: Ed. Freitas Bastos, 1941, pp 367 e ss.

²⁰³⁴ COSTA, op. cit., p. 183.

²⁰³⁵ Ibidem., p. 184.

²⁰³⁶ “A dimensão sociológica, por si só, não explica o conjunto da categoria, embora seja de reconhecer sua fundamental importância. Por três motivos: 1) porque a influência social se projeta no espírito legislativo, na fase de elaboração da lei 2) porque ao se projetar no âmbito da sociedade, sofre um contínuo processo de adaptação e influência; 3) principalmente, porque a principal razão de ser e função da relação jurídica é coordenar, na prática, a convivência entre sujeitos.” (COSTA, op. cit., p. 194).

²⁰³⁷ AMARAL NETO, Francisco dos Santos. Relação jurídica. In **Enciclopédia Saraiva de Direito**, v 64, São Paulo: Saraiva, p. 407 – 414, p 407.

abstrata e se concretiza no mundo fenomênico. Expressa a reciprocidade de direitos e deveres, “é menos a ideia de império e mais a ideia de reciprocidade, relacionamentos e respeito às liberdades alheias”²⁰³⁸. Em outras palavras, a ideia de relação jurídica se apresenta como um conjunto de obrigações e direitos, ou seja, “além de ser conjunto de todas aquelas incontáveis obrigações, consubstancia também uma visão conjuntural dos deveres e obrigações de ambas as partes”²⁰³⁹.

Na perspectiva abstrata, a relação jurídica é uma criação do direito. Assim, para ser jurídica, há uma interação entre o indivíduo e a norma jurídica, sendo possível estabelecer-se a conexão ou ligação entre pessoas, pessoa e a coisa²⁰⁴⁰. Há uma relação estabelecida pelo ordenamento jurídico, que institui um dever jurídico e o respectivo direito, ou seja, caracterizada pela relação de uma norma com outra norma do mesmo sistema jurídico²⁰⁴¹. Mas esta concepção “confunde a relação com uma relação mental e subjetiva, certamente útil à compreensão do sistema e à semântica jurídica, mas não idônea à construção de um conceito objetivo”²⁰⁴². Por isso, deve-se reconhecer que os aspectos sociológicos interferem na experimentação prática do direito, afinal as normas jurídicas são inseridas no sistema antes de serem experimentadas ou discutidas socialmente e passam pelo crivo de aceitação da sociedade, revelando muitas vezes um paradoxo: “o direito atuando como instrumento empírico de mudanças sociais, sem deixar de funcionar em seu reconhecido papel conservador, preservador das mesmas (ou de outros tipos) instituições sociais”²⁰⁴³.

Dessa forma, há que se verificar a relação jurídica diante dos elementos normativos, social e axiológico, ou seja, a relação jurídica é a “própria experiência social, enquanto reflete as valorações da comunidade e consubstancia-se em normas dotadas de eficácia, pela própria força dessas valorações”²⁰⁴⁴.

²⁰³⁸ COSTA, 1993, p. 25-26.

²⁰³⁹ Ibidem., p. 28.

²⁰⁴⁰ A coisa é a norma jurídica. “Todas as vezes, portanto, que o indivíduo, voluntariamente ou não, entrar numa das condições previstas pelo ordenamento jurídico, existirá uma relação jurídica, isto é, uma relação entre o indivíduo e a norma jurídica” (CICALA, Francesco B. Rapporto Giuridico – Diritto Subiettivo e Pretesa. Turim: Ed. Frat. Bocca, 1909, p 10-11).

²⁰⁴¹ KELSEN, 1998, p 231. “Uma relação que somente é constituída, instituída ou criada pelas normas jurídicas. (In KELSEN, op. cit., p 233-236). Na visão de Kelsen, a relação jurídica não assume dimensão sociológica, concreta, sendo vínculo abstrato, malgrado o conceito possua aplicação ou experimentação prática. Isso significa que os fatos sociais não teriam valor autônomo, assim como as relações sociais. Compreender a relação jurídica como mera abstração é considerar que a “relação tributária não se faz entre o Estado e o contribuinte, mas entre o Estado e uma norma, e o contribuinte e uma norma. Para dizer o menos, é uma maneira formalista e irreal de ver” (In COSTA, op. cit., p. 194).

²⁰⁴² PLAZZOLO, Salvatore. Verbete “Rapporto Giuridico” em **Enciclopédia del Diritto**, V 37, Milão: Ed. Giuffrè, 1987, p 293.

²⁰⁴³ COSTA, op. cit., p. 195.

²⁰⁴⁴ COELHO, Luiz Fernando. Verbete Relação Jurídica I em **Enciclopédia Saraiva de Direito**, v. 64 pp 404-5.

A relação é jurídica, pois há uma relação social, interação entre homens com fins específicos, não somente protegida e reconhecida pelo Estado²⁰⁴⁵. A relação em si não é um instituto jurídico, pois “lhe falta o conjunto de princípios, essa standardização de preceitos aplicáveis, em suma, certa homogeneidade orgânica de regulamentação coerente”²⁰⁴⁶. Ademais, o status de relação como jurídica pressupõe não apenas a ideia de relação no seu sentido abstrato, mas também um fato in concreto. O Estado apenas estabelece modelos jurídicos para orientar as pessoas na constituição das relações jurídicas. Assim, o ordenamento jurídico pode estabelecer regras para as relações sociais criadas pelos sujeitos de direito ou pode constituir as relações jurídicas, “como se dá, por exemplo, no caso das relações fiscais, pois é evidente que só há relações entre Fisco e contribuintes porque as leis as instauram”²⁰⁴⁷. Dessa forma, as relações jurídicas são provenientes de um fato correspondente a uma norma de direito, posto que as relações sociais e os fatos só tem significado jurídico inseridos numa estrutura normativa²⁰⁴⁸. Somente quando as relações sociais e fatos demonstram ou apresentam os caracteres previstos no ordenamento jurídico podem ser compreendidos como relações jurídicas para efeitos previstos e estabelecidos previamente pelo legislador. Conclui Miguel Reale:

Dois requisitos são, portanto, necessários para que haja uma relação jurídica. Em primeiro lugar, uma relação intersubjetiva, ou seja, um vínculo entre duas ou mais pessoas. Em segundo lugar, que esse vínculo corresponda a uma espécie normativa, de tal maneira que derivem consequências obrigatórias no plano da experiência. [...] O certo é que não há relação jurídica sem norma, implícita ou explícita, que como tal a qualifique²⁰⁴⁹.

Isso significa que a relação jurídica corresponde a uma situação ou relação da vida fenomênica, considerada juridicamente relevante, que produz consequências jurídicas, sendo, pois, disciplinada pelo direito²⁰⁵⁰. Relação jurídica se concretiza no universo jurídico, é uma “relação entre sujeitos, considerada em função da norma de direito, que qualifica e regulamenta o conteúdo recíproco e complementar dos mesmos”²⁰⁵¹.

²⁰⁴⁵ Segundo Miguel Reale, não se atribui mais ao Estado a mera função de reconhecer e amparar algo já estabelecido pelo livre jogo dos interesses individuais. O autor combate a antiga previsão do artigo 75 do Código Civil de 1916 que determinava que a todo direito correspondia uma ação, que o assegurava, de forma que toda relação jurídica é protegida pelo Estado em razão da sua previsão na lei, sendo possível ao Estado aplicar uma sanção em caso de descumprimento. (In REALE, 2002, p. 214 e BEM, Leonardo Schmitt de. **Teoria da relação jurídica**: análise da parte geral do novo código civil. Curitiba: JM, 2004, p. 21).

²⁰⁴⁶ COSTA, 1993, p. 209.

²⁰⁴⁷ REALE, 2002, p. 215.

²⁰⁴⁸ Ibidem., p. 215.

²⁰⁴⁹ Ibidem., 2002, p. 216-217.

²⁰⁵⁰ ANDRADE, Manuel Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**.VI, Coimbra: Ed. Almedina, 1983, p. 2.

²⁰⁵¹ LEVI, Alessandro. **Teoria Generale del Diritto**. Pádua: Ed. Cedam, 1950, p 8.

É evidente a plurissignificação da expressão “relação jurídica”. Possível identificar um sentido jurídico-material, ou seja, identificação do vínculo que se estabelece entre determinadas pessoas, entidades ou realidades, sobre as quais o Direito reconhece a relevância, como é o caso da relação entre devedor e credor, Administração Pública e administrado, fisco e contribuinte. Porém, a abstração que lhe impõem não permite aferir todas as realidades que se conectam às relações jurídicas, pois “alguns problemas ficarão de fora, como por exemplo, os problemas atinentes à produção normativa e às fontes de Direito, à interpretação de conceitos indeterminados, à integração de lacunas e à aplicação das normas no tempo e no espaço”²⁰⁵².

Por outro lado, identifica-se a relação jurídica como uma “técnica dogmática ou esquema explicativo, utilizado para sistematizar e arrumar as matérias jurídicas”, de forma a ordenar e potenciar a compreensão da matéria jurídica²⁰⁵³. Ou seja, permitem que se reduzam os conceitos de sujeito, objeto, fato e garantia da matéria jurídica de uma disciplina, consentindo “o necessário distanciamento relativamente ao objeto do conhecimento e aos respectivos sujeitos, procurando que a tarefa de análise jurídica não se reduza, nem a uma exegese literalista nem a um rol de direitos ou obrigações das partes”²⁰⁵⁴.

A relação jurídica possui um plano objetivo e um plano subjetivo. No que toca o plano subjetivo, consiste num vínculo entre dois ou mais sujeitos, enquanto no plano objetivo verifica-se a disciplina jurídica sobre a relação²⁰⁵⁵. Assim, para que uma realidade seja reconhecida como relação jurídica, há a necessidade de que a relação social ou fato esteja de acordo com um modelo normativo instaurado pelo legislador. Em conformidade com o modelo normativo, originam-se deveres e direitos para ambas as partes. Mais além, tais deveres e direitos estão de acordo com certos fins, que expressam os valores de cada coletividade num momento histórico. No âmbito objetivo, por sua vez, verifica-se a relação jurídica que “ilumina e reclama no seu âmbito as normas objetivas, para exprimir o direito dos sujeitos”²⁰⁵⁶, em outras palavras, corresponde a um mecanismo autônomo de funcionamento de um conjunto, que vai se desenvolvendo e deixando de ser apenas um conjunto de direitos subjetivos. É dizer: “relação jurídica tem uma natureza orgânica, e esta se manifesta na correlação das suas partes que balançam sucessivamente e dependem uma da outra, seja no progressivo desenvolvimento, que nela se verifica no modo de seu nascimento e de sua extinção”²⁰⁵⁷.

²⁰⁵² ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Almedina, 2019, p. 22.

²⁰⁵³ ROCHA, 2019, p. 19.

²⁰⁵⁴ Ibidem., 2019, p. 20.

²⁰⁵⁵ BEM, 2004, p. 16.

²⁰⁵⁶ PLAZZOLO, 1987, p 291.

²⁰⁵⁷ SAVIGNY, 1886, p. 36-7 Apud COSTA, 1993, p. 214.

Analisada numa perspectiva conjuntural, não caberia ao Estado a mera função de reconhecer e amparar a relação criada entre os sujeitos, posto que há o reconhecimento do Direito como instrumento operacional: “o Estado, baseado, é claro, nos dados do processo social, instaura modelos jurídicos que condicionam e orientam o constituir-se das relações jurídicas”²⁰⁵⁸. Relação jurídica é o mecanismo próprio de funcionamento do conjunto de interesses, de direitos e deveres, e não apenas um conjunto de direitos e deveres²⁰⁵⁹. Por ser possível haver sujeitos que ocupem posições ou planos diversos, como ocorre na relação jurídica processual, pois se verificam as partes com poderes e deveres e o magistrado que não ocupa nenhum dos polos, havendo, assim, planos diversos de funcionalidades²⁰⁶⁰. Por isso, a relação jurídica abriga não apenas a obrigação principal ou acessória, mas também os fatos e atos jurídicos de natureza diversa, como os processuais, os instrumentos, os administrativos, axiológicos, políticos e naturais, “tudo que, sob a tutela ou a influência do direito, compõe e imperceptivelmente influencia as relações humanas de direito das obrigações”²⁰⁶¹.

A relação jurídica não se confunde com situação jurídica, pois esta tem caráter estático, instrumental, sendo fonte de relações jurídicas. A relação jurídica compreende dois direitos subjetivos ou mais, permitindo o nascimento de uma linha jurídica divisória que demarca os limites e o desenvolvimento de cada direito e obrigação. Forma-se um conjunto harmônico entre os direitos subjetivos das partes que a compõem, de forma que pode o intérprete mesclar normas jurídicas de conteúdo diverso para compreender a relação jurídica existente no caso concreto. A interação das normas jurídicas abstratas no âmbito da relação jurídica conduz ao conflito dos direitos subjetivos aparentemente íntegros na previsão normativa. Por isso, há a necessidade de se verificar o elemento axiológico da relação jurídica, ou seja, “não somente a lei, nem somente o fato social, mas também a valoração desses elementos”²⁰⁶² devem ser avaliados pelo intérprete no âmbito da aplicação prática do direito.

Conceitua-se relação jurídica, segundo Carlos Costa, como:

Obrigação é via de mão única e tem por objeto uma prestação de interesse econômico. Relação é o conjunto de diversas prestações, algumas de interesses econômicos (obrigações strictu sensu), algumas sem patrimonialidade (obrigações acessórias ou deveres instrumentais), e algumas situadas em planos diversos de funcionalidade em relação ao vínculo principal (atos ou fatos de terceiros).
[...]

²⁰⁵⁸ REALE, 2002, p. 210-221.

²⁰⁵⁹ COSTA, 1993, p. 215;

²⁰⁶⁰ CHIOVENDA, Giuseppe. **Principii di Diritto Processuale Civile**. Nápoles: Ed. Jovene, 1980, p. 91. Apud COSTA, 1993, p. 216.

²⁰⁶¹ COSTA, op. cit., p. 216.

²⁰⁶² Ibidem., p. 197.

É um conjunto dinâmico de direitos e deveres integrados, de conteúdo e funcionalidade variados, surgido em virtude do relacionamento concreto entre duas ou mais pessoas, para a coordenação e seus respectivos interesses²⁰⁶³.

A relação é dinâmica, diferentemente da situação jurídica que é estativa, apresentando-se direitos e deveres ao passo que os sujeitos integrantes praticam os atos com efeitos jurídicos ao longo do tempo. É também um mecanismo de funcionamento do conjunto de direitos e deveres. O conjunto se define por não ser sinônimo de obrigação, mas sim por ser um complexo de obrigações, direitos e deveres integrados e, mais, “um conjunto com finalidade, conteúdo e funcionalidade diversos da obrigação”²⁰⁶⁴. Além disso, não apenas direitos e deveres, mas atos e fatos de natureza e conteúdo variados compõem a relação jurídica, surgindo um tecido conectivo ou um amálgama jurídico. O conteúdo dos direitos e deveres são diversificados, não possuindo necessariamente um conteúdo econômico, assim como podem estar em planos diversos de funcionalidade, por serem de natureza diferente, estando em planos diferentes, onde se misturam interesses, deveres, procedimento e processo. Por fim, participam duas ou mais pessoas, constituindo-se em hipótese concreta de relação intersubjetiva para um determinado fim, qual seja, a coordenação de seus respectivos interesses e de seu comportamento, afinal “qualquer comportamento é um momento de relação intersubjetiva, ou como um seu pressuposto ou uma sua consequência”²⁰⁶⁵. A existência da norma jurídica é um pressuposto para que a relação se torne jurídica, disciplinando-a quanto a sua consequência.

Na relação jurídica identificam-se quatro elementos: sujeito ativo, sujeito passivo, vínculo e finalidade.

A relação jurídica é intersubjetiva²⁰⁶⁶, ou seja, somente pode se configurar entre duas pessoas ou mais, de forma que não se verifica uma relação jurídica entre uma coisa e uma pessoa. Via de regra, o sujeito ativo é o credor da prestação principal identificada na relação, enquanto o sujeito passivo corresponde àquele que se obriga a realizar a prestação. No entanto, assevera Reale que “toda pessoa que se insere em uma relação jurídica tem sempre direitos e deveres, e não apenas direitos, ou não apenas deveres”²⁰⁶⁷, de forma que tanto o sujeito ativo e o sujeito passivo possuem direitos e deveres reflexos ou correlatos. Isso significa que o direito

²⁰⁶³ COSTA, 1993, p. 218/219.

²⁰⁶⁴ Ibidem., p. 220.

²⁰⁶⁵ Ibidem., p. 222

²⁰⁶⁶ Segundo a teoria intersubjetiva da relação jurídica, apenas pessoas podem participar de uma relação jurídica. Porém, o caráter jurídico atribuído a tal relação ocorre em razão da presença de uma norma jurídica, havendo uma simbiose entre teoria intersubjetiva com a teoria normativa. (In BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista. 2a edição revista. São Paulo: EDIPRO - Edições Profissionais Ltda, 2003, p. 37).

²⁰⁶⁷ REALE, 2002, p. 218.

subjetivo de exigir a realização de um direito ou prestação se identifica em ambos os pólos da relação jurídica.

O vínculo se origina de um acordo entre as partes ou da estipulação própria da lei, verificando-se diante da concreção da norma jurídica, conferindo o poder a um sujeito de pretender ou exigir determinado comportamento ou algo em face do outro. A estipulação da própria lei advém da consideração de um fato capaz de criar um vínculo entre pessoas, razão pela qual a norma o torna jurídico. Ou seja, o fato jurídico é “um fato que, na vida social, venha a corresponder ao modelo de comportamento ou de organização configurado por uma ou mais normas de direito”²⁰⁶⁸.

Dentro da seara da concepção do sujeito da relação jurídica ainda se verificam características próprias do referido elemento. Tem-se a capacidade como aptidão para ser sujeito de direito e deveres e exercer os atos da vida civil, sendo esta, pois, a medida da personalidade ou “manifestação do poder de ação implícito no conceito de personalidade”²⁰⁶⁹.

A capacidade se observa sob dois parâmetros: capacidade abstrata ou de gozo que todo ser humano possui em razão do princípio da igualdade, e a capacidade de fato ou de exercício de atos jurídicos que possuem valor econômico. A primeira se relaciona com a legitimação do sujeito para praticar de forma concreta ato ou participar de relação processual; ou seja, a legitimação é o poder do sujeito de exercitar um direito sem impedimentos²⁰⁷⁰, traduzindo-se como uma legitimação específica para um ato em particular²⁰⁷¹. A capacidade de fato, por sua vez, depende do preenchimento de requisitos previstos no ordenamento jurídico para a prática de um ato, como forma de se proteger os indivíduos inaptos ao exercício de direitos previstos na lei²⁰⁷². Cabe ressaltar que a capacidade de fato é regulada em níveis, identificando-se no ordenamento jurídico a incapacidade absoluta para os sujeitos que estão privados de agir sem a feição de um representante, e a incapacidade relativa para os sujeitos que podem fazê-lo desde que autorizados ou assistidos²⁰⁷³.

“A personalidade é um atributo jurídico caracterizando ou individualizando tanto a pessoa física como a jurídica com aptidão a ser sujeito ativo ou passivo de direitos”²⁰⁷⁴. O sujeito possui a possibilidade abstrata estática para participar de uma relação jurídica, mas não

²⁰⁶⁸ REALE, 2002, p. 229.

²⁰⁶⁹ BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. Edição histórica. Rio de Janeiro, Ed. Rio: 1979, p. 110.

²⁰⁷⁰ GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 226.

²⁰⁷¹ BEM, 2004, p. 25.

²⁰⁷² DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 141.

²⁰⁷³ O legislador estipulou critérios objetivos para identificar a incapacidade absoluta ou relativa, conforme os artigos 3 e 4 do Código Civil de 2002.

²⁰⁷⁴ BEM, 2004, p. 38.

significa que detém capacidade para tanto. Além disso, a personalidade é considerada como “um bem jurídico relevante e de interesse central no ordenamento jurídico”²⁰⁷⁵, isto porque permite que o princípio da dignidade da pessoa humana seja inserido no ordenamento jurídico²⁰⁷⁶. Destrincha-se na personalidade natural²⁰⁷⁷ e suas consequências e especificidades²⁰⁷⁸, assim como na personalidade atribuída pela lei. Neste caso, o ordenamento jurídico empresta personalidade a um grupo de indivíduos que se uniram para realizar “objetivos comuns, que transcendem as possibilidades de cada um dos interessados porque ultrapassam o limite moral da sua existência ou exigirem a prática de atividades que não são exercitáveis por eles”²⁰⁷⁹. No entanto, é uma personalidade distinta daqueles que a compõem, possuindo direitos e deveres, sendo necessário observar requisitos legais para a sua formação e registro além do acordo de vontades quando se está diante da pessoa jurídica de direito privado, ao passo que as pessoas de direito público²⁰⁸⁰ possuem sua gênese na vontade da lei e em fatos históricos²⁰⁸¹.

Malgrado a diferenciação entre pessoa natural e pessoa jurídica, ambas possuem direitos e deveres provenientes do atributo da personalidade, ou seja, “direitos subjetivos que são passíveis de estarem sob a titularidade de um sujeito”²⁰⁸², ou seja, que nascem do fato de ser uma pessoa, jurídica ou natural. Os referidos direitos e deveres “têm a exata medida da noção

²⁰⁷⁵ RODRIGUES, Rafael Garcia. A pessoa e o ser humano no novo código civil. In TEPEDINO, Gustavo (org.). **A parte geral do novo código civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 17.

²⁰⁷⁶ BEM, 2004., p. 39.

²⁰⁷⁷ Há três teorias que buscam explicar o início da personalidade natural: teoria natalista, a teoria da personalidade condicionada e a teoria concepcionista. A primeira define sujeito de direito aquele que nasce com vida, havendo para o nascituro apenas uma expectativa de direito. A segunda considera que desde a concepção já se tem o sujeito de direito, podendo exercer os direitos a partir do nascimento com vida. A teoria concepcionista considera que há personalidade plena desde a concepção. (In BEM, op. cit., p. 40-41).

²⁰⁷⁸ A extinção da personalidade natural ocorre em razão de morte real, presumida ou por ausência. A sua individualização ocorre mediante a atribuição de um prenome e sobrenome para o seu reconhecimento perante a sociedade. O estado da personalidade corresponde a posição jurídica no meio social político e familiar, interessando a toda a sociedade, sendo, pois, indivisível, indisponível e imprescritível. Pode o sujeito ser nacional ou estrangeiro, cidadão ou não; solteiro, casado, viúvo, separado ou divorciado ou parente consanguíneo ou por afinidade; pode ser de sexo masculino ou feminino, menor ou maior de idade, capaz ou incapaz; profissional ou não. O domicílio da pessoa corresponde ao local em que é encontrada ou declara como sua sede, havendo o animus definitivo de considerar tal lugar como tal ou imposição legal para tanto. (In BEM, op. cit., p. 43-65).

²⁰⁷⁹ AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 272.

²⁰⁸⁰ A dualidade entre pessoa jurídica de direito público ou privado se pauta na identificação do objeto ou da sua finalidade. Porém, a concepção dualista perde força diante da simbiose entre as disciplinas jurídicas, em razão da necessidade de proteção estatal de direitos fundamentais presentes em todo ordenamento jurídico.

²⁰⁸¹ As teorias que buscam explicar a natureza jurídica da pessoa jurídica se pautam nas: teoria ficcionista, considerando que se trata de uma ficção despersonalizada criada pelo direito; assim como há a teoria da equiparação à pessoa natural; teoria da realidade objetiva ou orgânica que considera a existência de ente autônomo; a teoria jurídica entende que há uma realidade criada pelo ordenamento jurídico e atribuição de direitos e deveres; a teoria institucional defende a criação da pessoa jurídica para atingir objetivos específicos; por fim a teoria normativista pugna pela constituição da personalidade jurídica em razão da ordem da norma. Atualmente, o Código Civil prevê os tipos de pessoa jurídica no artigo 44. (In BEM, op. cit., p. 100).

²⁰⁸² BEM, op. cit., p. 67.

e do respeito que todos os sujeitos têm em relação aos demais que em nossa sociedade vivem”²⁰⁸³, por isso a existência e reconhecimento de novos direitos e deveres a cada dia. Isto porque tantos direitos e deveres da personalidade se pautam em cláusulas gerais, permitindo que os elementos do sistema jurídico se conectem entre si e com as diretivas ou valores presentes na sociedade. Dessa forma, a norma jurídica atribui a um sujeito defender um bem que lhe é próprio, a sua integridade física, intelectual e moral²⁰⁸⁴, desde que haja um exame de ponderação de bens e interesses²⁰⁸⁵ da relação jurídica num determinado contexto social histórico e político²⁰⁸⁶²⁰⁸⁷.

Os direitos da personalidade são gerais, pois concedidos a todos os sujeitos que detém personalidade, sendo pessoa natural ou jurídica, independentemente de dado normativo, por isso inatos²⁰⁸⁸. São extrapatrimoniais, haja vista que não podem ser vinculados indistintamente e exclusivamente a aspectos patrimoniais. Absolutos o são por serem oponíveis erga omnes, devendo a coletividade respeitá-los, irrenunciáveis, mas são relativamente indisponíveis. Por pertencerem a personalidade, são personalíssimos, não sendo transmissíveis, mas um certo número de interesses e dos direitos respectivos permanecem mesmo após a sua extinção²⁰⁸⁹. Por fim, são considerados imprescritíveis, razão pela qual a lesão ao direito de personalidade pode ser questionada para fins de pretensão ressarcitória ou reparadora²⁰⁹⁰.

O objeto da relação jurídica, por sua vez, “é o elemento em razão do qual a relação se constitui, e sobre o qual recai tanto a exigência do credor, como a obrigação do devedor, podendo ser uma coisa ou uma prestação ou então a própria pessoa”²⁰⁹¹. O bem que pode ser objeto de uma relação jurídica deve possuir estimativa econômica, disponibilização, ser apropriável pessoalmente, passível de titularidade, de posse e de transferências por atos entre sujeitos²⁰⁹². A prestação consiste num dar, num fazer ou não fazer em favor do titular do direito,

²⁰⁸³ BEM, 2004, p. 69.

²⁰⁸⁴ São direitos à integridade física: direito à vida, direito ao próprio corpo e o direito ao cadáver. São direitos à integridade moral: direito à honra, direito à liberdade, direito ao recato, direito à imagem, o direito ao nome e o direito moral do autor.

²⁰⁸⁵ No caso de conflitos entre direitos da personalidade, utiliza-se o princípio da proporcionalidade, bem como a verificação do interesse público, a objetividade da notícia e a veracidade. (In PEREIRA, Guilherme Cunha.

Liberdade e responsabilidade dos meios de comunicação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 79).

²⁰⁸⁶ SZANIAWSKI, Elimar. **Direitos da personalidade e sua tutela.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 62.

²⁰⁸⁷ Embora pautados em direitos fundamentais, os direitos da personalidade se vinculam a uma prévia definição de um direito subjetivo e se limitam a proteção da personalidade perante o binômio dano-reparação, não considerando os “aspectos distintivos da pessoa humana na hierarquia de valores constitucionais” (TEPEDINO, Gustavo. **Temas de direito civil.** Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.44).

²⁰⁸⁸ Aplica-se a pessoa jurídica, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.

²⁰⁸⁹ BEM, op. cit., p. 73-75.

²⁰⁹⁰ TEPEDINO, 2000, p 43.

²⁰⁹¹ REALE, 2002, p. 220.

²⁰⁹² BEM, op. cit., p. 115.

tornando-se obrigacional desde que o sujeito requeira a pretensão. “Em outras palavras, pretensão é o ato pelo qual o credor comunica ao devedor sua vontade em ver a satisfação de seu interesse”²⁰⁹³. Não sendo atendida a pretensão mediante o cumprimento da obrigação, nasce para o titular desta o direito de buscar a satisfação por meio do Poder Judiciário; trata-se da pretensão constitucional. Através do processo judicial, o sujeito realiza a pretensão processual a fim de alcançar uma manifestação do magistrado para satisfazer seus direitos violados²⁰⁹⁴.

Dessa forma, há um bem jurídico imediato, qual seja, a posição jurídica ativa e passiva do sujeito, direitos e deveres de titularidade dos sujeitos na relação, enquanto o bem mediato corresponde a “qualquer bem voltado para a satisfação de interesses humanos tutelados pelo direito”²⁰⁹⁵.

A ideia de relação jurídica até aqui apresentada traz a dissolução da pessoa humana ou do coletivo no conceito de sujeito, deixando-se de reconhecer a sua dignidade. Ademais, a concepção de direitos subjetivos numa relação leva à desconsideração das dimensões objetivas e transpessoais do sistema jurídico, bem como se revela como inapta a relação jurídica para compreender os direitos fundamentais. Por fim, a racionalização excessiva e a abstração do direito promovem um distanciamento da análise jurídica sobre a realidade²⁰⁹⁶. Porém a abstração permite a sistematização do ordenamento jurídico, de forma que auxilia ao intérprete a captar a realidade e realizar a subsunção da norma ao fato, havendo uma complementaridade entre a teoria da relação jurídica e a da norma jurídica.

A relação jurídica pode ser vislumbrada não apenas entre particulares, mas também entre particulares e o Estado, como um vínculo de deveres e direitos sinaglamáticos. O Estado possui personalidade própria e inconfundível com a dos cidadãos, verificando-se tanto no âmbito social - pois criado pelos próprios cidadãos-, como no jurídico – pois reconhecido pelo direito²⁰⁹⁷. A origem dessa relação entre o Estado e o cidadão antecede a existência do

²⁰⁹³ BEM, 2004, p. 19.

²⁰⁹⁴ Ibidem., p. 20.

²⁰⁹⁵ Ibidem., p. 116.

²⁰⁹⁶ ROCHA, 2019, p. 21.

²⁰⁹⁷ Sobre a personalidade jurídica do Estado, afirma Becker: “A personalidade jurídica e a personalidade social que obteve reconhecimento pelo Direito Positivo. Ao ser reconhecida pelo Direito Positivo aquela personalidade social do ser social – sociedade natural – com personalidade própria, transfigurou-se em personalidade jurídica. O legislador é livre de reconhecer ou ignorar, em cada caso, a personalidade da sociedade natural (ser social). Quando o legislador reconhece a personalidade da sociedade natural (ser social), então esta sociedade natural se transfigura em pessoa jurídica (nouras palavras, torna-se uma sociedade de direito). Por outro lado, enquanto o legislador ao reconhecer a personalidade deste ser social, este ser social não entra no mundo jurídico, mas continua a existir com sua personalidade social própria e com sua realidade. [...] O Estado nasce por uma relação natural e sobrevive porque ele mesmo – utilizando a força natural (capacidade de agir, poder ou força natural racional) que está imanente no fato da exigência real do ser social – transfigura aquela relação natural, em

ordenamento jurídico, justificando-se pelo fim em se alcançar o bem comum, dando origem a organização do grupo para obter o referido fim, de forma que a embriogenia do Estado “é de natureza essencialmente psicológica, uma espécie de solidariedade psicológica continuada entre os indivíduos, mediante a qual uma ideia é criada e realizada”²⁰⁹⁸. Assim, tem-se a relação constitucional do Estado, relação esta caracterizada pela promoção do bem comum como um fim e que se “alimenta da inteligência e vontade dos homens”²⁰⁹⁹.

A relação jurídica entre cidadão e o Estado ocorre, via de regra, através da atuação do agente público, pautando-se na perseguição da finalidade, do bem comum, na promoção das “condições materiais e morais de um meio social onde o homem possa atingir a plenitude de seu destino”²¹⁰⁰, ou seja, haja respeito ao fundamento do próprio Estado: a dignidade da pessoa humana. Dessa forma, “o cidadão na posição de detentor do poder do Estado é credor do dever da Administração em bem lhe servir. É que o texto constitucional de 1988 incorporou a valorização do ser humano possuidor de dignidade pela sua simples existência”²¹⁰¹. Há o dever de se respeitar os limites de atuação da Administração Pública, bem como há o poder desta para impor o cumprimento da finalidade de promover os interesses públicos e proteger os direitos e garantias fundamentais dos indivíduos²¹⁰². Afinal, há deveres dos cidadãos perante o Estado, fundamentados na própria finalidade do Estado. Assim sendo, a ideia de relação jurídica se impõe no âmbito da Administração Pública, superando-se a ideia de poder especial de império de um dos sujeitos em razão do monopólio do poder do povo e do fundamento da República pautado na dignidade da pessoa humana.

O núcleo do conceito de relação jurídica, assim, permaneceria intacto, mas receberia a caracterização como administrativa em razão da norma jurídica incidente sobre ela: se ligada ao Direito Administrativo, relação jurídica administrativa, então²¹⁰³. O intuito de se buscar a diferença entre os tipos de relações jurídicas perpetradas nas diversas disciplinas do sistema

relação jurídica”. (In BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário** .5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 167-168).

²⁰⁹⁸ Conclui Becker: “a embriogenia do Estado é uma espécie de solidariedade psicológica continuada entre os indivíduos, porque aquela atividade continua e, relacionada ao bem comum é sustentada e alimentada pela inteligência e pela vontade dos indivíduos humanos” (In BECKER, 2010, p. 171-172).

²⁰⁹⁹ BECKER, op. cit., p. 172.

²¹⁰⁰ Ibidem., p. 176.

²¹⁰¹ Continua o autor: “Nesse contexto, a dignidade da pessoa humana assume tríplice função, ora desempenhando o papel de norma limitadora, ora desempenhando o papel de norma programática ou impositiva[...], impondo-se ao Estado a adoção de condutas tendentes a promover, respeitar e, sobretudo, tutelar a dignidade de todo o cidadão. E por tutela da dignidade da pessoa humana deve-se enfatizar o caráter dúplice da proteção exigida do Estado, por vezes limitando a ação estatal, por vezes impondo-lhe prestações”

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 34 -35).

²¹⁰² MELLO, 2008, p 15.

²¹⁰³ MAURER, 2011, p 192.

jurídico nacional é o de garantir um regramento próprio, distanciando-se da teoria geral da relação jurídica. Considerando a Administração Pública formada por pessoas jurídicas, sendo estas entes com administração destinada à realização de um fim²¹⁰⁴, há que se “compreender a atividade da Administração Pública e as relações que esta estabelece com os particulares a partir de uma visão teleológica”²¹⁰⁵. Este fim é o desempenho da função de gestão de bens, direitos e interesses dos cidadãos, ou seja, atividade própria de quem não é o proprietário, observando as funções e finalidades que a coisa administrada exige. Por isso, deve o gestor público ou o administrador agir com diligência e observar o interesse e a vontade presumível do dono da coisa²¹⁰⁶. No caso do Direito Administrativo, “o sistema normativo estabelece a orientação às finalidades que devem ser perseguidas pelos sujeitos da relação jurídica e, servirão de baliza comportamental a serem observadas pelos integrantes da relação”²¹⁰⁷, observando-se sempre a regra da juridicidade e adequação dos comportamentos ao fim constitucional, “sendo que a adequação entre meios e fins deve ser desempenhada pelo princípio da proporcionalidade”²¹⁰⁸. Tais considerações também se aplicam às relações jurídicas inseridas no contexto da disciplina do Direito Tributário²¹⁰⁹.

Verifica-se a composição da relação jurídica também nas relações processuais, não havendo como integrante apenas as partes, mas também o magistrado. O processo, judicial ou administrativo, caracteriza-se como uma relação jurídica, haja vista que há estipulação de deveres e direitos, faculdades e ônus, estipulados pelo ordenamento jurídico. Há, portanto, normas que coíbem o exercício de posições jurídicas ilegais, inadmissíveis ou que alongam em demasia o tempo necessário para a realização do direito material.

No caso da relação jurídica processual, perpetrada no âmbito do Poder Judiciário, primeiramente tem-se uma relação estabelecida entre o autor e o juiz, passando a ser trilateral após a citação efetiva do réu. A partir de então, pode o Estado iniciar sua “missão pacificadora

²¹⁰⁴ LIMA, Ruy Cirne. **Sistema de direito administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Santa Maria, 1953, p 30-37.

²¹⁰⁵ PORTO, 2016, p. 40.

²¹⁰⁶ “Como dito, se as relações jurídicas (de direito privado e de direito administrativo) podem ser comparadas e, sobretudo, guardam similitude, não se pode admitir que os avanços obtidos pela doutrina civilista fiquem confinados apenas àquela seara. Em outras palavras, a relação jurídica mantida entre Administração Pública e cidadão, assim como o mandatário em relação ao mandante, assim como o gestor de negócios em relação ao dono do negócio, deve observar os limites, funções e finalidades, tal como ocorre no direito privado.” (In PORTO, op. cit., p. 41).

²¹⁰⁷ PORTO, 2016, p. 41

²¹⁰⁸ Ibidem., p. 42.

²¹⁰⁹ “As inconsistências apuradas valem igualmente para a abordagem do Direito Tributário. Com efeito, não se pode falar de Direito Tributário como ramo que exorbita ou excepciona o direito comum. Tendo em vista que todo o poder, num Estado Democrático de Direito, pertence ao povo, logo a autonomia do Direito Tributário é muito mais didática do que normativa, tendo em vista o primado da unidade do ordenamento jurídico” (In PORTO, op. cit. p. 42).

dos litígios”, mediante os instrumentos hábeis previstos em lei para tanto²¹¹⁰. Nesta relação estão presentes as partes e o juiz, sendo jurídica pois estabelecida em conformidade às regras de direito e com produção de efeitos jurídicos; caracterizada como de Direito Público, haja vista envolver um órgão do Estado; autônoma por existir independentemente da relação de direito material entre as partes; complexa e unitária diante da existência de diversos atos processuais voltados para a prolação de uma decisão terminativa; concreta por fazer referência a uma relação de direito substancial²¹¹¹. Trata-se de relação dinâmica, pois transforma-se a cada instante, não se estabiliza, havendo a prática de atos sequenciais e resultados diversos.

Mesmo que se trate de relação jurídica de Direito Público, haja vista que ao lado do interesse das partes há o interesse do Estado em se pôr fim ao litígio²¹¹², bem como o dever de apreciação do Poder Judiciário de lesão ou ameaça a direito (perpetrada pelo poder público ou por entes privados)²¹¹³, impõe-se um “comportamento padrão, mediano, das partes no intuito de assegurar o direito discutido em juízo num tempo razoável e atingir os reais escopos da jurisdição, qual seja, a pacificação com justiça”²¹¹⁴.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado à relação processual no âmbito do órgão administrativo. “As relações entre Estado e administrados devem desenvolver-se legitimadamente não apenas no âmbito judicial, mas também no âmbito da própria Administração, que está vinculada ao dever de realizar as diversas normas constitucionais”²¹¹⁵. A relação processual no âmbito administrativo permite a consecução da democracia, desenvolvendo um procedimento sujeito a controle de outros órgãos através de recursos administrativos, transparentes e amplamente acessível aos cidadãos, que passam a participar da própria atuação da Administração Pública. A título de exemplo, para fins de verificação da relação jurídica existente no processo administrativo, tem-se de um lado o dever de a

²¹¹⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Teoria Geral do direito processual civil e processo de conhecimento. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 78.

²¹¹¹ LOPES DA COSTA, Alfredo Araújo. **Manual elementar de direito processual civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1956, p. 57.

²¹¹² MILHOMENS, 1961, p. 39.

²¹¹³ MENDES, 2012. p. 219.

²¹¹⁴ PRETEL, 2009, p. 177.

²¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389383/SP. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Brasília, 02 abr. 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 29 jun. 2007. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=469894>>. Acesso em: 13 jan. 2022, p. 10. No referido julgado, o Ministro Joaquim Barbosa considerou inconstitucional a exigência de depósito ou garantia da dívida como requisito de admissibilidade do recurso administrativo no âmbito do processo administrativo, haja vista que a exigência viola a legalidade, o devido processo legal, o direito de petição, o contraditório e a democracia, além de ser desarrazoável e desproporcional. Conclui o ministro: “em conclusão, Senhora Presidente, entendo que a ampliação do acesso ao procedimento administrativo reforça, para usar termo de Jürgen Habermas, um ‘patriotismo constitucional’ que desobstrui os canais representativos – um dos quais, a Administração – e assim, fomenta a construção de um republicanismo fundado em civismo político balizador do Estado de Direito”.

Administração Pública conceder ao administrado o direito de esgotar as instâncias administrativas, enquanto há o poder da instância superior administrativa sobre a inferior para revisar as decisões – um direito e um dever reflexo²¹¹⁶. Ressalta-se, inclusive que, em razão do princípio do devido processo legal, a atuação em conformidade às normas, princípios e regras abrange “todos os sujeitos, instituições e órgãos, públicos e privados, que exercem, direta ou indiretamente, funções qualificadas, constitucionalmente, como essenciais à Justiça”²¹¹⁷.

Por outro lado, vislumbra-se a relação jurídica entre os cidadãos e o Estado no que se refere a competência para elaborar leis e realizar o processo legislativo. Os órgãos públicos legislativos compõem o Poder Legislativo, sendo suas funções exercidas nos âmbitos federal, estadual e municipal através dos agentes públicos, no caso, os membros das casas legislativas. São estes que efetivamente agem em nome da pessoa jurídica estatal, exercendo suas respectivas competências e atribuições designadas²¹¹⁸ para alcançar o bem comum, possuindo direitos e deveres no que pertine à elaboração das leis.

O poder dos representantes dos órgãos legislativos é proveniente da parcela de poder dos cidadãos, que garantem àqueles o poder de representação, a legitimidade para exercerem a função típica de legislar, com base na própria ordem constitucional e fatores de poder que a sustentam. Considerando que todo o poder vem do povo e em função deste deve ser exercido, parcela da liberdade e poder de cada indivíduo é entregue aos representantes legislativos e governantes para fins de proteção da liberdade, propriedade e promoção dos direitos sociais. Ademais, legitimam-se os atos dos ocupantes das cadeiras do Congresso Nacional e demais órgãos legislativos das esferas federal, estadual e municipal, de forma que os instrumentos normativos que versam sobre limitação e regramento dos direitos dos cidadãos possuem força coercitiva, impõe-se sob o velcro da legalidade e da obediência sob pena de sanções. A qualquer momento que haja violação dos direitos dos nacionais por parte da atuação de tais representantes, estão estes sujeitos a perderem o cargo e a sofrerem diversas sanções. Há, pois, uma relação jurídica: os cidadãos conferem poderes aos legisladores através do voto, mediante o processo eletivo, por um lapso de tempo, devendo estes, em nome do Estado, ao revés,

²¹¹⁶ Explicação do ministro Carlos Brito. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389383/SP. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Brasília, 02 abr. 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 29 jun. 2007. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=469894>>. Acesso em: 13 jan. 2022, p. 23.

²¹¹⁷ MENDES, 2002, p. 386.

²¹¹⁸ “Ou seja: Estado e órgãos que o compõem se exprimem através dos agentes, na medida em que ditas pessoas físicas atuam nesta posição de veículos de expressão do Estado. Os órgãos não passam de simples partições internas da pessoa cuja intimidade estrutural integram, isto é, não tem personalidade jurídica”. (In MELLO, 2011, p. 140).

instituírem leis que visam garantir a satisfação dos direitos e garantias individuais e sociais e que devem ser observadas pelos todos os cidadãos. Ou seja, os legisladores, como agentes públicos, atuam em nome da pessoa jurídica estatal, razão pela qual figura o ente público (Município, Estado, Distrito Federal e União) de um lado da relação jurídica, e do outro lado o cidadão. Há direitos e deveres para ambas as partes, conforme a temática do objeto da relação jurídica, tanto é que é possível ajuizar ações para discutir a pertinência dos atos normativos perante a Constituição Federal de 1988, de forma que, se contrárias as normas constitucionais, são os atos declarados nulos..

É possível, ademais, concluir sobre a existência de relação jurídica entre o cidadão e o Estado quando da atuação dos integrantes da Assembleia Constituinte e os sujeitos que os escolheram para instituir a nova ordem constitucional que lhes regerà. Cabe a Assembleia Constituinte verificar, absorver e transpor para o texto constitucional os novos valores vigentes na sociedade e os novos fatores reais de poder, de forma a garantir que os direitos dos grupos diversos sejam postos em destaque e respeitados pelo novo sistema e governo. Há direitos e deveres de ambas as partes, e, neste caso, a estruturação e promulgação do texto constitucional serve como ponto de referência e instrumento de legitimidade para tantas outras relações jurídicas, processuais ou materiais. Dessa forma, tem-se como a relação jurídica angular de todo o ordenamento jurídico vigente numa sociedade, pois pautada na vontade consciente continuada dos cidadãos quanto à existência do Estado.

Há um ponto a se verificar no que pertine à estrutura interna do ente público governamental: a existência das relações entre os órgãos administrativos. Os órgãos públicos não são pessoas, mas integram o ente público estatal²¹¹⁹. Há a previsão de integração entre os órgãos públicos de um ente, compondo-se um todo que se denomina Administração Pública Direta. As relações entre os órgãos, também denominadas de interorgânicas, caracterizam-se pelas “relações entre os agentes enquanto titulares das respectivas competências, os quais, de resto – diga-se de passagem -, têm direito subjetivo ao exercício delas e dever jurídico de expressarem-nas e fazê-las valer, inclusive contra intromissões indevidas de outros órgãos”²¹²⁰. Há um microssistema jurídico próprio de cada ente público que prevê, nos instrumentos normativos, como se apresenta e se disciplina a interação entre os órgãos, servidores e demais integrantes. Não há espaço para a manifestação da vontade, posto que a interação entre os

²¹¹⁹ Trata-se da aplicação da teoria da imputação volitiva de Otto Gierke, que considera que os órgãos compõem o ente estatal (Município, Estado, Distrito Federal e União) e que os seus agentes atuarão em nome dos entes estatais. Essa teoria é adotada pela Constituição Federal de 1988, haja vista que no seu artigo 37, §6º, prevê que a responsabilidade pela atuação do agente público é do ente estatal ao qual pertence.

²¹²⁰ MELLO, 2011, p. 140).

agentes nestes casos é vinculada à legislação pertinente ao órgão, ente, carreira, integrantes da administração direta, salvo nos casos de atuação por discricionariedade e atuação estatal na economia como se particular fosse (em caso de sociedade de economia mista e empresa pública).

Não podem os órgãos públicos figurarem num polo da relação jurídica por ausência de personalidade jurídica, cabendo ao ente estatal esta ocupação. Por isso, deve-se concluir que a relação jurídica se instaura entre o cidadão e o ente estatal, sendo que este exerce suas atividades (deveres e direitos) através dos agentes públicos competentes e vinculados a um órgão público específico. O que altera é a especificidade do objeto e matéria da relação jurídica. Diversamente ocorre com as situações que envolvem a Administração Pública Indireta, pois as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista possuem personalidade jurídica, podendo figurarem em polo ativo ou passivo de uma relação jurídica, bem como serem responsabilizadas pela atuação de seus agentes.

No que pertine aos Poderes, malgrado o poder seja uno, indivisível, indelegável, salvo em caso de autorização, e seja detentor de coercibilidade, cada um possui sua função específica, típica e atípica²¹²¹ com o fim de garantir a eficiência quanto às finalidades do Estado. Como nas palavras de Manoel Jorge, “poder, então, não se divide. Divididas são as funções do Estado, a fim torná-lo apto ao cumprimento das finalidades que descrevem sua razão de ser e de existir”²¹²². Assim, cada Poder do Estado tem suas funções divididas em órgãos diferenciados, cumprindo cada um integral e fielmente as obrigações impostas pelo texto constitucional. Cabe ao Legislativo não só legislar, mas também administrar seus órgãos e julgar nos casos previstos na Constituição Federal de 1988. Deve o Executivo, através de seus titulares, não apenas administrar, praticar atos de governo, chefiar o Estado e a administração, mas também legislar, em caso de expedição de medida provisória, e julgar em caso de instauração de processos administrativos. O Judiciário, por sua vez, além proferir decisões para dirimir conflitos, expede atos normativos referentes ao seu regimento interno, assim como administra nos casos de

²¹²¹ “Outrossim, impõe-se enfatizar que o que caracteriza a independência entre os órgãos do Poder não é a exclusividade no exercício das funções que são acometidas, mas sim, a predominância no seu desempenho. Isso significa que, na tríplice divisão funcional, as funções legislativas, executivas e judiciais são exercidas, predominantemente pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, respectivamente. Ao lado dessas funções predominantes, denominadas de funções típicas, há outras chamadas de funções atípicas, que são realizadas, não prioritariamente, por aqueles poderes como meios garantidores de sua própria autonomia e independência”. (In CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 13ª ed. rev. ampl e atual. Salvador: Juspodivm, 2018, p.927).

²¹²² SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de direito constitucional**: atualizado até a EC nº 64, de 4 de fevereiro de 2010 e súmula vinculante nº 31, de 17/02/2010. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 366.

preenchimento de cargos relativos a seus serviços e demais situações referentes aos agentes públicos a ele subordinados.

Os Poderes, integrantes do Estado, relacionam-se, através de seus agentes, mediante o exercício de controle²¹²³, num sistema de freios e contrapesos, limitando-se²¹²⁴. Com o fim de se proteger os nacionais das arbitrariedades e abusos, os integrantes dos Poderes do Estado, por meio de seus agentes, fiscalizam-se e exercem além da função típica (legislar, gerir e julgar) outras funções, denominadas de atípicas. É através do controle externo que se mantém a harmonia e a independência entre os Poderes, haja vista que a Constituição de 1988 instituiu mecanismos de controle mútuo, havendo “interferências, que visam ao estabelecimento de um sistema de freios e contrapesos, à busca do equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um em detrimento do outro e especialmente dos governados”²¹²⁵. Dessa forma, o Poder Judiciário, através de seus agentes, atua como fiscal da constitucionalidade e da legitimidade das leis instituídas pelo Poder Legislativo e da atuação do Poder Executivo. Por sua vez, o Poder Legislativo, por meio de seus agentes, atua como fiscal do Poder Executivo mediante a instauração de Comissão Parlamentar de Inquérito em face dos representantes e chefes de governo para salvaguardar os interesses dos nacionais, assim como fiscaliza as contas e cumprimento de orçamento dos demais Poderes, através dos Tribunais de Contas, além de poder rejeitar os vetos apresentados pelo Poder Executivo ou emendar os projetos apresentados por este. Por fim, o Poder Executivo, através de seus agentes, exerce o poder de veto de dispositivos dos instrumentos normativos instituídos pelo Legislativo que forem contrários ao interesse público, assim como possuem a

²¹²³ Há o controle interno realizado por cada Poder, com a finalidade: “ I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional” (In Art 74, BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020). O controle externo, por sua vez, é aquele realizado para fins de fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos órgãos, para que se identifique a legalidade, legitimidade e economicidade na atuação dos agentes públicos, pessoa física ou jurídica, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos.

²¹²⁴ Sugere Dirley da Cunha que a teria geral da separação dos Poderes do Estado deve-se a John Locke, no livro *Dois Tratados sobre o Governo*, sendo fonte de inspiração para Montesquieu, o qual “admitiu que o homem investido no poder tende naturalmente a dele abusar até que encontre limites. E afirmou que o poder só pode ser limitado pelo próprio poder. Assim, sustentou a necessidade de um outro poder capaz de limitar o próprio poder”, razão pela qual defendeu a existência de três poderes que pudessem exercer sua função típica e “impedir que os demais abusem de suas funções”, havendo uma “recíproca limitação de poderes”. (In CUNHA JÚNIOR, 2018, p.926).

²¹²⁵ SILVA, 1999, p 114.

iniciativa legislativa e possuem o poder de escolha e nomeação de membros das cortes judiciais supremas do país²¹²⁶.

O cenário de análise da atuação dos agentes públicos, nos casos acima expostos, está atrelado às funções típicas e atípicas dos Poderes do Estado, podendo serem exercidas em esfera federal, estadual, distrital ou municipal, desde que de acordo com a competência específica. Os agentes passam a interagir com o intuito de exercerem as funções típica e atípica de cada Poder, visando a satisfação do interesse público e promoção do bem comum. Em palavras outras, a atuação dos agentes públicos dos Poderes, em verdade, são deveres correlatos aos direitos dos cidadãos perante o Estado quanto à promoção dos interesses públicos e bem comum. A estrutura da relação jurídica não se alterou, pois continuam o cidadão e o Estado, mas está num plano de funcionalidade diverso do plano principal, bem como se refere a matéria e objeto diversos.

Relações jurídicas se verificam não apenas dentro da ordem jurídica nacional, mas também no âmbito internacional. Há a relação jurídica entre um nacional e um Estado estrangeiro, quando há a ocorrência de fatos dos quais resulta a instituição de direitos e obrigações de um particular perante um Estado do qual não é residente ou nacional, subjugando-se aquele ao ordenamento jurídico deste ou às normas de um tratado internacional celebrado entre os Estados em questão. Além disso, há a relação jurídica entre Estados, com o respeito à soberania de cada um e estipulação de deveres e direitos em razão da ordem internacional e de seus diversos instrumentos normativos, como as convenções, tratados internacionais, protocolos e cartas. Por último, e não menos importante, observam-se as relações jurídicas instituídas entre agentes econômicos e atores internacionais com os Estados, demonstrando que a ordem internacional possui diversas categorias de sujeitos com poderes para estabelecerem direitos e deveres entre si, demonstrando-se a nova concepção dinamizada e pulverizada de relação jurídica: um complexo de deveres e direitos entre sujeitos, não importando a sua categoria ou característica, haja vista que a atuação de todos os integrantes do sistema nacional ou internacional influencia e repercute efeitos em todas as outras relações jurídicas existentes. É um ir e vir contínuo, influência recíproca, respeito mútuo.

Há, assim, relação jurídica não apenas entre particulares, mas também entre particulares e o Estado ou entre o ente estatal específico, sendo estes representados pelos seus agentes públicos vinculados aos órgãos competentes para atuar, conforme o tipo de objeto e estrutura da relação jurídica, havendo a finalidade de promover os interesses públicos, o bem comum e os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos em âmbito nacional ou internacional. Há a

²¹²⁶ CUNHA JÚNIOR, 2018, p.927.

caracterização da relação jurídica semelhante em todos os ramos do direito, havendo um núcleo comum: direito e dever. Cada relação na sua perspectiva e com um complexo de direitos e deveres específicos, mas sempre de acordo com o sistema jurídico vigente e matéria pertinente.

5.2 PANORAMA SISTÊMICO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A relação jurídica tributária corresponde ao conjunto de todos os movimentos dos integrantes da relação jurídica, muito antes do momento da concretização do fato gerador até a efetiva extinção do crédito tributário. Até mesmo o próprio Direito Tributário pode ser conceituado mediante a verificação da existência de tal relação jurídica: é o ramo que “rege as relações entre Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”²¹²⁷.

Malgrado haja a identidade estrutural da obrigação tributária e obrigação de direito privado, ainda prevalece a restrita visão unilateral quanto à existência da obrigação tributária. Em palavras outras, as normas jurídicas são vistas ainda como instrumento da determinação e previsão da obrigação tributária e não como diretivas para a relação jurídica tributária em sua completude. Este entendimento ocorre em razão da própria concepção histórica da relação entre contribuinte e o Estado.

Prevalecia a doutrina defensiva da supremacia do Estado em face dos indivíduos, sendo legítimas todas as obrigações impostas aos particulares, haja vista que os interesses estatais eram considerados preferenciais em relação aos direitos dos cidadãos²¹²⁸. Havia uma relação de poder, razão pela qual se verificava a relação totalitarista, mesmo com preocupações sociais, sem respeito, no entanto, à representação política. Como forma de combater as arbitrariedades do governo, bem como garantir o respeito aos direitos do ser humano, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, tem-se a defesa da relação tributária como uma relação de direito, uma relação em que prevalecia não o poder estatal, mas sim a descrição normativa da obrigação tributária. É dizer: a obrigação tributária estava prevista na lei e só nasceria mediante a ocorrência concreta do fato gerador, de forma que “o centro de gravidade da tributação se encontrava na obrigação substantiva e na circunstância de seu nascimento”²¹²⁹. Dessa forma, o

²¹²⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições financeiras, 1954, p 13-14.

²¹²⁸ JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Ed Liceo Cima, 1978, p 158.

²¹²⁹ COSTA, 1993, p. 252-3. O referido autor expõe que primeiramente houve a consagração da doutrina da concepção substancial legalista da obrigação, que privilegiava o débito ou o elemento dívida, defendida por Giannini, sendo seguida pela doutrina do fato gerador concreto apontada por Jarach, que por sua vez compreende o nascimento da obrigação tributária em razão da prática ou realização de um ato.

fato previsto na norma tributária, quando realizado pelo cidadão, daria ensejo ao nascimento da obrigação tributária, constituindo a obrigação tributária, previamente ao lançamento tributário²¹³⁰, e, por conseqüente, ter-se-ia a formação da relação jurídica.

O lançamento tributário possui importância na relação jurídica tributária não apenas para declarar a existência da obrigação tributária e realizar a sua liquidação, mas também para instituir efeitos diversos, dando ensejo à concepção dinâmica da relação jurídica tributária. A dinamicidade do Direito Tributário fora defendida pela doutrina procedimentalista, que considera a obrigação tributária como “exercício procedimental de um direito à imposição, através do cumprimento dos direitos-deveres do acerto tributário”²¹³¹. Isso significa que o lançamento passava a conjugar diversos atos e elementos até o alcance de seu objetivo final: a prestação do tributo. Dessa forma, a obrigação e o fato gerador deixaram de ser o foco do Direito Tributário, passando o procedimento do lançamento a ser considerado como relevante para a compreensão da dinamicidade da matéria. A dinâmica se vislumbra no fato de que a relação tributária deixa de ser estática quanto à previsão de uma dívida e um crédito para ser “o exercício de um poder de imposição e da realização do ordenamento mediante o cumprimento de deveres impostos por lei”²¹³². Dessa forma, tem-se revelada a função tributária, dando-se importância à atividade pública e ao fim público de obtenção de receita para que o ente público realize suas atividades. “O instrumento do procedimento se manifesta, portanto, como o meio logicamente mais idôneo para coordenar, orientando para um certo fim público, as múltiplas atividades que provêm de sujeitos diversos, mas todas elas coordenadas ao exercício da função fundamental da pessoa pública”²¹³³.

A teoria procedimentalista explica o procedimento do lançamento meramente para fins de controle fiscal da existência da obrigação tributária, levando em conta os atos praticados numa sequência lógico-jurídica com o fim da percepção dos tributos. No entanto, tal concepção não observa a heterogeneidade das funções dos órgãos públicos, nem mesmo a diferença entre o procedimento administrativo de imposição e o processo jurisdicional, assim como não se

²¹³⁰ Carlos Costa apresenta as duas correntes a respeito da natureza do lançamento tributário: aqueles que defendem a natureza declaratória, consideram que o lançamento apenas declararia “aquilo que já fora constituído com o surgimento da obrigação”, sendo o ato administrativo apenas um ato de liquidação da obrigação; os que apoiam a natureza constitutiva do lançamento o consideram como fator de constituição da obrigação tributária, além de quantificá-la. No entanto, o autor opina que “nenhuma das teses satisfaz plenamente pois a tese construtivista, principalmente porque nega a importância do surgimento da obrigação substantiva; a tese declarativa porque não distingue, não esclarece que determinados efeitos também substantivos nascem do lançamento, entre eles o início do prazo de prescrição, a exigibilidade da dívida, a possibilidade de impugnação, o efeito preclusivo”. (In COSTA, 1993., p. 253).

²¹³¹ COSTA, op. cit., p.255.

²¹³² Ibidem., p. 255.

²¹³³ MICHELI, Gian Antonio. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Ed RT, 1978, p. 191.

pauta na análise da obrigação tributária e do fato gerador²¹³⁴. Ademais, embora explique a atividade administrativa, não se interessa pelo conteúdo e melindres da obrigação tributária, considerando apenas que “tributo é um tipo de norma jurídica”²¹³⁵. Não apreende de fato e globalmente o fenômeno da relação jurídica tributária, afinal o

mundo do direito tributário não se resume ao dever do contribuinte de pagar tributos, mas alcança uma plêiade de obrigações de conteúdo e de interesse econômico ou de caráter sancionatório, por parte do contribuinte e do Estado e também de deveres de variado conteúdo (informação, escrituração, fiscalização, administrativos/burocráticos, processuais e jurisdicionais)²¹³⁶.

Assim, vislumbra-se a concepção de relação jurídica tributária com a presença de obrigações ou deveres de Direito Tributário que surgem e são adimplidos sem que haja o nascimento de qualquer crédito tributário a favor do Estado, como é o caso do dever de fiscalização autônomo e seu correspondente dever de tolerância, ou do lançamento negativo²¹³⁷. Superam-se, portanto, as teorias procedimentalista e de sinônimo de obrigação à relação jurídica.

Na perspectiva filosófica, a relação jurídica tributária, considerando-a como coordenação de liberdades individuais, deixa de ser uma relação que se traduz na obrigação tributária de prestar pecúnia, posto que, se limitada a uma prestação pecuniária, ter-se-ia relação jurídica tributária como sinônimo de obrigação²¹³⁸. Neste caso, estar-se-ia diante de um poder-sujeição característico da categoria jurídica obrigação. Cabe ressaltar que a diferença entre relação principal e acessória também induz, equivocadamente, à conclusão de que há diversas

²¹³⁴ Opina Carlos Costa que “a visão procedimentalista, quando conduzida ao extremo normativista, não passa de uma repetição kelseniana, purista, positivista. [...] O mal do positivismo é sua confiança cega no preceito normativo, que pressupõe uma conformação acrítica aos valores subjacentes. [...] É ilusão supor que existem redomas formais que separem o direito dos valores sociais” (In COSTA, 1993, p. 259-260). “Trabalham com categorias jurídicas puras – no sentido kelseniano da expressão – operam com formas descomprometidas e aprendem a cultivar um tipo de raciocínio límpido, linear, enxuto e simplesmente jurídico” (In Ataliba, Geraldo. Prefácio ao livro de MICHELI, 1978, pp 14).

²¹³⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação e procedimento**. São Paulo: RT, 1979, p. 181.

²¹³⁶ Continua o autor: “Há também tentativas doutrinárias mais ou menos seguras, mais ou menos amplas, no sentido de promover a unidade entre os dois pólos aparentemente distantes. Fala-se em obrigação, fala-se em procedimento dinâmico de accertamento (apuração, cálculo e pagamento), fala-se em verso e reverso ao se referir à obrigação e ao crédito tributário, fala-se em substância e forma de um só molde, distingue-se algumas fases com características particulares, mas falta simplesmente o elemento conectivo de todos esses elementos e institutos diversos. Induvidosamente, o amálgama para tantos institutos, fases dinâmicas de declaração e constituição de efeitos, reside na noção de relação jurídica tributária”. (In COSTA, op. cit., p. 258 e 261).

²¹³⁷ Este tipo de lançamento é mencionado por Celso Costa e explicado da seguinte forma: “há relações que se iniciam por impulso do contribuinte (auto-lançamento), passam pelo crivo da administração (para ficar indubitado, mesmo para aqueles que discordam da possibilidade do auto-lançamento pelo contribuinte de que, com a participação ativa da administração houve mesmo lançamento), mas são conclusivas no sentido de negar a existência da obrigação. É o que poderíamos qualificar, a título didático, de lançamento negativo, ou lançamento sem obrigação” (In COSTA, op. cit., p. 258).

²¹³⁸ COSTA, op. cit., p. 197.

relações obrigacionais, afinal fazem referência à obrigação principal, de pagar, e à obrigação acessória, de fazer ou não fazer. Não se pode confundir relação jurídica com o conceito de relação obrigacional ou obrigação. Segundo Orcesi Costa:

O mal desta visão unilateral, no sentido de que “cada obrigação, cada vínculo” é que inegavelmente se perde o sentido global de uma única relação jurídica, esta sim composta por várias obrigações, muitas vezes de conteúdo variado (obrigação principal, obrigação acessória, atos administrativos, processo administrativo, processo judicial). Relação seria o conjunto objetivo e complexo de direitos e obrigações, que coordena a convivência humana. A importância do novo enfoque é a apreensão do conjunto, não da individualidade, pois na realidade cada obrigação é uma face de um todo complexo²¹³⁹.

[...]

É exatamente porque são distintos (muitas vezes) os sujeitos (p. ex., o empregador que tem a obrigação de recolher o imposto de renda na fonte, do salário do empregado), exatamente porque os direitos e deveres são de diversa natureza e de diversos conteúdo e função, exatamente porque eles se entrecruzam e se entrecrocaram, é mister que existe uma categoria, conceito jurídico que tenha por função coordenar, mesclar, captar a natureza deste imenso conjunto²¹⁴⁰.

A relação jurídica tributária se apresenta como um conjugado complexo de direitos e obrigações em via de mão dupla, engloba a participação mútua dos sujeitos ativo e passivo no lançamento, na realização da transação tributária mediante concessões mútuas, no reconhecimento do crédito em favor do sujeito passivo, no processo judicial em que se discute matéria tributária²¹⁴¹, englobando a relação do contribuinte com o Estado no que tange à atuação da Administração Tributária e elaboração das leis tributárias pelo Poder Legislativo. Não se está diante de uma relação de poder ou de sujeição, mas sim de equilíbrio entre direitos e deveres, deslocando-se a atenção do intérprete da figura do credor para o limite entre os direitos e deveres das partes da relação jurídica tributária²¹⁴² em todas as perspectivas.

²¹³⁹ COSTA, 1993, p. 29.

²¹⁴⁰ *Ibidem.*, p. 198.

²¹⁴¹ *Ibidem.*, p. 28.

²¹⁴² *Ibidem.*, p. 200.

Trata-se de relação inserida no ordenamento jurídico, não excepcionando o direito comum²¹⁴³, mesmo diante da autonomia da disciplina jurídica do Direito Tributário²¹⁴⁴. O fato de estar atrelada a um ordenamento jurídico específico é determinante para compreender o papel do instituto jurídico do tributo e a atividade da Administração Tributária: “a eficácia dos direitos fundamentais (inclua-se todas as gerações de direitos fundamentais) está intimamente ligada com a disponibilidade de recursos para a sua promoção”²¹⁴⁵. Ou seja, a relação jurídica tributária nasce da necessidade de se garantir ao Estado os recursos necessários para promoção dos direitos dos cidadãos, no âmbito de um Estado Democrático de Direito, mesmo que haja a necessidade de se atingir a liberdade e a propriedade dos cidadãos, desde que observadas as limitações constitucionais ao poder de tributar²¹⁴⁶. Dessa forma, tem-se ultrapassada a ideia de relação de poder, ou de subordinação do contribuinte ao Estado, não possuindo mais a relação jurídica tributária o sinônimo de mera imposição da vontade estatal sobre os cidadãos/súditos.

Mas, efetivamente, como conceituar a relação jurídica tributária? Relações jurídicas tributárias “correspondem a relações dos homens entre si ou entre os homens e o Estado,

²¹⁴³ Define-se como direito comum o direito constituído pelas normas jurídicas que regulam objetivamente e em termos gerais as situações por elas previstas; “ao passo que o direito excepcional é constituído pelas normas jurídicas destinadas a regular especialmente determinadas situações particulares. Neste sentido, diz-se ainda que o direito comum constitui propriamente o sistema jurídico do país, porque as normas que o integram estão todas inspiradas pelos princípios ou concepções geralmente dominadas no país em matéria de economia, de sociologia, de moral etc., tendo portanto um caráter unitário que decorre da sua conformidade com a consciência coletiva ou o sentimento comum da população; ao contrário, o direito excepcional, sendo inspirado na necessidade de resolver determinadas situações particulares, não se integra no sistema jurídico, do qual constitui uma exceção, por não estar necessariamente subordinado. [...] Especialmente no que se refere ao nosso estudo, foi sustentado, principalmente pelos juristas europeus que escreveram por volta de 1900, que o direito tributário não é um direito comum, mas excepcional, em virtude de dois argumentos principais: 1º porque, sendo um direito elaborado pelo Estado em seu próprio benefício, não se inspira na consciência coletiva, mas nas idéias ou nos interesses das classes dirigentes; 2º porque, sendo a liberdade a condição natural do homem, toda regra jurídica que imponha restrições afasta-se da consciência coletiva e constitui portanto direito excepcional. Esses dois argumentos são fáceis de responder. Quanto ao primeiro, basta lembrar que as classes dirigentes só se mantêm no poder enquanto conformarem sua atividade ao interesse geral do país, ou, pelo menos, enquanto não colocarem seus interesses particulares em conflito com a consciência coletiva. O segundo argumento parte de um erro fundamental. [...] Por outras palavras, o direito delimita a liberdade individual de cada um a fim de evitar que entre em conflito com a liberdade individual de outrem: isso é essencial à vida em sociedade, cuja garantia constitui a própria razão de ser do direito. [...] Sob o ponto de vista específico do direito tributário, o liberalismo sustentou tratar-se de direito excepcional porque limita, através da imposição de tributos, o direito à propriedade privada e o direito de contratar. [...] A tributação deixa de ser uma limitação da propriedade e dos direitos dela decorrentes, para ser apenas uma condição do seu exercício, imposta pelo interesse coletivo. (In SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4ª edição. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Resenha Tributária LTDA, 1982, p. 53-55).

²¹⁴⁴ A autonomia do Direito Tributário é apresentada para fins didáticos, haja vista que as normas tributárias se inserem no ordenamento jurídico brasileiro, participando de um sistema jurídico, contemplando uma unidade normativa. (In PORTO, 2016, p. 42). No mesmo raciocínio, Paulo de Barros Carvalho: “direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos” (In CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 15).

²¹⁴⁵ PORTO, 2016, p. 43.

²¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 390.

cobertas e garantidas pelo Direito, e no campo tributário, constituem normalmente seus elementos fundamentais os sujeitos, o objeto, os fatos, os atos coadjuvantes ou de desenvolvimento, e as garantias”, sendo os direitos e obrigações oriundos do exercício do “poder tributário que alcançam o titular deste, por uma parte, e aos contribuintes e terceiros por outra”²¹⁴⁷. Aduz Joaquim Rocha que a relação jurídica tributária se revela como “uma estrutura e fisionomia idêntica à relação obrigacional de Direito Privado, sem prejuízo de um marcado regime publicista motivado pelos bens jurídicos e interesses em questão, e pelas prerrogativas de *Ius Imperii* reconhecidas a um dos sujeitos”²¹⁴⁸. Ademais, deve-se considerar qualquer relação entre sujeitos sob a perspectiva do direito, que qualifica e regula o conteúdo recíproco e complementar das relações²¹⁴⁹, pois nem sempre haverá uma correlação entre deveres e direitos situados no mesmo plano de funcionalidade, de disponibilidade e eficácia.

Relação jurídica tributária é, nas palavras de Celso Costa, o

conjunto dinâmico de direitos e deveres integrados, de conteúdo e funcionalidade variados, surgido em virtude do relacionamento concreto entre o Estado, e de outro lado um contribuinte ou responsável, tendo como principal finalidade o pagamento do tributo, ou a satisfação de algum outro interesse das partes²¹⁵⁰.

Complementa-se este conceito com a posição de Garin Porto:

Todos concordam que a relação envolve considerações que iniciam na análise da adequação da lei instituidora do tributo ao Sistema Tributário Nacional, passam pela avaliação sobre os fatos que supostamente teriam desencadeado a incidência da regra abstrata, assim como perpassam a constituição do crédito tributário e os comportamentos que são exigidos do sujeito passivo. Neste percurso, diversos vínculos ou micro-relações são criadas e, por decorrência, atraem a atenção do Direito Tributário no seu papel de regulamentador do poder de tributar²¹⁵¹.

Há um conjunto de direitos e deveres integrados, haja vista que todos os trâmites da apuração ou liquidação do crédito tributário estão previstos de forma integrada. Verifica-se a dinamicidade em razão da sequência de atos com um fim de produção de efeito jurídico. A diversificação do conteúdo e da funcionalidade se verifica diante da presença de sujeitos com função diversa daquela exercida pelos sujeitos principais da relação, como é o caso do procedimento do lançamento e do processo judicial em que se discute a obrigação tributária. O conteúdo se diversifica em razão da existência do interesse econômico imediato da obrigação

²¹⁴⁷ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**, v I, 3ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1977, p 348.

²¹⁴⁸ ROCHA, 2019, p. 27.

²¹⁴⁹ LEVI, 1950, p 8.

²¹⁵⁰ COSTA, 1993, p. 222.

²¹⁵¹ PORTO, 2016, p. 46.

de pagar tributo, mas também do interesse mediato econômico diante de obrigações que se destinam a representar um valor econômico ou que incentivam a prática de um comportamento, como ocorre na extrafiscalidade, ou que não possuam qualquer conteúdo ou interesse econômico.

Demonstra-se intersubjetiva ao se verificarem os elementos das normas no mundo fenomênico, permitindo-se a identificação dos sujeitos (Estado, contribuinte ou responsável tributário), mesmo que seus elementos estejam previstos na norma de forma abstrata ou tipológica. Ademais, após a constatação da relação jurídica tributária diante da verificação dos requisitos legais para a sua instauração diante do fato no mundo fenomênico, como ocorre no lançamento), “essa apuração não pode mais ser mudada, e passa, portanto, a constituir um direito adquirido do contribuinte” de o Estado respeitar os próprios limites legais²¹⁵², justificando-se a existência do plexo de deveres e direitos nela presente. Importante ressaltar, todavia, que é possível haver a alteração das posições dos sujeitos de uma relação jurídica tributária, de forma que tanto o Estado ou o cidadão podem ocupar tanto o polo passivo como o polo ativo, demonstrando que há deveres e direitos de ambas as partes em face da outra. Outra questão é a responsabilidade tributária: a partir da previsão da norma jurídica e do fato que impõe a responsabilidade, nasce outra relação jurídica, alterando-se os elementos estruturais da relação jurídica. “Na responsabilidade, na solidariedade e na sucessão, esses novos sujeitos passivos são alheios ao fato impositivo, e, portanto, à relação jurídica original”²¹⁵³, constituindo-se uma nova relação jurídica tributária.

Os interesses envolvidos na relação jurídica tributária estão coordenados através da lei, posto que o Estado não pode exigir além do que se prevê no ordenamento jurídico, assim como o contribuinte ou o responsável tributário não podem se eximir de pagar o tributo no limite estipulado pela lei, ou mesmo porque expressa capacidade contributiva e porque recebe os serviços e investimentos do Estado em seu favor²¹⁵⁴. Ademais, com a irradiação da atividade administrativa para setores privados, houve o aparecimento de novas relações jurídicas entre a administração pública e o administrado, deixando para trás as relações de autoridade e de poder. A importância da atuação da Administração Pública passou a ser relativizada, principalmente após a inserção do princípio da dignidade da pessoa humana e da solidariedade no sistema

²¹⁵²SOUZA, 1982, p. 86. O autor considera que a relação jurídica tributária se caracteriza por ser uma relação jurídica subjetiva de direito público, pois o contribuinte tem o direito adquirido de apenas pagar o tributo resultante da verificação exata do fato gerador pela Administração Tributária, analisando este tema apenas sob o aspecto da obrigação tributária principal.

²¹⁵³ COSTA, 1993, p. 224.

²¹⁵⁴ Ibidem., p. 225

jurídico, garantindo-se aos particulares posições jurídicas, ou melhor, direitos subjetivos, enquanto o Estado passou a ser titular de especiais prerrogativas e poderes, sempre funcionais, com supedâneo em lei prévia. O contribuinte se apresenta não “num mero estado de sujeição ou com o estatuto de súdito, objeto ou destinatário passivo das atuações públicas, mas antes como um ente cuja esfera de interesses tem que ser juridicamente tutelada”²¹⁵⁵. Assim, há direitos e deveres para as partes que compõem a relação jurídica tributária, criando-se uma “rede de feixes vinculativos que se entrecruzam e interpenetram continuamente”²¹⁵⁶, mas que não retira o caráter publicista da relação.

A natureza publicista da relação jurídica tributária se apresenta diante dos bens jurídicos envoltos e referenciados nos direitos e deveres das partes. Em primer, verifica-se o objetivo primordial: arrecadação de receitas para financiamento das atividades estatais direcionadas à satisfação das necessidades coletivas, ou seja, do interesse público. Por conta disso, a relação jurídica tributária possui características que lhe são próprias: predominância do caráter ex lege, indisponibilidade das posições jurídicas subjacentes, outorga ao sujeito ativo de especiais instrumentos de satisfação de seus interesses tanto no âmbito administrativo como no do processo judicial. Por outro lado, o interesse público não pode ser visto como imutável e superior aos interesses individuais e privados, justificando a atuação totalitária e arbitrária do Estado: os direitos dos contribuintes são direitos subjetivos, sendo ao Estado imposto o dever de observação e respeito tanto na seara legislativa, judicial e administrativa.

A referida natureza publicista da relação jurídica tributária permite a identificação da característica de ser ex lege pois é criada pelo direito, sendo reconhecida diante do impulso normativo, necessitando de uma norma jurídica para a sua existência, não sendo possível reconhecê-la como proveniente da relação social e que posteriormente é reconhecida pelo Direito. Neste ponto, defende a segurança jurídica quanto a previsão prévia em leis da obrigação tributária, bem como a existência do conjunto de normas de conteúdo tributário produzidas em razão de autorização constitucional, de forma que o sujeito passivo não fica a mercê dos interesses estatais e aos arbitrários, nem da tributação baseada em equidade ou justiça, nem de acordos ou contratos celebrados entre outros particulares (pois estes não possuem o condão de modificar a relação jurídica tributária)²¹⁵⁷.

Sobre a indisponibilidade dos interesses envoltos na relação jurídica tributária, a natureza publicista orienta a atuação do sujeito ativo: não pode o administrador se desvincular

²¹⁵⁵ ROCHA, 2019, p. 26.

²¹⁵⁶ Ibidem., p. 40.

²¹⁵⁷ Ibidem, p. 45.

ou negociar a obrigação de cobrar o tributo quando devido, ou de realizar a fiscalização ou a inspeção. Dessa forma, o agente administrativo deve agir de forma vinculada à lei, sem espaço para a discricionariedade ou renúncia quanto ao seu dever, salvo em caso de previsão em lei quanto a tal possibilidade²¹⁵⁸, da mesma forma que os direitos e deveres da relação jurídica tributária não podem ser transmissíveis inter-vivos, salvaguardando-se o caso de cessão, entre contribuintes, de crédito existente perante a Administração Pública para fins de compensação²¹⁵⁹. Porém, a indisponibilidade e a irrenunciabilidade da posição do sujeito ativo não são absolutas, posto que há no sistema jurídico “outras dimensões principiológicas igualmente fundamentais, que têm pretensão aplicativas e que podem com o mesmo conflitar, impondo uma ponderação e uma tarefa de harmonização que nem sempre se cuida de efetuar”²¹⁶⁰. Por isso, malgrado a atuação da Administração Pública ser de caráter indisponível para proteger direitos coletivos, os direitos individuais não podem ser negligenciados, devendo ser protegidos os direitos à livre iniciativa, à liberdade econômica e ao exercício da atividade profissional, de as pequenas empresas receberem incentivos fiscais e o respeito à dignidade da pessoa humana. Afinal, cabe ao Estado não só garantir a satisfação dos direitos coletivos e a prestação de serviços públicos, mas também a promoção dos princípios da ordem econômica e o desenvolvimento das políticas públicas previstas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias.

Outro viés relevante sobre a indisponibilidade proveniente do caráter publicista da relação jurídica tributária é a questão da arrecadação tributária. Malgrado a atuação do agente administrativo seja indisponível, posto que vinculada ao sistema jurídico, a receita proveniente da cobrança dos tributos é disponível. Primeiramente porque é instrumento para que os direitos individuais e sociais previstos no ordenamento jurídico sejam efetivados pelo Estado através de prestação de serviço público, garantindo-se o bem estar, assim como para custear a atividade fiscalizadora das agências regulatórias, para garantir o respeito aos direitos dos cidadãos pelos prestadores de serviço ou fornecedores de bens (tanto da seara pública, quanto da seara privada). Ademais, há que se observar a natureza do crédito tributário: bem público dominial²¹⁶¹. “Os

²¹⁵⁸ Possibilidade de moratória, remissão, anistia ou isenção.

²¹⁵⁹ Os precatórios são documentos que representam um direito de crédito do sujeito em face da Fazenda Pública. Atualmente, é possível realizar a cessão de precatório, havendo certeza quanto ao retorno, pois o ente público não pode deixar de pagá-lo. A cessão de precatório está prevista no artigo 100, §§ 13 e 14 da Constituição Federal de 1988 e disciplinada na Resolução do CNJ 303/2019, devendo a cessão ser realizada e informada no âmbito do processo originário do crédito e homologada pelo juízo.

²¹⁶⁰ ROCHA, 2019, p. 47.

²¹⁶¹ Denominação dada pelo Regulamento Geral de Contabilidade Pública (In BRASIL. Decreto 15.783 de 8 de Novembro de 1922. Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10, nov., 1922. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D15783.htm>. Acesso em: 26 dez. 2015).

bens dominicais seriam os bens disponíveis, os quais, somente os assim são denominados por estarem destinados a serem vendidos, permutados ou explorados economicamente pelas autoridades fiscais, no interesse da Administração”²¹⁶². A receita arrecadada em razão de perseguição do crédito tributário está dentro desta classificação, constitui patrimônio da pessoa jurídica de direito público, passível de quantificação monetária, sendo administrada pelo Estado para fins de realização de suas atividades, constituindo-se em patrimônio fiscal ou patrimônio financeiro²¹⁶³. Por fim, o próprio Código Tributário Nacional confirma a disponibilidade do crédito tributário para ser alvo de negociação, haja vista a possibilidade de transação tributária como hipótese de extinção do crédito tributário²¹⁶⁴.

Sobre os instrumentos de atuação, o Estado possui um aparato especial e poderes ou prerrogativas para a satisfação de seu interesse quanto a perseguição do crédito tributário. Os atos da Administração Pública, em sua maioria, são praticados de forma unilateral e são autoexecutáveis, não havendo espaço para bilateralidade e consensualidade, assim como gozam de presunção de legalidade, sendo afastados mediante revogação ou anulação. “Quer isto dizer que enquanto o ato da Administração não for afastado do ordenamento jurídico ele será apto a produzir os seus efeitos, independentemente de qualquer decisão judicial nesse sentido e de o contribuinte concordar ou não com o mesmo”²¹⁶⁵, salvo na ocorrência de uma das hipóteses previstas no Código Tributário Nacional quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Além disso, em caso de descumprimento dos deveres do contribuinte, detém o Estado órgãos específicos para a persecução do crédito tributário, como é o caso da Administração Tributária e as procuradorias dos respectivos entes. Há tanto o processo administrativo específico para discussão da matéria tributária, controle de legalidade dos atos administrativos por parte dos procuradores, bem como há procedimentos cautelares específicos para garantir a satisfação do crédito, como o arresto e a medida cautelar fiscal, além da lei específica que prevê o processo de execução fiscal e a existência de varas especializadas no âmbito do Poder Judiciário para tratar da matéria fiscal. Em outras palavras, a Administração Tributária possui “um conjunto de prerrogativas que o comum dos credores não dispõe [...] além disso,

²¹⁶² VALENTE, 2016, p. 71.

²¹⁶³ VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual da ciência das finanças**. 4ª ed. São Paulo: Monteiro Lobato & C., 1923, p. 15.

²¹⁶⁴ Outros argumentos serão apresentados acerca da disponibilidade do crédito tributário no tópico acerca da transação tributária e meios alternativos de solução de conflito.

²¹⁶⁵ Joaquim Rocha disserta sobre o sistema fiscal português a respeito da inexistência de efeito suspensivo do processo administrativo fiscal: “Em termos práticos: se o contribuinte estiver perante um ato que obrigue ao pagamento do tributo, primeiro deverá este ser pago e apenas após esse pagamento é que se discutirá a legalidade ou a ilegalidade da dívida. Caso assim não se proceda, correr-se-á o risco de instauração de um processo executivo (processo de execução fiscal), o qual comportará atos restritivos e ablativos substancialmente danosos, como a penhora e a venda dos bens do executado”. (In ROCHA, 2019, p. 50).

frequentemente, o seu crédito pode ser pago com preferência em relação aos restantes que esse contribuinte deva pagar, pois é revestido de uma garantia especial denominada privilégio creditório”²¹⁶⁶. Por fim, em caso de descumprimento das obrigações na relação jurídica tributária, sobre o contribuinte podem recair sanções pecuniárias ou até mesmo sanções punitivas da seara penal, se a sua atuação estiver prevista na lei de crimes contra a ordem tributária.

Outros nexos relacionais têm aparecido diante da complexidade que se tem instalado no mundo fenomênico, de forma que os institutos jurídicos clássicos têm desmoronado, bem como tem se observado a desconcentração do procedimento e do ato no âmbito da Administração Pública, deixando de ser um modelo estático e inflexível. No caso da relação jurídica tributária, verifica-se uma relação jurídica que engloba não apenas contribuintes e Estado, mas também os responsáveis, terceiros intermediários, particulares (que podem reclamar ou impugnar judicialmente ou administrativamente a relação jurídica tributária) ou integrantes dos Poderes. Inclusive, cabe ressaltar que há “atos em matéria tributária que já não são praticados por órgãos administrativos, mas sim pelos próprios contribuintes e até por terceiros, podendo mesmo falar-se numa privatização da relação tributária”²¹⁶⁷, como de fato ocorre com a participação do contribuinte na liquidação ou quantificação do valor do tributo a ser pago no lançamento por homologação, com o envio de informações por aquele ao sistema da Administração Pública, bem como na participação de terceiros (responsáveis tributários) no envio de informações sobre os rendimentos pagos aos contribuintes. “Nesse sentido se compreende que o procedimento tributário dependa cada vez mais das atuações e iniciativas dos contribuintes (atuações essas que se presumem sempre de boa-fé), reconhecendo-se cada vez mais um direito destes a serem tributados de acordo com os dados que eles próprios fornecem”²¹⁶⁸.

Há outros interesses na relação jurídica tributária que se materializam nas obrigações por parte do contribuinte de fazer escriturações, prestar informações, tolerar fiscalizações, assim como há obrigações por parte do Estado para com o contribuinte, como é o caso da restituição de tributo pago a maior, suspensão de cobrança no caso de diferimento, observância da isenção, liberação de guia de importação ou exportação, protocolo de documentos, resposta às consultas. Assim, há obrigações com acentuado conteúdo econômico, mas que não podem ser qualificadas como tributárias e não se pautam no interesse da arrecadação tributária, como é o caso da

²¹⁶⁶ ROCHA, op. cit., p. 51.

²¹⁶⁷ Ibidem., p. 29.

²¹⁶⁸ Ibidem., p. 30.

repetição do indébito tributário, pois o Estado não deve pagar tributo ao cidadão, malgrado esteja prevista ou surja em função de uma lei tributária²¹⁶⁹.

Além disso, ultrapassa-se a ideia de que as relações jurídicas tributárias só existem porque as leis as instauraram, pois são admitidas no plano das expectativas sociais. Isto porque as relações jurídicas tributárias representam os anseios sociais a serem atendidos pelo Estado, assentando-se sobre uma base sociológica, afinal “a arrecadação tributária surge como uma necessidade pressuposta, a partir de uma certa consciência social de que através dos tributos se mantém o Estado funcionando”²¹⁷⁰. Tem-se aqui a consideração da fase pós-jurídica, pois se atenta para o efeito concreto da arrecadação tributária diante da atuação estatal.

Por outro lado, a tributação sempre esteve relacionada com as condições econômicas de cada sociedade²¹⁷¹, de forma que a configuração da realidade social sempre foi observada pelo legislador para a configuração e eleição de fatos econômicos como geradores de deveres tributários. Assim, identifica-se o aspecto sociológico em relação à maturação da consciência social e da eficiência técnica de cobrança dos tributos sobre os cidadãos, principalmente na identificação dos elementos considerados para fins de cobrança de tributos, como é o caso da capacidade contributiva²¹⁷². Assim, parece “inconteste que até mesmo as relações tributárias passam, antes de sua promulgação, por um período de decantação (e muitas vezes, por um processo de experimentação pragmática) da real consciência ou vontade social”²¹⁷³.

No Código Tributário Nacional, verificam-se alguns dispositivos que preveem expressamente o termo “relação”, mas desacompanhado do caractere jurídica²¹⁷⁴. Um dos exemplos é a descrição do sujeito passivo principal, servindo o termo para caracterizar o contribuinte como aquele que possui relação ou vínculo direto com o fato gerador²¹⁷⁵. Outro

²¹⁶⁹ COSTA, 1993, p. 226.

²¹⁷⁰ Ibidem., p. 188.

²¹⁷¹ ARDANT, 1971, p.30 e 220. Apud COSTA, op. cit, p. 188.

²¹⁷² COSTA, op. cit., p. 190.

²¹⁷³ COSTA, 1993, p. 191.

²¹⁷⁴ O Código Tributário Nacional não trouxe de forma expressa a caracterização da relação jurídica tributária, como fez o diploma português Lei Geral Tributária ao definir que “consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas”, conforme o artigo 1º, item 2. (In PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 398/98. Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17. **Presidência da República**. Disponível em: < https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/107958220/201711221302/73472310/diploma/indice?p_p_state=maximized> Acesso em 23 set 2020). Opina Joaquim Rocha que se trata de uma analogia e não de uma conceituação de relação jurídica, assim como o artigo considera que será tributária a relação que existir entre qualquer sujeito, até mesmo da própria Administração Pública, com os agentes da Administração Tributária. (In ROCHA, 2019, p. 32).

²¹⁷⁵ CTN. Art. 121. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador CTN. (In BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 16 jun 2020)

dispositivo que se pode citar é a identificação do domicílio tributário da pessoa jurídica diante dos atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária²¹⁷⁶. Observa-se o termo “relação” utilizado para fins de determinação de aplicação de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no lançamento tributário em face de um mesmo sujeito passivo para fatos posteriores a tal²¹⁷⁷. Ressalta-se que o termo é também utilizado para fazer referência a possibilidade de a autoridade administrativa utilizar a equidade para conceder remissão de crédito tributário²¹⁷⁸. A expressão “relação” também é posta como termo enumerativo de bens do devedor que estejam registrados nos entes públicos²¹⁷⁹ ou poderão ser alvo da declaração de indisponibilidade em caso de não serem encontrados bens ou valores disponíveis à garantia do crédito tributário²¹⁸⁰.

²¹⁷⁶ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; (In BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020)

²¹⁷⁷ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência 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. (In BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020)

²¹⁷⁸ Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; (In BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020)

²¹⁷⁹ Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. (In BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020).

²¹⁸⁰ Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. § 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o **caput** deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (In BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020).

Indiretamente, relação jurídica tributária é descrita ao longo do Código Tributário Nacional mediante a indicação e descrição de sujeito ativo e sua competência, sujeito passivo, contribuinte e responsável tributário, obrigação tributária principal e acessória, conceito de tributo, procedimento de lançamento tributário, fiscalização, benefícios fiscais (isenções, remissão, anistia, por exemplo). Na Constituição Federal de 1988, a relação jurídica tributária também tem seu conteúdo extraído da leitura da relação dos princípios constitucionais tributários, identificação das limitações ao poder de tributar, competência tributária de cada ente público, procedimento para instituição de diplomas normativos, como as leis, decretos, tratados internacionais, distribuição de receita tributária arrecadada, definição de competência dos tribunais superiores para julgar a legalidade ou a constitucionalidade de uma medida da seara tributária. Na esfera infraconstitucional, indiretamente há referência às relações jurídicas tributárias nas leis que versam sobre processo administrativo fiscal no âmbito de todos os entes públicos, na lei que estipula os crimes contra a ordem tributária, ou na lei que versa sobre a transação tributária. Relação jurídica tributária também se constitui diante das instruções normativas, portarias e convênios celebrados pela Administração Pública, bem como perante as decisões dos órgãos colegiados no âmbito do processo administrativo e pareceres proferidos pelos procuradores dos órgãos públicos.

Como tratado no tópico anterior, as relações jurídicas podem ser identificadas no âmbito processual judicial ou administrativo, não sendo diferente no âmbito do Direito Tributário: há deveres e direitos a serem observados pelas partes e pelo julgador. Cabe ressaltar que não apenas se observam as regras e os princípios processuais, mas também os específicos da seara tributária, haja vista que as relações jurídicas processuais devem se adequar também ao microsistema a que faz referência. Assim conclui James Marins:

Grosso modo, a teorização do Processo Tributário deve ser concebida de modo a adotar forma apta à atribuir plena efetividade a postulados de espeque constitucional-princípios de Direito Justo – como a legalidade e a tipicidade em matéria tributária (princípios formais que têm por finalidade galvanizar e materializar os princípios materiais da isonomia, generalidade e capacidade contributiva), a inafastabilidade da tutela jurisdicional, a preventividade da lesão e o devido processo legal – inegáveis corolários da justiça fiscal ou, na esteira das ideias de Larenz, princípios de Direito Tributário Justo.

Semelhante construção deve ter em conta elementos peculiaríssimos à relação jurídica tributária que indiscutivelmente permeiam o trato dos conflitos de interesses em matéria tributária. É, em verdade, somente a partir da integral percepção das particularidades inerentes à relação jurídica tributária (marcada, como dito por históricos condicionantes de Poder), que será possível ao estudioso o manejo científico do Processo Tributário, pois o particularismo da relação jurídica conduz

visivelmente à particularização dos contornos da lide tributária a reclamar construção igualmente peculiar do Processo Tributário²¹⁸¹.

Em outras palavras, malgrado o reconhecimento da incidência das regras e princípios da relação processual, há que se compreender a diversificação da matéria tributária, com postulados e vetores distintos que lhe caracterizam e permeiam a relação jurídica tributária, objeto do Direito Tributário. Por isso, a identificação de relação jurídica tributária também no âmbito da relação processual em que se discute matéria tributária permite a inclusão do Estado, contribuinte e o juiz, transfigurando-se numa relação trilateral com diversos objetivos. Além de se pôr fim ao litígio, objetiva-se com a relação jurídica processual tributária a promoção dos direitos dos contribuintes em face do poder de tributar e a arrecadação tributária justa a satisfazer o interesse público. Isso significa que a relação processual que versa sobre matéria tributária é jurídica, de Direito Público, é complexa, unitária, dinâmica e concreta – haja vista tratar da obrigação tributária e seus melindres. Porém, quanto a sua autonomia, embora o processo judicial ou administrativo que verse sobre matéria tributária exista independentemente da matéria ou objeto a ser discutido pelas partes, integra a complexidade da relação jurídica tributária.

Considerando que a relação jurídica tributária engloba o Estado como sujeito, deve-se analisar os diversos prismas que envolvem a figura estatal no que tange a atuação na matéria tributária dos Poderes de Estado, dos órgãos públicos e agentes. Isto porque os agentes públicos compõem e integram os Poderes do Estado e os órgãos públicos, atuam e representam a vontade dos entes estatais (Municípios, Estados, Distrito Federal e União), conforme a sua competência designada previamente pelo texto constitucional e pela lei.

No caso do Poder Legislativo, considerado como um órgão público, seus agentes são os representantes eleitos pelos nacionais com o fim de instituírem normas (inclusive de teor tributário) que estejam em conformidade com a ordem constitucional e valores sociais vigentes, promovendo-se direitos sociais e individuais. Em caso de não observância do texto constitucional e dos valores vigentes na sociedade, as leis não são respeitadas e perdem a sua eficácia e os representantes perdem a sua legitimidade. Assim, se há instituição de normas tributárias que não estejam de acordo com a ordem jurídica existente ou com as políticas públicas, não sendo aptas a inibir ou promover um comportamento, nem sejam voltadas para a promoção dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, há violação dos direitos dos contribuintes e desrespeito dos deveres por parte dos integrantes do Legislativo. Dessa forma,

²¹⁸¹ MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p 14-15.

verifica-se a existência de deveres e direitos entre contribuintes e o Estado no que se refere ao processo legislativo das normas tributárias realizados pelos agentes públicos que compõem o legislativo.

Pertinente observar a relação jurídica tributária existente no âmbito da Administração Pública, haja vista que há um setor próprio destinado a tratar das questões tributárias no que pertine a fiscalização e a arrecadação. Em todas as esferas da federação há um órgão específico, como é o caso das Secretaria da Fazenda, de Secretaria de Administração Tributária, Receita Federal do Brasil, as quais instituem portarias e instruções normativas para estabelecer a rotina dos órgãos, o modo de funcionamento e relação entre os demais órgãos públicos e procuradorias, a relação com o contribuinte e o seu atendimento. Dessa forma, há a relação entre os órgãos públicos de um ente, bem como entre os órgãos com a procuradoria respectiva para fins de realizar os poderes da competência tributária: fiscalizar e arrecadar. Essa relação entre os órgãos da Administração Pública integra a complexidade estatal, ou seja, as relações interorgânicas fazem parte da estrutura e do funcionamento do Estado, razão pela qual deve-se observar tais relações dentro do âmbito da relação jurídica tributária existente entre o contribuinte e o Estado. Os referidos agentes públicos dos órgãos discriminados atuam efetivamente na relação jurídica tributária, representando e atuando em nome do Estado perante o contribuinte.

Há regras específicas a serem observadas pelos servidores públicos, afinal a sua atividade é vinculada ao previsto em lei e aos ditames das normas constitucionais, não existindo espaço amplo para discricionariedade no que se refere à matéria tributária. Ademais, há deveres e direitos bem definidos no âmbito das relações inorgânicas entre os entes e órgãos administrativos, porque seus atos reverberarão sobre a esfera de direitos dos contribuintes, interferindo na satisfação do interesse da Administração Pública em relação ao crédito tributário. Todos devem atuar para preservação e promoção dos interesses públicos, bem comum e direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, respeitando-se os direitos dos contribuintes na relação jurídica tributária.

Além disso, há a relação jurídica tributária a ser analisada diante da relação existente entre os entes públicos. A definição das competências tributárias no texto constitucional demonstra que havia a necessidade de se definir o âmbito de atuação de cada ente público sobre a matéria tributária (instituição, fiscalização e arrecadação), sob pena de se verificar bitributação e violação dos direitos fundamentais dos contribuintes diante do exercício do poder de tributar. Malgrado a previsão das competências tributárias, há ainda guerra fiscal entre os entes públicos, bem como conflito de competência entre Municípios e Estados em relação aos

tributos incidentes sobre os serviços e o consumo. Por outro lado, verifica-se a repartição de receitas arrecadadas entre os entes conforme o texto constitucional e a consolidação da autonomia financeira de cada ente público, que também devem ser consideradas para fins de compreensão da relação jurídica tributária. Isto porque tais matérias refletem na definição dos tributos a serem cobrados dos contribuintes em conformidade com a ordem jurídica, bem como identificação do ente competente para realizar a arrecadação tributária. Assim, há relação jurídica tributária entre o cidadão e todos os entes públicos, mesmo que considerado apenas um determinado tributo, pois as questões da repartição de receitas e definição de competência tributária reverberam efeitos na esfera patrimonial e na liberdade do contribuinte.

Ainda dentro da atmosfera da relação jurídica tributária se observa o tema das relações entre os Poderes. O exercício de funções típicas e atípicas dos Poderes estatais, bem como do controle interno e externo de cada um garante a interação entre eles e a harmonia necessária para a segurança e estabilidade do sistema jurídico, principalmente quanto ao aspecto tributário. O fato de os integrantes dos Poderes realizarem controle mútuo contribui para que leis, atos administrativos e de governo e decisões que versam sobre matéria tributária estejam de acordo com a realização do bem da coletividade e sejam essenciais para evitar o arbítrio dos detentores do poder ou incidência de inconstitucionalidade na instituição de tributos, cobrança de tributos e gasto desarrazoável da receita tributária arrecadada. Isso significa que é pertinente à temática da relação jurídica tributária a relação entre os Poderes do Estado, haja vista os efeitos da atuação dos Poderes sobre os direitos e deveres dos contribuintes.

Reverberam efeitos de ordem tributária as relações entre soberanias diversas no âmbito internacional, em caso de celebração de tratados internacionais para evitar a bitributação ou concessão de benefícios fiscais ou tratamento fiscal diferenciado entre as nações e administração tributária respectiva e seus cidadãos. A instituição de normas internacionais com conteúdo tributário interfere no ordenamento jurídico interno, de forma que as relações internacionais limitam e redesenham a competência tributária interna, alterando a esfera de atuação dos entes públicos sobre a liberdade e o patrimônio dos contribuintes nacionais e estrangeiros que estejam em território nacional para fins de arrecadação tributária²¹⁸².

²¹⁸² “Essas novas tendências do Direito Constitucional buscam esses limites, também, no direito internacional. Hoje não há mais súditos, nem quando é monárquica a forma de governo. Há cidadãos que são titulares de prerrogativas universalmente reconhecidas e asseguradas pelo comprometimento internacional de fazê-las realidades em qualquer parte. Em tais circunstâncias, até o poder constituinte tem submissão, como limite, ao direito internacional desse conteúdo, quanto mais a competência do órgão de alteração... São os limites heterônomos” (In BRITO, 1993, p. 92).

Assim sendo, relações entre soberanias diversas no âmbito internacional participam do espectro da relação jurídica tributária, considerando que interferem no sistema tributário interno de um país. Ademais, outros agentes econômicos e atores internacionais atuam no âmbito internacional, influenciando a definição de regimes tributários nacionais, benefícios fiscais a serem concedidos em blocos econômicos, relações entre as administrações tributárias de cada país para fins de fiscalização de evasão de divisas e instituição de meios alternativos de solução de conflito em matéria tributária na ocasião de comércio internacional.

Tem-se como relação jurídica tributária, pois, um conjunto complexo de direitos e deveres integrados, não havendo que se identificar diversas relações jurídicas em razão da existência de uma obrigação principal ou de uma acessória, nem mesmo singularizar o nascimento da relação em razão da ocorrência de um fato gerador da obrigação principal²¹⁸³. Afinal, a relação jurídica tributária pode decorrer de obrigação extrafiscal, em razão da obrigação de ser fiscalizado e dever de fiscalização, da iniciativa do próprio contribuinte no âmbito administrativo ou judicial, da obrigação de observância por parte do Poder Legislativo dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte ao instituir legislação tributária, bem como da imposição de respeito de referidos direitos e demais normas do ordenamento jurídico ao Poder Judiciário ao apreciar as questões de ordem tributária que afetem um ou um grupo de contribuintes, além da celebração entre Estados soberanos de tratados internacionais sobre a matéria tributária. Não se pode olvidar que a relação jurídica tributária recebe influências do contexto da definição das competências tributárias, da estrutura de repartição de receitas arrecadadas e do controle interno e externo realizado pelos Poderes.

É dizer: a relação jurídica tributária pode se compor de diversos deveres e obrigações, podendo ter conteúdo econômico ou não, além de nascer não só da ocorrência do fato gerador, mas também da instituição e criação dos deveres e direitos dos contribuintes e estipulação dos fatos geradores, bem como da fiscalização e da análise da legitimidade da cobrança de tributo em razão da ocorrência ou não do fato gerador. Ademais, participam da relação jurídica não só o contribuinte e o Estado como agente de fiscalização e de cobrança do tributo, mas também o responsável tributário, o magistrado como parte da relação processual na qual se discute matéria de ordem tributária, os entes públicos. Ressalta-se que dentro da concepção de Estado integrante da relação jurídica tributária incluem-se os órgãos da Administração Pública e os agentes que atuam em nome dos Poderes. No caso da celebração de acordos internacionais, os Estados, como ente soberanos, estipulam direitos e deveres para os sujeitos das relações jurídicas

²¹⁸³ COSTA, 1993, p. 263.

tributárias, demonstrando a influência das relações internacionais sobre a complexidade das relações jurídicas tributárias.

Caracteriza-se a relação jurídica tributária por ser proveniente de todo o ordenamento jurídico, considerando como tal todos os instrumentos normativos que o compõem, em observância primordial do texto constitucional – pois é deste que se originam os limites da atuação das partes da relação jurídica. Mesmo que se verifique o objetivo principal relacionado à arrecadação tributária, a relação jurídica tributária engloba outras obrigações dos contribuintes e do próprio Estado com funções especiais de induzir ou inibir o comportamento das partes (mediante a aplicação de sanções ou concessão de benefícios fiscais), bem como de garantir a segurança jurídica, a proteção da confiança e satisfação de direitos e garantias fundamentais. “Apenas a noção de relação tributária é por si só composta de modo a admitir diversos elementos, com conteúdo, efeitos e finalidades específicas (obrigação, crédito, lançamento, procedimento, processo, fiscalização, informação), que nem sempre se sucedem de forma regular e uniforme”²¹⁸⁴, haja vista que há a coordenação de direitos e deveres num conjunto integrado e dinâmico, compondo-se de institutos e categorias com conteúdo, eficácia e função diversos, mas que interagem entre si com o fim de promover os direitos e garantias fundamentais²¹⁸⁵.

5.3 NOVAS FORÇAS REAIS DE PODER: SOLIDARIEDADE, CIDADANIA FISCAL E MORAL NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

“Mas o guia do direito são os valores nobres, com limites próprios dos litígios de classe e a antinomia entre a conservação e reforma”²¹⁸⁶. São esses elementos que compõem os pilares do sistema jurídico de uma sociedade, inclusive são os mesmos que impõem a sua alteração. Isso significa que o sistema jurídico se mescla à experiência social e aos valores morais, aos interesses da sociedade e à dinâmica da realidade. As normas se alteram ao longo do tempo em razão da alteração dos hábitos sociais, da busca pelo equilíbrio entre a realidade social material

²¹⁸⁴ COSTA, 1993, p. 267.

²¹⁸⁵ Conclui Carlos Costa: “Relação é amálgama mais maleável, flexível, porquanto de início separa e secciona, para depois, como num processo maiêutico, unir e compreender melhor o funcionamento, o movimento da engrenagem. Eis a consequência que de fato nos interessa: toda esta complexidade formal, todas essas situações específicas que refogem da ordem com que se desenvolve a tributação, enfim, todos esses institutos, pessoas, prestações, deveres, procedimentos, fazem parte de um conjunto cujo fator de união, eixo de convergência, é a ideia de relação tributária intersubjetiva”. (In COSTA, 1993, p. 269-270).

²¹⁸⁶ COSTA, op. cit., p. 19.

e os valores morais inerentes²¹⁸⁷. “A norma jurídica, sob o influxo de um idealismo constante, como a erosão da rocha pelas ondas, vai se alterando, se adequando, à realidade e às necessidades sociais”²¹⁸⁸.

Por outro lado, o sistema jurídico impõe a responsabilidade de cada sujeito e a racionalidade, assim como se verifica a coercibilidade jurídica. A responsabilidade se verifica como um limite ao exercício da liberdade de cada integrante da sociedade, e a coercibilidade se impõe na medida em que o direito é utilizado para a organização das relações externas dos membros da sociedade. Afinal, os sujeitos não são perfeitos, não são infalíveis, nem todos gostam de pagar tributos²¹⁸⁹, sendo o sistema jurídico instrumento para direcionar e limitar o comportamento daqueles.

Considerando que os ordenamentos jurídicos nacionais atualmente têm se justificado diante da fraternidade entre os cidadãos e concidadãos, superando o Estado de Direito Liberal, em razão do fortalecimento do viés colaborativo e cooperativo, há reflexos em todos os segmentos jurídicos, inclusive no Direito Tributário. A expressão fraternidade fora inserida na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão como um modo de atuação dos cidadãos²¹⁹⁰, sendo absorvida como valor em diversas constituições, como a brasileira²¹⁹¹, permitindo a construção de um Estado Fraternal e a identificação de um constitucionalismo fraternal²¹⁹². Este Estado, por sua vez, possui como objetivo a construção de uma sociedade livre, justa e solidária²¹⁹³, devendo não apenas o Estado, mas também os cidadãos, promoverem bem de todos. “Desse modo, a relação entre o Estado e o cidadão não pode pressupor primazia

²¹⁸⁷ COSTA, 1993, p. 22.

²¹⁸⁸ Ibidem., p. 24.

²¹⁸⁹ “O direito –se se contentasse com uma ideia-, quase seria inútil se todos fossem perfeitos, se todos fossem infalíveis, se todos gostassem até de pagar tributos. Mas o homem é imperfeito, vive-se numa sociedade naturalmente guerreira, conflitual, no sentido (pelo menos) de que os interesses (individuais, e das coletividades e países entre si) são diversos”. (In COSTA, op. cit., p. 22).

²¹⁹⁰ “Art 1º Todos os homens nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade”. (In DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>> Acesso em 11 mar 2020)

²¹⁹¹ Preâmbulo: Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (In BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020).

²¹⁹² BRITTO, Carlos Ayres. **Humanismo como categoria constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

²¹⁹³ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020.

ou prevalência, na medida em que ambos devem rumar na mesma direção, dada a inspiração fraternal e solidária que deve balizar este relacionamento”²¹⁹⁴. Ou seja, não devem os cidadãos se tratarem como concorrentes, assim como não devem considerar o Estado como inimigo ou concorrente, como ocorre na análise da relação jurídica tributária.

Diante da alteração dos valores sociais, ideologias e causas econômicas, identifica-se o surgimento do Estado Constitucional Cooperativo²¹⁹⁵. Este modelo é fruto das aspirações da sociedade civil, a qual detém as forças reais de poder aptas a “limitar a esfera do poder político, a assegurar os direitos da personalidade humana a ela intrínsecos [...], fornece-nos a concepção de que a Constituição é um repositório das aspirações dessa sociedade e, [...] não se confunde com a forma de sua veiculação”²¹⁹⁶, qual seja, a constituição jurídica. As forças reais de poder são critérios de convivência estabelecidos de forma espontânea, fruto do movimento histórico, possui conteúdo político e jurídico, mas são independentes em relação à formalidade jurídica, possuindo a força suficiente para impor a adaptação do sistema jurídico à nova estrutura social. “Daí que há de se valorizarem erigindo-as em verdadeiros axiomas da sociedade civil, as ‘ideias-força’ que se traduzem nos elementos”²¹⁹⁷ ou “comportamentos aceitos como verdades históricas”²¹⁹⁸, que cada vez mais se multiplicam, a serem observados para a conformação da concepção de constituição e de Estado.

Dentre as forças reais de poder que justificam o aparecimento do Estado Constitucional Cooperativo é possível identificar a causa sociológica-econômica pautada nos “movimentos de cooperação econômica entre as nações, intensificado pela chamada ‘globalização’ que transcende apenas o fenômeno econômico e apresenta caracteres nitidamente sociais”²¹⁹⁹. Ou seja, as fronteiras nacionais foram fragmentadas diante do movimento da globalização, surgiram outros atores internacionais diversos dos Estados nacionais, aumentou-se o nível de interação entre os cidadãos e criou-se um laço de interdependência cada vez mais robusto. Dessa forma, tem-se superado a concepção de Estado nacional soberano, configurando-se a modelagem da cooperação entre os indivíduos para superar as crises políticas, institucionais e econômicas.

Numa outra perspectiva, verifica-se a causa ideal-moral como força real de poder consubstanciada na valorização dos direitos fundamentais e humanos, protegendo e

²¹⁹⁴ PORTO, 2016, p. 50.

²¹⁹⁵ HÄRBELE, Peter. **El estado constitucional**. Trad Hector Fix-Fierro. Cidade do México: Universidade Autónoma de México, 2003, p. 68.

²¹⁹⁶ BRITO, 1993, p. 25-26.

²¹⁹⁷ Ibidem., p. 27.

²¹⁹⁸ BRITO, 1993, p. 30.

²¹⁹⁹ PORTO, 2016, p. 51.

promovendo-os além da fronteira nacional, num regime de cooperação humanitária, política e outras formas de cooperação²²⁰⁰. A cooperação se pauta na fraternidade, que orienta as relações entre cidadãos, cidadãos e Estados e entre Estados por uma função social, gerando benefícios para todos. “A fraternidade propugnada nada mais é que a solidariedade há séculos defendida por diversos autores”²²⁰¹.

A fraternidade é o ponto de equilíbrio entre a liberdade e a igualdade, consagrando a solidariedade, permitindo-se a construção de uma relação jurídica justa. No caso da relação jurídica tributária, busca-se igualar os sujeitos que dela participam, assegurando suas respectivas liberdades e garantindo uma relação justa e solidária. Até porque a solidariedade está presente como lei universal entre todos os seres vivos e o ambiente em que vivem, assim como ocorre na relação entre todos os indivíduos e entre eles e o Estado²²⁰². Por causa da solidariedade, há potencialização do crescimento e desenvolvimento da sociedade. Dessa forma, “não se pode defender a ideia abstrata de um ser humano isolado, independente dos demais, assim como não se pode, dentro da solidariedade natural, defender uma noção de Estado isolado do ser humano como um sujeito de direito distinto ou com um poder superior àquele que deveria ser subordinado”²²⁰³.

A solidariedade se tornou a pedra angular para a promoção da dignidade da pessoa humana, justificando novos valores, deveres e direitos nas relações jurídicas, bem como consagrando a concepção de posições simétricas e não díspares entre os sujeitos de que delas participam. Tais inovações repercutem na esfera da relação jurídica de Direito Tributário, a fim de promover a justiça distributiva – a justiça fiscal, ou seja, a tributação com o fim não só de “gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos”²²⁰⁴, respeitando-se a esfera dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e da ética nas relações jurídicas²²⁰⁵.

Além dos caracteres apontados sobre a solidariedade em páginas anteriores, há que se verificar a relação dela com a cidadania. Esta é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, nos termos do artigo 1º, II do texto constitucional de 1988. “Deve a cidadania ser

²²⁰⁰ HÄRBELE, 2003, p. 69.

²²⁰¹ PORTO, op. cit., p. 52.

²²⁰² BOURGEOIS, Léon de. **Solidarité**. 3ª ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1902, p. 39-40.

²²⁰³ PORTO, op. cit., p. 53.

²²⁰⁴ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. **Revista Nomos**. Revista do Programa de Pós Graduação da UFC. v. 39 n. 1 (2019): jan./jun. 2019, p 21-32, p. 21.

²²⁰⁵ Inclusive, Maria de Fátima Ribeiro e Natália Paludetto afirmam que a “a justa repartição do total da carga tributária entre os cidadãos é imperativo ético para o Estado Democrático de Direito” (In RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. **Revista de Direito**. Universidade de Marília, 2005, v. 5, p 59 – 73, p. 59).

entendida como o exercício dos direitos políticos, dentre eles o de participar das decisões do Estado por meio do voto, da propositura da ação popular, e de poder usufruir do rol de direitos e garantias previstos na Lei Maior, além do cumprimento de deveres”²²⁰⁶. Além dos exercícios políticos, a cidadania “qualifica todas as pessoas como titulares de direitos frente ao Estado, reconhecendo o indivíduo como parte integrante e indissociável da sociedade”²²⁰⁷. José Casalta Nabais assim define cidadania:

A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o estado), em geral vinculada à ideia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da sua participação... Cidadania esta a que, hoje em dia, há quem pretenda acrescentar uma quarta cidadania traduzida num conjunto de direitos e deveres de solidariedade (cidadania solidária)²²⁰⁸.

Atualmente, a cidadania é temperada com a solidariedade, identificando-se a “cidadania solidária”, de forma que não apenas detentor de direitos o cidadão se posiciona, mas também como sujeito em face do qual se impõe deveres dantes considerados como exclusivos do Estado perante os indivíduos. Ou seja, a dimensão solidária da cidadania “implica o empenhamento simultaneamente estadual e social de permanente inclusão de todos os membros da respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum”²²⁰⁹. Em outras palavras, as relações jurídicas entre cidadãos, entre cidadãos e Estado e entre os Poderes e órgãos destes devem pautar-se na cooperação mútua e boa-fé para a promoção de um fim comum: a promoção da dignidade da pessoa humana.

A cidadania e a solidariedade refletem seus efeitos em todas as relações jurídicas oriundas da incidência do ordenamento jurídico, inclusive a tributária.

A solidariedade no âmbito das relações tributárias possibilita identificar o modelo de tributação atualmente adotado, a sua justificação e finalidade. Além disso, orienta como deve

²²⁰⁶ MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia. Acesso à informação e cidadania fiscal. In TAVARES NETO, José Quirino. FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. (coord). **Direito tributário II**. Curitiba. Conpedi.2016, p. 10-24. Disponível em:< <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8f6242793017047d> > Acesso em 05 jan. 2021.

²²⁰⁷ CUNHA JÚNIOR, 2018, p. 491.

²²⁰⁸ CASALTA NABAIS, José. **Estudos de direito fiscal**: por um Estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005, p. 58

²²⁰⁹ CASALTA NABAIS, José. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In GRECO, Marco Aurélio Greco, GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110 – 140, p. 111.

ocorrer a interpretação e aplicação das normas tributárias, assim como permite o controle da atuação estatal em relação a destinação dos recursos arrecadados para a promoção dos direitos e garantias fundamentais e direitos sociais²²¹⁰. A solidariedade, assim, impõe a todos que “contribuam para a consecução dos objetivos que a sociedade pretende alcançar, [...] igualmente, tal princípio autoriza a modulação do ônus tributário para majorá-lo ou minorá-lo, dada a sua conexão com a extrafiscalidade”²²¹¹. Por isso, a solidariedade justifica a instituição de tributos com viés meramente fiscal ou extrafiscal, para induzir comportamento dos contribuintes em favor de si, do próximo e da manutenção do Estado, promovendo o bem comum:

Apontando para este sentido, o dever de colaboração de pagar tributo guia-se pela cooperação recíproca, pela conscientização de cada membro da comunidade de sua condição como ser humano em relação aos outros, compreendendo sua dignidade na de seu semelhante, ao descobrir a importância de seu papel nos destinos da existência comum e se responsabilizar pelo cumprimento de seus encargos sociais, para garantir patamar igual de vida digna a todos, com o esforço contínuo para consecução do projeto de bem estar social, assegurando um padrão mínimo de bens morais e materiais essenciais ao pleno desenvolvimento da liberdade de escolha e das potencialidades do indivíduo.

Portanto, o dever de colaboração de pagar tributos em seu processo de concreção jurídica, em que a entidade estatal figura na condição de titular de direito de exigir seu cumprimento, para arrecadar a riqueza com o fim de redistribuí-la à consecução do programa de ação constitucional direcionado ao projeto de bem comum, respeito incondicionalmente ao ideal de solidariedade e aos demais valores essenciais da pessoa humana que são implícita e reciprocamente correlatos²²¹².

A solidariedade, portanto, no campo tributário justifica a imposição válida do dever de colaboração de cada cidadão, estruturando o direito correlato de se exigir do Estado a redistribuição adequada de riquezas²²¹³. Tem-se, pois, a justificativa e finalidade da tributação no atual modelo de Estado através da inserção do princípio da solidariedade, bem como a sua identificação como um dos alicerces do subsistema constitucional tributário, uma nova fonte real de poder. Considera-se como nova fonte real de poder a solidariedade no atual modelo de Estado, haja vista que a previsão da organização e distribuição do poder na Constituição Federal de 1998, ao identificar o povo como titular do poder. Ademais, além da estrutura formal, desenhada no texto constitucional, percebe-se a estrutura material ou arcabouço principiológico que orienta o novo modelo de Estado, estrutura esta pautada na dignidade da pessoa humana juntamente com a solidariedade, “que orientam o sentido a ser tomado por este poder na tarefa

²²¹⁰ GRECO, Marco Aurélio Greco; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade social e Tributação. In GRECO, Marco Aurélio Greco, GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 1 – 8, p. 5-6.

²²¹¹ COSTA, 2019, p. 23.

²²¹² CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 204-205.

²²¹³ CONTIPELLI, 2010, p. 203.

de condução da realidade social de determinada comunidade”²²¹⁴. Cabe ao Estado, diante da previsão da solidariedade como objetivo do Estado Democrático de Direito, em todas as esferas, respeitar o referido valor na produção e aplicação de normas tributárias, arrecadando e redistribuindo as receitas arrecadadas para “assegurar a existência da solidariedade e estabelecer as condições necessárias para seu pleno exercício”²²¹⁵.

A ideia de redistribuição da receita arrecadada é compatível com a liberdade privada e a liberdade de iniciativa, “desde que estas sejam harmonizadas com a justiça social por meio de uma tributação capaz de promover a redistribuição de riquezas”²²¹⁶. Ou seja, o Estado, para garantir o bem estar social, não está destinado à ineficiência econômica, mas sim à estabilidade social e política e à inclusão de famílias à economia. Dessa forma, a adoção de uma política fiscal pautada na solidariedade “desempenha um papel fundamental na garantia da estabilidade macroeconômica e contribui para evitar e para minimizar as crises que atingem a população desfavorecida de maneira desproporcional”²²¹⁷. Em outras palavras, a partir da redistribuição de rendas arrecadadas, é possível ao Estado incentivar o crescimento econômico em razão da diminuição das desigualdades sociais e promoção dos direitos individuais e sociais.

Busca-se superar aqui a ideia de que a manutenção da desigualdade e do status quo dos hiper-ricos seria benéfico para o reinvestimento em atividade produtiva²²¹⁸. O que se defende é que “as sociedades mais igualitárias apresentam taxas de crescimento maiores nas fases de expansão e se recuperam mais rapidamente durante as recessões, enquanto as sociedades mais desiguais são mais vulneráveis às crises financeiras”²²¹⁹. A desigualdade causa ineficiência econômica e instabilidade social e política, além de favorecer a criação e o uso de políticas públicas em favorecimento de determinados grupos privados que “concentram poder e o utilizam em benefício próprio a canalização de recursos públicos para fins privados, gerando um ambiente de ineficiência que as economias não sejam estáveis, nem sustentáveis a longo prazo”²²²⁰. Ademais, a desigualdade reduz o investimento público em benefício dos necessitados, promove distorções na lei interna em benefícios de interesses que não próprios da

²²¹⁴ CONTIPELLI, 2010, p. 204.

²²¹⁵ Ibidem., p. 205.

²²¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p.167.

²²¹⁷ RIBEIRO, 2019, p.167.

²²¹⁸ A teoria da economia “trickle down” difunde a crença de que a diminuição dos tributos e/ou a concessão de mais benefícios fiscais para sujeitos e empresas com alta renda ou alto capital permitem a disponibilização de renda para aumento do consumo e transações comerciais, possuindo os ricos mais dinheiro à sua disposição, investindo mais e gerando renda para outras pessoas, sendo a adoção de políticas que estimulam a desigualdade necessária para o crescimento das atividades econômicas. (In RIBEIRO, op. cit., p.145).

²²¹⁹ RIBEIRO, op. cit., p.146.

²²²⁰ Ibidem., p.147.

sociedade além de comprometer a produtividade por conta da fragilização da posição de cidadão num país²²²¹.

Diante disso, é possível defender a realização da redistribuição de receitas arrecadadas para superar e diminuir as desigualdades sociais, impactar a eficiência econômica e fortalecer a democracia. Malgrado a difusão da importância da solidariedade no âmbito das relações tributárias, a legislação tributária não está posta com o objetivo de concretizar a cidadania tributária:

Mas é exatamente o acentuado positivismo em vigor nesse campo, a crença no poder cego e infalível da lei positiva, que tem conduzido o direito tributário à situação de duplo e inverso caos: de um lado o Fisco a aumentar impostos a cada final de ano, e de outro o contribuinte aético a sonegá-los, desinteressado de qualquer compromisso social²²²².

Essas e outras questões corroboram para que os cidadãos considerem o Direito Tributário como áspero e árido. A questão de a lei prever o tributo já permite concluir que há a arrecadação sob coação por parte do Estado, de forma que pouco se identifica o comportamento voluntário do cidadão em contribuir com os custos dos entes públicos. Além disso, a obrigação tributária se configura como “ex lege”, independente da vontade dos contribuintes para estipulação de seus efeitos e consequências. O lançamento, por sua vez, malgrado definido como procedimento privativo da autoridade administrativa é praticamente transferido em sua totalidade para o contribuinte. Com tantas atribuições, além de informar, calcular e pagar, ainda deve ficar atento às leis tributárias mutáveis a todo instante, bem como aos atos e instruções normativas dos órgãos administrativos. No outro lado, o Estado, mesmo deixando a cargo do contribuinte ou do responsável tributário praticamente toda a arquitetura da relação jurídica tributária, na figura de seus governantes ou agentes administrativos, desconsidera ou viola os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes²²²³. São diversas as dificuldades dos contribuintes para se conceber uma cidadania tributária.

A cidadania tributária, por sua vez, relaciona-se com os deveres e direitos dos contribuintes perante o Estado em diversas dimensões relacionais. A cidadania tributária se relaciona com a superação da visão objetiva do Direito Tributário quanto ao tributo pela visão antropocêntrica – ou seja, a relação jurídica tributária passa a ser justificada pela “consciência cidadã sobre o dever fundamental de contribuir que cada cidadão possui em relação ao

²²²¹ RIBEIRO, 2019, p.151.

²²²² COSTA, 1993, p. 8.

²²²³ Esses pontos foram indicados por Carlos Orcesi para caracterizar o Direito Tributário como um ramo não ameno dentre aqueles da ciência do direito. (In COSTA, op. cit., p. 5).

Estado”²²²⁴. Isso significa que a solidariedade se relaciona com a concepção da cidadania, na medida em que os cidadãos se tornam comprometidos não apenas a custear a máquina estatal, mas também a promoção dos direitos fundamentais²²²⁵.

“Poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania, porque somente pode ser considerado autêntico cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, titularizar patrimônio e realizar consumo, todas as manifestações de capacidade contributiva”²²²⁶. Além disso, verifica-se o exercício da cidadania fiscal quando o contribuinte detém o conhecimento sobre o tributo, compreende a despesa pública para fins de promoção dos direitos fundamentais e direitos sociais²²²⁷. Para tanto, é necessário que haja a sensibilização da população para a “função socioeconômica do tributo; levar conhecimento aos cidadãos sobre administração pública; incentivar o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos; criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão”²²²⁸. A referida relação harmoniosa deve caracterizar a relação jurídica tributária, garantindo o ordenamento jurídico não só os mecanismos de cumprimento dos deveres das partes, mas também de respeito aos seus direitos subjetivos.

Existem perspectivas diversas dos direitos pertinentes à cidadania fiscal. Na sua dimensão temporal, caracteriza-se a cidadania pelo reconhecimento histórico de certos direitos e garantias fundamentais, direitos políticos, sociais e econômicos e difusos que se atrelam a matéria tributária. Já no seu aspecto espacial, deve a cidadania ser respeitada na esfera municipal, estadual e nacional, incluindo os territórios além mar. No âmbito relacional, a cidadania fiscal impõe deveres e direitos às partes que participam da relação jurídica tributária²²²⁹. Já na acepção processual, a cidadania tributária se fortalece e se exerce “por meio

²²²⁴ PORTO, 2016, p. 102.

²²²⁵ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade da pessoa humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009, p 95.

²²²⁶ COSTA, 1993, p. 22. Ainda nesta situação, não se pode descaracterizar o sujeito como cidadão ou não detentor de receber a prestação dos direitos individuais e sociais, mesmo que não possa exercer a democracia participativa ou não possa contribuir para o custeio do Estado. Ademais, cabe ao Estado promover programas que permitam que tais cidadãos passem a depender menos de seus serviços sociais e possam auferir renda com a realização de atividade econômica, passando a contribuir tributariamente – repercutindo na diminuição da carga tributária dos demais. (In BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e sistema constitucional tributário na promoção dos objetivos de desenvolvimento do milênio. In SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; ROVER, Aires José. (Coord). **Direito tributário**. – Florianópolis. Conpedi. 2012, p 191-216, p. 208-209.)

²²²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, C. (Org.). **Estudos tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 460.

²²²⁸ SOBRE cidadania fiscal. **Portal da transparência do Estado de Minas Gerais**. 2015. Atualização em 2020. Disponível em: <<http://transparencia.mg.gov.br/cidadania-fiscal/sobre-a-cidadania-fiscal>>. Acesso em 26 dez 2020.

²²²⁹ Considerando o tópico sobre a dimensão da relação jurídica, há que se ressaltar que o termo relacional faz referência à possibilidade de se ter mais de dois sujeitos, como ocorre na relação processual, razão pela qual não se adota o termo bilateral.

dos processos legislativo, administrativo e judicial, atuando tanto no controle do orçamento como na justiça da tributação”²²³⁰.

Por outro lado, em relação aos deveres provenientes do exercício da cidadania fiscal, há o dever fundamental de pagar tributos²²³¹, para que não reste inviável a realização e promoção dos direitos individuais e sociais de cunho prestacional²²³². Trata-se da cidadania fiscal bilateral, identificando-se a existência dos direitos e deveres do Fisco de um lado, e do outro os direitos e deveres dos contribuintes²²³³. Isso significa que o contribuinte “tem o compromisso de colaborar com a tributação porque este é um dever fundamental desta noção de cidadania, não se ocultando, furtando-se ao pagamento ou valendo-se de artifícios insidiosos para deixar de contribuir, quando ostenta capacidade para tanto”²²³⁴. Mesmo que o sistema tributário atual promova a repulsa ao pagamento do tributo, em razão de leis tributárias incompreensíveis e que ferem os princípios constitucionais tributários, que favorecem determinados grupos econômicos em detrimento de outros, bem como diante da inadequada aplicação dos recursos arrecadados, não pode o cidadão se furtar ao pagamento do tributo. “Com efeito, a atual crise do sistema fiscal decorre em muito da crise de identidade do contribuinte para com o seu dever tributário decorrente dos problemas operacionais, abusos e, mesmo, ilegalidades em sua efetivação”²²³⁵.

Mas este dever de pagar tributo não pode ser imposto sem qualquer limite: o sistema jurídico prevê limites ao exercício do poder de tributar. Em verdade, há uma via de mão dupla, pois a caracterização de cidadão delegada a um contribuinte impõe-lhe o dever de pagar tributos para o custeio dos direitos e garantias fundamentais e direitos sociais, mas “simultaneamente, oferecendo-lhe uma plêiade de garantias, de especial relevo os meios processuais e

²²³⁰ MOREIRA, Bernardo Motta. Cidadania fiscal. In RESENDE, Antônio José Calhau de. **Poder Legislativo e cidadania**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2015, p. 287 -323, p. 298. Disponível em:

<https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/publicacoes_assembleia/obras_referencia/arquivos/pdfs/poder_legislativo_cidadania/9cidadania_fiscal.pdf> Acesso em 26 dez 2020.

²²³¹ Casalta Nabais construiu a tese do dever fundamental de pagar tributo, concluindo, mais tarde, que em verdade, consistia no direito fundamental de igual repartição dos custos do Estado. (In CASALTA NABAIS, José. **Por um Estado Fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005).

²²³² Cabe ressaltar que os tributos não são pagos para fins de obtenção de benefícios diretos, mas sim para promover uma sociedade civilizada e organizada, garantindo-se a promoção dos direitos fundamentais individuais e sociais a todos. Não, portanto, uma relação contraprestacional direta ou com um sujeito específico.

²²³³ Defende Roberto Nogueira que além da cidadania fiscal bilateral há a unilateral, quando há unicamente a posição do sujeito credor em face do Estado em razão da solidariedade. (In NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética tributária e cidadania fiscal. **Jus**, 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3356/etica-tributaria-e-cidadania-fiscal>>. Acesso em 05 jan 2020). Cabe ressaltar que

²²³⁴ PORTO, 2016, p. 106.

²²³⁵ CARDOSO, A. M. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 165.

procedimentais de interação entre Estado e contribuinte”²²³⁶. Ademais, não pode o contribuinte se furtar de adimplir a obrigação tributária quando efetivamente devida mediante o uso de simulação, fraude ou dolo. Devem perpetuar a boa-fé, a honestidade e a lealdade na relação entre o contribuinte e a Administração Tributária

Manifesta-se a cidadania fiscal também no direito de participação dos cidadãos no procedimento de tomada de decisões acerca da matéria tributária, tanto no âmbito do Poder Legislativo, como no Poder Executivo²²³⁷. Há, aqui, a ideia concebida de que o contribuinte faz parte de uma comunidade, possuindo o direito de se manifestar sobre os tributos disposto a pagar para o custeio do Estado. Verifica-se a cidadania tributária diante do princípio da legalidade, haja vista que os representantes escolhidos pelos cidadãos legislam sobre os tributos do Estado, assim como a iniciativa popular quanto aos instrumentos legislativos, controle social da Administração Pública e o direito de questionar a correta aplicação das normas tributárias em sede judicial²²³⁸.

A participação do cidadão representa tanto o aspecto colaborativo que deve permear as relações jurídicas tributárias, assim como se traduz como fator de legitimidade e garantia da justiça fiscal dos atos dos integrantes destas relações jurídicas. Afinal, além do direito de se ter os direitos e garantias fundamentais observados no momento da instituição e cobrança dos tributos, há o dever de “opor-se à ordem ilegal como forma de atender à cidadania inscrita na Constituição. Constitui-se um dever do contribuinte se irresignar contra a tributação abusiva, ilegal e/ou inconstitucional”²²³⁹, bem como iniciar procedimentos administrativos para verificar a legalidade da cobrança.

Sobre cidadania fiscal, conclui Éderson Porto:

Portanto, a cidadania fiscal ora proposta está associada a um padrão de comportamento a ser observado pelo contribuinte. E não só isso. A cidadania fiscal defendida assegura um status de respeito e dignidade a ser observado pelo Estado, sendo possível identificar a partir da cidadania fiscal um padrão comportamental a ser exigido pelo Fisco. Sob a vigência de um Estado Constitucional de Direito, o contribuinte tem o compromisso de colaborar com a tributação porque este é um dever fundamental desta noção de cidadania, não se ocultando, furtando-se ao pagamento

²²³⁶ PORTO, 2016, p. 103.

²²³⁷ BUFFON, Marciano; BASSANI, M. Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, v. 40, n. 130, jun. 2013. p. 256. Disponível em: < www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/298/233 >. Acesso em 26 dez. 2020.

²²³⁸ PORTO, op. cit., p. 104.

²²³⁹ Ibidem., p. 104. Em entendimento semelhante, Zelmo Denari: “supõe, de um lado, conhecimento das imposições tributárias em cada nível de governo e, de outro, avaliação da legitimidade dessas exigências fiscais e de sua adequação aos princípios e normas gerais do direito tributário elencados na Constituição e nos textos infraconstitucionais” (In DENARI, Zelmo. Cidadania e tributação. In **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 10, jul/1996, p. 44-53, p. 44).

ou valendo-se de artifícios insidiosos para deixar de contribuir, quando ostenta capacidade para tanto. Essa cidadania fiscal exige um comportamento ativo e atuante, devendo ser ouvido sobre a tributação, participando da ação fiscal e até mesmo opondo-se a ordens contrárias ao Sistema Tributário Nacional. Por outro lado, o respeito à cidadania fiscal importa em conceder ao contribuinte um tratamento capaz de promover e preservar a dignidade da pessoa humana²²⁴⁰.

Dentre uma das formas de se efetivar a cidadania tributária é através do acesso à informação quanto à arrecadação tributária e a sua destinação pelo poder público. A transparência fiscal tem se tornado realidade diante dos sítios eletrônicos que apresentam dados sobre os gastos públicos, denominando-se de “portais de transparência”, permitindo que o cidadão realize o controle social dos gestores. Em razão do princípio da transparência, a Administração Pública deve “divulgar e prestar contas de forma clara, objetiva e atualizada, a fim de que o cidadão possa se apropriar das informações, discutir e exigir o que entender de direito”²²⁴¹. Ademais, o controle social através da transparência permite o exercício da pressão sobre o estabelecimento de limites de arrecadação e controle de gastos e investimentos do Estado. Assim, aos cidadãos se possibilita o controle social além das formas previstas no ordenamento jurídico, fortalecendo os novos valores e fatores reais de poder, combatendo-se a realidade que Sampaio Dória descreve:

Certo, não deixará de ter cabida a possível objeção de que ponderável quota da arrecadação tributária tem sido carreada para ocorrer a despesas condenáveis ou estéreis, tais como inúteis guerras, obras suntuárias ou irreprodutivas, ou para o fausto e ostentação de cortes insensíveis às agruras de massas espoliadas por um poder fiscal, que arrogantemente se intitulava legítimo por direito divino.

[...]

Essas ramificações marginais, sugando parasitariamente a seiva tributária em prol de classes ou indivíduos vão sendo gradativamente suprimidas pelo impacto de novos valores sociais e políticos²²⁴².

Outro exemplo de exercício da cidadania fiscal é a imposição da Lei 12.741, de 8 de dezembro de 2012 acerca do esclarecimento dos contribuintes acerca dos tributos incidentes e o seu montante numa operação de aquisição de mercadorias e serviços²²⁴³. Dessa forma, com a

²²⁴⁰ PORTO, 2016, p. 106.

²²⁴¹ SALES, Tainah. Acesso à informação, controle social das finanças públicas e democracia: análise dos portais de transparência nos estados brasileiros antes e após o advento da lei no 12.527/11. **Revista de direito público**: RDP: V 9, N. 48, 2012, p. 28 – 48, p. 29.

²²⁴² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula Due Process of Law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 54-55.

²²⁴³ A referida legislação apenas impõe o cômputo dos seguintes tributos: CIDE-combustível, COFINS, PIS, PASEP, IOF, IPI, ICMS, ISSQN. (In BRASIL, Lei 12.741 de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm> Acesso em 26 dez 2020).

conscientização dos consumidores sobre a carga tributária nas operações, “isso geraria demanda de redução da carga tributária e de serviços públicos compatíveis com o que pagam os contribuintes”²²⁴⁴. Em outra medida, diante da exigência de alterações no documento fiscal e concessão de benefícios financeiros ou créditos fiscais aos consumidores que exigirem a emissão da nota fiscal²²⁴⁵, a Administração Tributária passou a observar o aumento da regularização dos empresários.

Decorrente ainda da cidadania fiscal, pode-se alegar a possibilidade de os cidadãos escolherem seus representantes no poder Legislativo, os quais possuem poderes e competência para instituírem os tributos a serem exigidos de seus eleitores. Porém, essa concepção do contrato social tem passado por uma crise, pois a classe política tem se profissionalizado, bem como tem-se diminuído a comunicação entre os representantes e os cidadãos. “Cada vez menos os parlamentos eram considerados como representantes fidedignos da vontade do povo”²²⁴⁶, de forma que outros atores corroboraram e ainda o fazem para a formação da legislação tributária: a Administração Tributária e a sociedade civil. Esta se faz representar pelos diversos grupos de pressão, dos trabalhadores, classes patronais, investidores, intelectuais, instituições científicas, interesses individuais, possuindo peso relevante quando da elaboração do orçamento público. A Administração Tributária, por sua vez, realiza estudos, institui normas técnicas e assessoram os políticos²²⁴⁷. O que se tem, atualmente, é a conformação de um novo contrato social e a necessidade de se introduzir os novos fatores reais e poder na criação dos impostos.

Além da solidariedade e a cidadania fiscal, a moral e a ética na relação jurídica tributária se evidenciam como nova fonte real de poder que sustenta a base do sistema constitucional tributário²²⁴⁸. Afinal, a moral na ordem tributária orienta para uma tributação justa, proporcionando a atuação pautada na boa-fé dos integrantes da relação jurídica tributária. Afinal, “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

²²⁴⁴ MOREIRA, 2015, p. 302.

²²⁴⁵ Há diversos projetos no Brasil que permitem a concessão de abatimento em tributos mediante a apresentação de notas fiscais pelo contribuinte, como é o caso do Projeto BH Nota 10, Programa Nota Salvador.

²²⁴⁶ CAMPOS, Diogo Leite de. **O sistema tributário no estado dos cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 64.

²²⁴⁷ Em razão dos novos atores e proeminência da Administração Tributária, tem-se “uma tendência para a Administração Tributária vir diminuindo, por via legislativa, as garantias dos contribuintes, e criar novas obrigações acessórias que incidem sobre estes, em benefício da mesma Administração”. (In CAMPOS, 2006, p 65).

²²⁴⁸ Explica Klaus Tipke que a expressão moral tributária se apresenta como sinônimo de ética tributária, malgrado a diferença entre os termos na Filosofia. A ética corresponde a disciplina que ordena os princípios morais. “A Ética tributária é por conseguinte a Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário - assim como do agir moral-tributário do contribuinte”. (In TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012, p.7).

pela ampla gama de condutas – do Estado e dos cidadãos – inseridas no ciclo da atividade financeira”²²⁴⁹.

Em primeiro plano, a moral tributária se verifica com o respeito aos direitos fundamentais e princípios que circundam os contribuintes pelos legisladores²²⁵⁰. Tais institutos jurídicos impedem arbitrariedades, impõem uma medida unitária e geral (a lei), coibindo-se privilégios ou discriminações sem justificativas, realizando a justiça no âmbito da legislação tributária. Segundo Klaus Tipke, “a justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei, no Direito Tributário pela igualdade na distribuição da carga tributária”²²⁵¹. Isso levaria a crer que os tributos devam ser instituídos a partir da convicção da existência de uma única fonte impositiva, pois assim se considera a justiça: aplicação do mesmo critério para resolução dos casos. O referido critério se pauta nos melindres do princípio da capacidade contributiva, haja vista que este princípio “não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado”²²⁵², adequando-se ao contexto obrigacional de mão dupla da relação jurídica entre contribuinte e Estado.

Por outro lado, os legisladores devem respeitar a proibição da tributação confiscatória, para que não haja violação do direito à propriedade. O legislador deve instituir tributos de tal modo que se garanta a igualdade na arrecadação tributária e seja evitado o excesso da carga sobre os contribuintes²²⁵³. Visando a promoção dos direitos sociais pelo Estado, a propriedade individual não pode ser analisada em absoluto, considerando que deve também ser utilizada a favorecer a atuação social, ou seja, deve exercer sua função social. “Com isso, entretanto, não fica estabelecido de modo algum que o gravame tributário possa elevar-se até o limite da confiscação ou expropriação, ou seja, ao extremo da abolição da liberdade econômica ou profissional”²²⁵⁴. Por isso, cabe aos legisladores respeitar a capacidade contributiva e a proibição do confisco quando da instituição dos tributos, com o fim de se garantir a eficácia dos princípios e direitos fundamentais dos cidadãos, atuando, assim, de forma moral.

²²⁴⁹ RUBINSTEIN, 2010, p. 80.

²²⁵⁰ Relata Klaus Tipke: “Aos Parlamentos foi um dia incumbida a missão de proteger os cidadãos contra os tributos elevados ou exagerados. Hoje não defendem mais – assim é frequentemente criticado ou lamentado – os Parlamentos o ideal do Estado austero; eles se tornaram, pelo contrário, o motor das crescentes prestações públicas – e com isto necessariamente comprometidos com altos tributos”. (In TIPKE, 2012, p. 45). “Ocasionalmente sinceras manifestações de deputados, que têm obtido atuação de destaque no processo legislativo em matéria tributária comprovam que entre nós a praxe na legiferação tributária é determinada quase unicamente por cálculo político. Que o Direito Tributário deva ser Direito, isto é, deva ser regido pela Justiça é com efeito um lugar comum favorito no discurso eleitoral, mas pelo legislador escassamente ainda observado.” (In VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*, Berlin: De Gruyter, 1999, p. 11. Apud TIPKE, 2012, p. 75

²²⁵¹ TIPKE, 2012, p. 16.

²²⁵² *Ibidem.*, p. 20.

²²⁵³ *Ibidem.*, p. 51.

²²⁵⁴ *Ibidem.*, p. 53.

Conclui Klaus Tipke sobre a moral tributária no âmbito do Legislativo:

A moral tributária não exige que as leis tributárias tenham uma tradição, mas que elas se harmonizem com a Constituição atual e com a Ética corporificada em seus direitos fundamentais. Se o legislador aprova dolosa ou levianamente leis que são inconstitucionais ou se ele não revoga ou modifica as leis que pela maioria são consideradas por boas razões inconstitucionais, então ele atua tributariamente de modo imoral²²⁵⁵.

Cabe ressaltar que não apenas o aspecto moral é violado diante da postura do legislador, haja vista que reverberam efeitos sobre a área econômica quando as leis são criadas sobre a pauta de um Estado meramente arrecadador. Isto porque cria-se um ambiente favorável à inibição da produção no país, por conta da diminuição do poder de compra dos cidadãos em razão das altas cargas tributárias. Por consequência, há a diminuição dos níveis de emprego, reduz-se o consumo e aumento dos níveis de desemprego. Essa miscelânea é favorável para a diminuição do potencial econômico do Estado no âmbito do mercado externo, causando um enorme prejuízo econômico e social para o país, havendo a necessidade de aumento da carga tributária sobre os cidadãos para garantir a sobrevivência da máquina²²⁵⁶.

No que tange à atuação da Administração Tributária, há a vinculação da atividade à lei e sua aplicação de forma isonômica, bem como dever de arrecadar tributos na medida exata prevista legalmente e de acordo com os direitos dos contribuintes. Ademais, são considerados como agentes fiduciários, pois arrecadam tributos e fazem a gestão administrativa dos valores. Além disso, na sua atuação, verificando que há dispositivos processuais ou procedimentais que ferem os princípios constitucionais protetores dos contribuintes, impedindo a aplicação de maneira uniforme das normas tributárias, “pode a Administração financeira mediante objeção de direito da função pública²²⁵⁷ chamar a atenção sobre a inconstitucionalidade no âmbito interno da Administração e por derradeiro insistir para que o Governo Federal tome a iniciativa para mudar a lei ou introduza um procedimento de controle de normas”²²⁵⁸.

Outros pontos referentes à questão moral da Administração Tributária é o tempo de duração do processo no âmbito da Administração Tributária e a análise eficiente e correta dos fatos jurídicos tributários. Em relação ao tempo, os administradores aplicam a lei “na proporção em que têm tempo suficiente para isso, as leis e os preceitos administrativos

²²⁵⁵ TIPKE, 2012, p.79.

²²⁵⁶ MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: IOB, 2002.

²²⁵⁷ A objeção de direito se caracteriza como uma justificativa jurídica para não se realizar determinado ato.

²²⁵⁸ TIPKE, op. cit., p.71.

correspondentes”²²⁵⁹. Em razão da limitação do tempo, prescindem de exame de bibliografia e de discussões sobre subsunção de lei ao fato, esforçando-se nos casos mais significativos no âmbito da arrecadação tributária. Ou seja, dá-se uma maior atenção aos casos com relevância fiscal, de forma que quanto mais complexo e maior o caso, há maior quantidade de análises apuradas, deixando outros casos no controle aleatório. Isso significa que se observam princípios jurídicos ou não para simplificar a fiscalização e aumentar a arrecadação tributária ou para reduzir o trabalho dos administradores, favorecendo determinados contribuintes.

No âmbito dos processos judiciais se verifica a moral tributária a ser observada pelas partes, não só quanto à conduta no processo, assim como o respeito à igualdade na aplicação do direito para a cobrança dos tributos. Ademais, cabe aos tribunais superiores realizarem a guarda dos princípios e direitos fundamentais do contribuinte nas ocasiões em que haja o desrespeito pela Administração Tributária, pelos legisladores e próprios integrantes do judiciário²²⁶⁰. Afinal, “impedir uma legislação, que abandone os limites do Direito, nomeadamente os princípios da Justiça do caso concreto, de modo injustificável”²²⁶¹ é de competência da Corte Suprema, assim como vigia a aplicação e imposição das normas tributárias para fins de cobrança de tributos de forma isonômica, respeitando a confiança e a boa-fé do contribuinte.

A questão da atuação dos tribunais superiores envolve um aspecto moral relacionado aos gastos das receitas arrecadadas pelo Estado. Cabe ao Poder Legislativo aprovar a lei de orçamento, cabendo ao Poder Executivo administrar as verbas e destiná-las ao posto na legislação ou a outras situações (como o caso de emergência), salvo nos casos específicos de afetação da receita para a saúde, educação e segurança. Não cabe ao Poder Judiciário realizar o controle do mérito do ato discricionário quanto aos gastos, ou do conteúdo da lei orçamentária, salvo em casos de irregularidades formais. Porém, a proibição da análise judicial não pode prevalecer diante do desperdício de recursos públicos pelas autoridades, em face de construções públicas faraônicas, hipertrofia burocrática, subvenções desnecessárias, má gestão e descasos

²²⁵⁹ TIPKE, 2012., p.82.

²²⁶⁰ “O juiz cai na resignação jurídica, não se preocupa com um mínimo ético do Direito Tributário e aplica como positivista as leis tributárias. [...] Juízes especializados, que apenas praticam a mera aplicação de leis simples, frequentemente se vêem em dificuldades quando devem examinar se os preceitos legais são justos, correspondem ao princípio da igualdade. E embora juízes financeiros percebam que grosseiras ofensas contra o princípio da igualdade quase sempre são notavelmente mais graves do que as minúcias de interpretação a que se reduz a aplicação das leis ordinárias, não raro são intimidados pelos esforços na fundamentação da apresentação por inconstitucionalidade”. (In TIPKE, op. cit., p. 88).

²²⁶¹ TIPKE, op. cit., p. 89.

outros²²⁶². Tais casos devem ser verificados diante da Lei de Improbidade Administrativa com o mesmo vigor que se persegue o contribuinte que realiza sonegação fiscal.

Por outro lado, evidencia-se o aspecto moral do contribuinte. O primeiro dever do contribuinte é o respeito à lei tributária, mesmo que não previsto tal dever na Constituição Federal de 1988. Por isso, se realizado o fato gerador, deve pagar o tributo ou cumprir a obrigação acessória, ou pode até mesmo evitar a ocorrência do referido fato e se organizar para o pagamento da menor quantidade de tributos possível conforme a ordem jurídica. Lado outro, se o sujeito adota medidas para fraudar a lei e não pagar o débito tributário estará agindo de forma imoral e ilegal²²⁶³.

Além do dever de pagar o tributo, tem-se os deveres processuais a cumprir, tais como o fornecimento de esclarecimentos quando requisitados os contribuintes pela Administração Tributária, bem como a lealdade no âmbito do processo judicial. No entanto, se o sujeito não possuir conhecimento técnico sobre a matéria tributária²²⁶⁴, não há qualquer garantia quanto ao seu assessoramento por autoridade tributária, mas apenas há a autorização de se fazer representar por um terceiro. “Em vez de iniciar o procedimento sancionador a Administração financeira deveria primeiramente melhor sugerir a presença de um conselheiro”²²⁶⁵ ou apenas autuar o contribuinte em razão de uma infração após orientá-lo na primeira oportunidade de fiscalização.

A relação não pode ser caracterizada meramente como impositiva, mas colaborativa, de forma que a atitude estatal reverbera a moral do contribuinte e suas práticas. Afinal, “os cidadãos contemporâneos não são nenhum devoto do Estado, estúpidos crentes na autoridade, que mesmo a leis que eles consideram injustas obedeçam com sacrifício”²²⁶⁶. Há que se extrair das leis valores e não meros caprichos do Estado, criando-se uma consciência da necessidade

²²⁶² “Mas, o que é dissipação? Que a utilização de recursos públicos deve servir aos objetivos do Bem Comum é inquestionável, mas sob o bem comum não entendem políticos de diferentes tendências compreensivelmente a mesma coisa. Sobre a questão, a que serve o Bem Comum, pode-se discutir de maneira excelente em uma sociedade pluralística. Sob quais condições serve uma política econômica, agrária, social, cultural, interior ou exterior ao Bem Comum? O que deve considerar-se uma 'supérflua questão de prestígio'? Quais os gastos de representação são exagerados? Quantas viagens para informação de parlamentares são obrigatórias ou no mínimo oportunas? Quando se caracteriza malversação de recursos públicos para fins de campanha eleitoral? Serve a subvenção ao carnaval ao Bem Comum?” (In TIPKE, 2012, p.98).

²²⁶³ Klaus Tipke considera que age apenas imoralmente aquele que “ilude a lei, da qual se deduziu como consequência jurídica um débito tributário, atuando in fraudem legis”, sendo punível apenas se usou dados falsos. Porém, “quem não declara conforme a lei tributos devidos, mas sonega, age ilegalmente e em princípio imoralmente”. Há aqui uma distinção entre uma conduta imoral e ilegal. (In TIPKE, op. cit., p.101).

²²⁶⁴ Sugere Tipke: Se os contribuintes, todavia, não entendem as perguntas a serem respondidas, se eles de um modo geral não possuem conhecimentos tributários, desconhecem o texto legal como acontece com quase todos os leigos, sem falar nas coleções de jurisprudência, compêndios e comentários, então não os socorre a sua mera consciência”. (In TIPKE, op. cit., p.101).

²²⁶⁵ TIPKE, op. cit., p.102;

²²⁶⁶ Ibidem., p.112.

da contribuição para o desenvolvimento do bem comum, garantindo-se a estabilidade jurídica para planejamento de comportamento individual, comunitário ou em âmbito de uma organização.

Mesmo sem conhecimentos da lei comporta-se a maioria dos cidadãos, entretanto, espantosamente conforme à lei, se as leis forem compreensíveis e corresponderem ao habitual, ao familiar. Mas não se expressando nas leis nenhum modelo ético, os comandos legais sendo constantemente modificados, [...] então não pode surgir uma consciência jurídica enraizada, desenvolvida, habitual, que também influencie o “common sense”. Também a convicção jurídica precisa de um terreno firme, de consistência jurídica [...]. Muito facilmente desvanecem-se os limites entre o legal e o ilegal, quando falta essa base. Também os empresários necessitam de terreno firme, posto que dependem de garantia de planejamento.

Assim, a legislação tributária deve se pautar em valores vigentes na própria sociedade, sendo o legislador intérprete das novas fontes reais de poder vigentes, como a solidariedade, a cidadania fiscal e a moral tributária. Dessa forma, será promovido o Direito Tributário longe de qualquer politização ou favorecimento de grupos com benefícios fiscais em razão de interesses pessoais dos gestores estatais. Para tanto, faz-se necessário que as leis tributárias sejam “remoralizadas, a Justiça Tributária não mais permanecendo marginalizada”²²⁶⁷, não possuindo meramente instrumentos coercitivos de cobrança de tributos, mas de convencimento quanto ao agir moral-fiscal dos cidadãos em conjunto para a consecução de benefícios para todos. Outrossim, verificando os cidadãos o emprego de recursos públicos arrecadados para a promoção de direitos e garantias individuais e sociais, “fortalece-se a ideia do dever fundamental de contribuir com as despesas estatais, bem como se consolida a legitimidade do sistema constitucional tributário pela concretização da Constituição Federal”²²⁶⁸. Passa-se, então, a fortalecer a necessidade de contribuição de todos para o Estado para a promoção do bem comum, dando ênfase e eficácia à solidariedade, além do respeito ao cidadão através de programas do Ministério da Fazenda para fortalecer a cidadania fiscal e melhorar a relação daquele com os contribuintes para favorecer a aceitação da carga tributária.

5.4 (IN)EXISTÊNCIA DE ENTRAVES NORMATIVOS PARA A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A ideia de sistema jurídico traz em si a concepção de um todo formado por diversas unidades que interagem entre si e com elementos externos, num ambiente complexo, havendo

²²⁶⁷ TIPKE, 2012, p.114.

²²⁶⁸ BASSO; SANTOS, 2012, p. 212.

regras e limites, hierarquia e valores a serem observados para a formação da completude. Em palavras outras, as normas jurídicas interagem entre si e com a realidade, mesmo que diversas entre si quanto à temática, hierarquia ou instrumento de concretização, observando os limites impostos pelos valores e vetores do sistema jurídico do qual fazem parte. A interação sistêmica entre as normas jurídicas, ademais, é vislumbrada na própria concepção de relação jurídica, independente dos atores ou sujeitos que a compõem, demonstrando-se a complexidade da unidade do sistema jurídico. Por conta desta unidade e interação dos elementos que compõem o sistema jurídico, não há outra conclusão a ser feita: normas jurídicas de disciplinas diversas causam efeitos e influenciam as relações jurídicas de uma determinada área jurídica. Não seria diferente com o Direito Tributário.

As normas jurídicas se apresentam como elementos interligados, guardando uma conexão que condiciona a interpretação de todas as normas que compõem o sistema jurídico, considerando-se “a cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática em que se insira para obter, então, a sua função no contexto de regulação em causa”²²⁶⁹. Mas não apenas a relação entre normas se deve considerar num sistema jurídico para compreendê-las, mas todo o conjunto do ordenamento jurídico, subordinado a certos valores ou princípios²²⁷⁰. O ordenamento jurídico é um sistema harmônico, coordenado conforme princípios que ordena os seus elementos, os quais são interdependentes e formam uma unidade²²⁷¹. Os princípios trazem à tona a imposição de justiça, permitindo-se concluir pela natureza valorativa do sistema jurídico, caracterizando-o como uma ordenação axiológica.

A concepção de sistema é proveniente do pensamento científico e da necessidade que o ser humano possui de “associar, vincular, comparar, separar, agrupar, de modo que a justaposição de saberes parciais e autônomos”, formando uma seara científica a partir da “integração coerente de suas partes constitutivas”²²⁷². Para compreensão do sistema, por sua vez, não basta o conhecimento de todas as suas partes, no caso do sistema jurídico, de todos os códigos, sendo necessário compreendê-lo como uma ordem teleológica e axiológica de princípios gerais de direito, a unidade e a ordenação dos subsistemas que o compõe. Ou seja, deve-se “reconhecer no direito a existência de microssistemas e subsistemas numa sociedade baseada no pluralismo, mas mantendo a unidade do sistema para que sejam preservados os

²²⁶⁹ BRITO, Edvaldo. Aspectos constitucionais da tributação. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p 619 – 651, p. 624.

²²⁷⁰ “Então, por esse modo, não se pode seccionar o sistema para isolar uma norma, examiná-la, separadamente, e se estar satisfeito com aquele exame”. (In BRITO, 2002, p. 624).

²²⁷¹ BRITO, op. cit., p. 624.

²²⁷² DELATTRE, Pierre. **Teoria dos sistemas e epistemologia**. Trad. José Afonso Furtado. Lisboa: A regra do jogo Edições, 1981.

princípios fundamentais de um Estado Democrático de Direito”²²⁷³. A referida unidade e ordenação do sistema jurídico são oriundas de princípios e valores que “formam uma unidade dinâmica e aberta, com conflitos e antinomias”²²⁷⁴, sendo garantida a estabilidade do sistema pelo texto constitucional.

As normas no ordenamento jurídico se organizam, segundo a Teoria Pura do Direito²²⁷⁵, de forma piramidal, cabendo a ocupação do ápice ao texto constitucional, vindo na ordem decrescente as normas infra-constitucionais, de natureza legal, “depois, as normas legais e que nós chamamos de normas regulamentares. Por último, as normas que correspondem a atos administrativos de caráter ou de natureza normativa”²²⁷⁶. Todos os elementos componentes do sistema jurídico são normas, mas se diferenciam quanto ao conteúdo que veiculam, plano de eficácia e fonte que as emite. Mas a validade de cada norma se verifica diante do seu fundamento previsto nas fontes instituidoras bem como na norma hierarquicamente superior, cabendo ao texto constitucional a posição de fundamento da validade de todas as normas²²⁷⁷.

Cabe ressaltar, no entanto, que é possível a existência de “normas emitidas pela mesma fonte, ou normas constantes do mesmo documento normativo, que, pelo seu próprio conteúdo, tem preeminência sobre outra. É neste sentido que se fala de norma-princípio”²²⁷⁸. As referidas normas princípio possuem as características do instituto jurídico dos princípios, ou seja, “é um critério genérico que serve de núcleo para condicionar a produção de outros critérios”²²⁷⁹. Ademais, via de regra não estabelecem consequência jurídica, além de ser elemento comum a diversos sistemas jurídicos. Já a norma simples tem a estrutura disjuntiva constituída pela endonorma e perinorma, de forma que “dado um fato temporal deve ser a prestação pelo sujeito obrigado, face ao sujeito pretensor ou dada a não prestação deve ser a sanção pelo funcionário obrigado face à comunidade pretensora”²²⁸⁰.

Ambos os tipos de normas se encontram pautados no texto constitucional, prioristicamente elaborado em estrutura de lei, o qual abarca o repositório dos valores sociais

²²⁷³ MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque. **Direito penal** – sistemas, códigos e microssistemas jurídicos. Curitiba: Juruá, 2004, p. 10.

²²⁷⁴ MELLO, 2004, p. 78. Opina o autor que “o sistema jurídico não deixa de ser único por causa da existência de princípios em aparente contradição. A oposição significa justamente o limite entre princípios presentes, em grau maior ou menor, em quase todos os ramos do Direito”. (In MELLO, op. cit., p. 90).

²²⁷⁵ A teoria pura do Direito se constitui na lógica sistemática de criação das normas, derivando cada uma de outra, desde o ápice da pirâmide até a sua base.

²²⁷⁶ BRITO, 2002, p. 625.

²²⁷⁷ O fundamento de validade do texto constitucional, segundo a Teoria Pura do Direito, é a Norma Hipotética Fundamental. Ela possui o seguinte conteúdo: cumpra-se a constituição.

²²⁷⁸ BRITO, op. cit., p. 625.

²²⁷⁹ Ibidem., p. 625.

²²⁸⁰ Ibidem., p. 625.

provenientes dos fatores reais de poder existentes na sociedade. Em razão das alterações da realidade político-social, bem como da inexistência de previsão expressa de todos os direitos subjetivos, verificam-se lacunas em seu texto e necessárias mutações de tempos em tempos. As referidas lacunas são preenchidas pelos princípios e pelo regime²²⁸¹ adotado pela Carta Magna, sendo, no caso do Brasil, o princípio republicano e o democrático, enquanto o regime se caracteriza pela conjugação de dois: o da democracia liberal e o da democracia social. Ou seja, ao mesmo tempo que reflete o capitalismo, consagrando princípios como liberdade de iniciativa e livre concorrência, adota também um dirigismo planificador e o intervencionismo para promover os direitos sociais. Por fim, as lacunas também são preenchidas pelo texto de tratados internacionais celebrados pelo Brasil, constituindo-se estas verdadeiras fontes de direitos subjetivos e princípios a serem considerados pelo sistema jurídico brasileiro.

Voltando-se ao texto constitucional, tem-se como uma estrutura fundante de todo o sistema, de sua unidade e ordenação. Os instrumentos normativos existentes no ordenamento jurídico devem observar toda a constituição, de forma que ao intérprete se impõe a consideração de se trata de um todo indivisível, sem contradições entre seus preceitos, em razão do princípio da unidade da constituição²²⁸². Em outras palavras, os verbetes do texto constitucional se relacionam, convivem numa relação de interdependência harmônica, mesmo que conflitos haja. Em verdade, cabe ao intérprete resolvê-los conforme o caso em destaque, com o objetivo de não suprimir ou violar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos de forma injustificada.

No âmbito do sistema jurídico brasileiro, verifica-se o subsistema tributário²²⁸³. O subsistema tributário justo deve ser construído a partir da convicção de que existe somente uma fonte impositiva. Inclusive, uma fonte que deve ser observada pelo legislador, administrador e o intérprete julgador quando se deparam com a matéria tributária, recorrendo à conferência entre o dispositivo ou caso em análise em face das normas princípios. “Então, uma norma tributária de lei infraconstitucional ou de sentença ou de regulamento que não seja corolário dessas normas-princípios não poderá prosperar”²²⁸⁴. As referidas normas princípios que servem de referencial de validade para as demais se encontram na Constituição, lei maior do sistema. Assim descreve Klaus Tipke:

²²⁸¹ “O regime é, apenas, um elemento do sistema e consiste em um ‘conjunto de regras legais que, no seio de um dado sistema econômico, regem as atividades econômicas dos homens, isto é, seus atos e ações em matéria de produção e de troca’”. (In LAJUGIE, Joseph. **Sistema econômico**. Trad. Geraldo Gerson de Souza, 2ª ed. São Paulo: Difusão Europeia do Livro, 1965, p 71 e ss apud BRITO, 2002, p. 630).

²²⁸² CANOTILHO, J. J., 2003.

²²⁸³ A ideia de subsistema advém do fato de que se trata de uma seara jurídica com normas específicas, que versam sobre matéria específica, mas que respeitam e pertencem ao sistema jurídico de um Estado.

²²⁸⁴ BRITO, op. cit., p. 628.

Como todo sistema jurídico justo, também o sistema jurídico tributário é uma construção mental fundada em princípios coerentemente refletidos levados às últimas consequências. Essa construção não pode ser erigida no vazio; ela tem uma base empírica referida à realidade e depende – da mesma deduzido- a um princípio fundamental ético, eventualmente também de vários princípios. Do princípio fundamental devem ser deduzidos subprincípios e em última instância, preceitos concretos. Assim surge um sistema jurídico. Ele contribui essencialmente para a simplificação do Direito, para a visão panorâmica e inteligente²²⁸⁵.

Malgrado a consideração das especificidades do subsistema tributário nacional, com designação e princípios específicos, com leis específicas para situações concretas e preenchimento de lacunas por conta da nova realidade promovida pela alteração dos fatores reais de poder, ainda assim há que se respeitar todo texto constitucional. Ressalta-se que a inobservância de qualquer norma constitucional conduz à fragilidade da força normativa do texto constitucional e nulidade do instrumento normativo infraconstitucional analisado²²⁸⁶. Por isso, todas as normas princípios constitucionais e os valores que carregam o sistema jurídico são importantes para a interpretação das relações jurídicas tributárias.

Dessa forma, além dos princípios específicos, integram o subsistema tributário os demais princípios previstos no texto constitucional, razão pela qual ao mesmo tempo que é “dever do cidadão contribuir, mediante o pagamento de tributos, para que se atinjam os objetivos do Estado, por exemplo, o Estado tem o seu poder de tributar limitado por diversas garantias constitucionais”²²⁸⁷. Assim, os instrumentos normativos que versam sobre matéria tributária devem levar em conta todo o texto constitucional, não apenas os dispositivos constitucionais que tratam do sistema nacional tributário, mas também precisam considerar “o princípio republicano, a tripartição dos poderes, a federação, a dignidade da pessoa humana, a cidadania, a igualdade, a doutrina do mínimo existencial”²²⁸⁸. Em razão disso, o valor do tributo “deve ser sempre mensurado a partir da dimensão dos valores e objetivos sobre os quais se funda o Estado Democrático de Direito”²²⁸⁹, bem como estar de acordo com os novos fatores reais de poder que dão supedâneo à ordem constitucional.

A integração das normas do subsistema tributário vai além do texto constitucional, haja vista que, por integrar um sistema jurídico, mantém elas relações entre si, comunicando-se e relacionando-se com outras normas e institutos jurídicos de outras searas. A concepção de

²²⁸⁵ TIPKE, 2012, p.17-18.

²²⁸⁶ CARRAZZA, 2012, p. 60.

²²⁸⁷ BASSO; SANTOS, 2012, p. 200.

²²⁸⁸ Ibidem., p. 200.

²²⁸⁹ Ibidem., p. 200.

sistema tributário, no entanto, não deve abarcar apenas as normas concernentes e integrantes desta disciplina. Deve-se considerar que

uma norma de Direito Tributário nem sempre pode ser apreciada, exclusivamente, nesse respectivo campo jurídico. É preciso integrá-la com as normas do próprio direito positivo abrigadas em outros campos e, até com situações cuidadas em outros campos do conhecimento²²⁹⁰.

Isso significa que não se pode considerar a disciplina do Direito Tributário afastada das demais. A criação de disciplinas jurídicas fora realizada com o fim de se facilitar a compreensão e o entendimento didático²²⁹¹²²⁹², sendo a autonomia da referida seara do direito um “problema falso”. Isto porque o sentido de autonomia é “o poder (capacidade de agir) de o ser social impor uma disciplina aos indivíduos (que o estão, continuamente, criando) e a si próprio numa auto limitação”²²⁹³. A autonomia das disciplinas jurídicas é proveniente das diversas regras jurídicas cada vez mais numerosas e especializadas, em razão do crescimento e importâncias das relações humanas a cada dia mais complexa²²⁹⁴.

O fato de possuir princípios e conceitos próprios e específicos não permite concluir pela autonomia do Direito Tributário em relação aos demais ramos, mas sim reconhecer a sua juridicidade e seu pertencimento a um sistema jurídico²²⁹⁵. A autonomia didática, portanto, apresenta-se para compreender os efeitos das normas jurídicas de matéria específica e sua relação com outras normas do sistema jurídico a que pertencem. No caso do Direito Tributário, a autonomia serve para compreender o ramo jurídico integrado pelo conjunto de proposições jurídicas que remetem direta ou indiretamente à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos²²⁹⁶.

Cabe ressaltar, inclusive, que o Direito Tributário surge da distinção entre atividade estatal financeira de obtenção de receita e a relação jurídica entre Estado e contribuinte. A primeira compreende o objeto do Direito Financeiro, enquanto o Direito Tributário se encarrega

²²⁹⁰BRITO, 2002, p 624.

²²⁹¹ Coelho, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14 ed. Ver e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 30.

²²⁹² Héctor Villegas considera que é possível falar em autonomia funcional, ou seja, o Direito Tributário possui normas dotadas de homogeneidade, funcionando como um grupo orgânico e singularizado. (In VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 9ª ed. Buenos Aires: Editorial Astral de Alfredo y Ricardo Depalma, 2005, p. 220).

²²⁹³ BECKER, 2010, p. 33

²²⁹⁴ VILLEGAS, 2005, p 219-220.

²²⁹⁵ “Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico”. (In BECKER, op. cit., p. 34).

²²⁹⁶ CARVALHO, 2011, p. 47-48.

de estudar a referida relação jurídica. O Direito Tributário já se integrou ao Direito Financeiro, como uma temática especializada²²⁹⁷, mas “ganhou condições de disciplina autônoma após a primeira guerra mundial, pelo conteúdo e pela forma que hoje possui de modo incontestável”²²⁹⁸. Assim conclui Carlos Valder sobre o reconhecimento da autonomia do Direito Tributário:

A Constituição Federal já distingue finanças públicas de normas tributárias, de igual sorte consagra um capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional. E ainda, no seu texto, determina que a lei complementar estabeleça normas gerais de Direito Tributário. Reconhece, então, a Carta Magna, através de seus dispositivos, a autonomia do referido ramo do Direito Público²²⁹⁹.

Ademais, ambas as disciplinas já foram subordinadas ao Direito Administrativo, haja vista que a atividade do Estado tendente a obter os meios econômicos para realizar seus fins corresponde a uma função administrativa típica. A relação com o Direito Administrativo ainda se verifica diante da aplicação de normas deste ramo jurídico em caso de lacunas ou ausência de normas expressas tributárias sobre determinado assunto²³⁰⁰, assim como a definição da estrutura da Administração Tributária. Por isso, ao se compreender a relação de dependência entre o Direito Administrativo e o Direito Tributário se verifica mais um canal de inserção da boa-fé nesta disciplina.

Por outro lado, ainda se verifica que a separação entre Direito Privado e Direito Público permanece também para fins didáticos, pois não há critérios seguros para estabelecer tal divisão, possuindo cada autor, conforme demonstrado no capítulo anterior, um fator distintivo. Há um único Direito, com normas híbridas, com características de Direito Público e com elementos de Direito Privado. Tanto é que a noção de administração como atividade se aproxima da concepção prevista no direito privado, de forma que se demonstra a adoção de conceitos do direito privado pelo direito público²³⁰¹, como é o caso da adoção do conceito de obrigação e seus elementos caracterizadores, mas com a imposição de normas jurídicas específicas do Direito Tributário²³⁰².

²²⁹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 34.

²²⁹⁸ NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Poder Tributário: conceito e autonomia**. Rio de Janeiro: RDA, 1996, p. 334.

²²⁹⁹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. Ilhéus, BA: Editus, 2016, p.22

²³⁰⁰ VILLEGAS, 2005, p 221.

²³⁰¹ PORTO, 2016, p. 33.

²³⁰² Sobre a adoção do conceito de obrigação do Direito Privado pelo Direito Tributário, informa Gomes de Souza que alguns doutrinadores já “negaram à obrigação tributária não só o caráter de uma obrigação de direito público, mas até mesmo a natureza de obrigação jurídica em geral: se a obrigação tributária é instituída a favor do Estado por uma lei que é feita pelo próprio Estado, essa situação, em que uma das partes pode impor à outra uma obrigação em seu próprio benefício, não é uma situação jurídica, porque esta pressupõe necessariamente a

Há um único fim tanto do Direito Privado e do Direito Público: a promoção da justiça social mediante a cooperação entre o Estado e o cidadão, observando-se os direitos indisponíveis, interesse público e utilidade pública.

Assim ocorre no Direito Tributário: malgrado considerado como um ramo do Direito Público, possui relação com o Direito Privado na medida em que faz uso de conceitos como sujeito, dívida, crédito, parâmetro, processo, sanção, obrigação. Além disso, o próprio Código Tributário Nacional reconhece a interdependência com os institutos do Direito Privado ao determinar a utilização de princípios gerais de Direito Privado para identificação do conteúdo dos institutos, bem como proíbe a alteração de definição pela lei tributária do conteúdo e alcance dos institutos de direito privado utilizados para definição ou delimitação de competências tributárias. Ademais, a compreensão dos melindres do conceito de relação jurídica tributária perpassa pelo conceito de relação jurídica existente em todos os âmbitos do direito e cujos princípios gerais do sistema deve recorrer, não havendo possibilidade de se parcelar o direito²³⁰³.

Cabe ressaltar, inclusive, que o próprio Código Tributário Nacional prevê a aplicabilidade do princípio da boa-fé. Tal assertiva se verifica diante da leitura do artigo 108 do referido diploma, que prevê a expressamente a aplicação de princípios gerais do direito privado como recurso válido para a interpretação e integração da legislação tributária. Considerando o princípio da boa-fé como integrante do Direito como um todo, aplicando-se tanto ao Direito Privado como ao Direito Público, da mesma forma reconhecendo o Direito Tributário como elemento partícipe do sistema jurídico, conclui-se pela inserção e consideração do princípio da boa-fé nesta disciplina²³⁰⁴.

Considerando a inexistência de limites entre os ramos do Direito, reconhecendo a interdependência entre as normas das disciplinas diversas, o histórico de sua origem, a compreensão do sistema jurídico como único e com elementos interdependentes e harmônicos, orientados por um conjunto de princípios e vetores ou valores, há que se concluir pela incidência dos raios da categoria da boa-fé sobre o corpo da relação jurídica tributária. Em razão do

igualdade das partes; assim, a obrigação tributária não seria uma relação jurídica ou de direito, mas uma simples relação de soberania ou de poder. [...] Entretanto, essa argumentação já está respondida desde 1926 pelo jurista alemão Naviasky; o Estado utiliza-se da sua soberania tão somente para fazer a lei; até esse ponto, trata-se efetivamente de uma relação de soberania, porque somente o Estado tem o poder fazer leis; mas uma vez promulgada a lei, cessam os efeitos da soberania, porque o Estado democrático, justamente por não ser autoritário, fica ele próprio submetido às leis que promulga. Portanto, se a lei se aplica por igual ao particular e ao próprio Estado, as relações dela decorrentes são relações jurídicas: por outras palavras, o particular fica obrigado a pagar o tributo na forma da lei, mas por sua vez também o Estado só pode cobrá-lo na forma da lei. (In SOUZA, 1982, p. 84-85).

²³⁰³ VILLEGAS, 2005, p. 219.

²³⁰⁴ RUBINSTEIN, 2010, p. 88.

reconhecimento da boa-fé como categoria inserida no sistema jurídico brasileiro e definição, pelo legislador, dos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, tem-se a sua inserção em todo o ordenamento jurídico, derivando deles princípios e outras normas jurídicas com vistas a efetivá-lo²³⁰⁵. Ademais, quando transcrita a boa-fé, de forma expressa, na norma, observa-se a possibilidade de o intérprete julgador realizar a análise do caso concreto em observância dos caracteres e normas derivadas presentes no Direito Privado.

A partir do momento que se verificam as novas fontes reais de poder pautadas na moralidade, na solidariedade, na cidadania, na colaboração e cooperação, deve-se fazer uma releitura das normas postas no sistema jurídico, compreendendo a relação jurídica como uma relação de ganha-ganha, com o respectivo cumprimento de obrigações e deveres por todos os integrantes, em respeito à dignidade da pessoa humana. Cabe ao Estado a obediência ao sistema jurídico e seus fundamentos, bem como às exigências comportamentais nas relações jurídicas provenientes das normas constitucionais, não se restringindo ao respeito apenas à lei posta. Os referidos fundamentos influenciam as normas do subsistema tributário, haja vista que a fundamentação deste subsistema está na própria razão de existir do Estado e manutenção da relação com seus cidadãos: solidariedade e senso de obrigação social comum para contribuição do custeio das atividades estatais e promoção dos direitos fundamentais individuais e sociais. Assim escreve Sampaio Dória ao tratar da fundamentação da tributação:

Apertados os laços sociais, o poder político vislumbra no tributo, contribuição compulsória exigida dos indivíduos submetidos à soberania estatal, o instrumento mais adequado para a consecução dos fins de utilidade coletiva, que inspiraram a formação do Estado.

[...]

Resta, porém, como elemento irredutível na fundamentação dos tributos, o benefício efetivo, potencial ou simplesmente possível, que decorre dos cometimentos em proveito global daqueles entre quem se repartem os ônus financeiros de sua execução²³⁰⁶.

Ao se verificar a presença da solidariedade no âmbito do Direito Tributário como fundamento do próprio poder de tributar e a nova postura do Estado perante o cidadão como ente provedor dos direitos individuais e sociais, num regime jurídico pautado no respeito à cidadania fiscal, na colaboração, cooperação, lealdade e moralidade, não há outra conclusão a se formar: a boa-fé se insere no subsistema tributário em todas as suas vertentes (subjetiva e objetiva), bem como nas perspectiva de princípio e conceito indeterminado. As suas facetas se

²³⁰⁵ MARTINS-COSTA, 2018, p. 329.

²³⁰⁶ DÓRIA, 1964, p. 54-55.

inserir no subsistema tributário brasileiro, respeitando a estrutura hierarquizada normativa, bem como os diversos instrumentos normativos.

Sobre a organização do subsistema tributário, observa-se a hierarquia entre as normas de conteúdo tributário no modelo piramidal proposto por Kelsen em razão da matéria, de forma que a competência legislativa atribuída a cada ente não é critério para prevalência de uma norma sobre a outra. Assim, as normas fundamentais tributárias se encontram no texto constitucional, sendo o referido diploma hierarquicamente superior aos demais, vindo em seguida a lei complementar por determinação do próprio texto constitucional quanto a definição de sua matéria²³⁰⁷. Em seguida, verifica-se a posição ocupada pelas leis orgânicas de cada ente público para definição de cada tributo, que “terá de ser fiel às normas fundamentais que estão na Constituição e às normas gerais que estão na lei complementar tributária”²³⁰⁸. No entanto, verifica-se no ordenamento jurídico brasileiro a existência da lei federal nacional, aplicada a toda e qualquer relação jurídica no território, podendo ser qualificada como lei complementar ou lei ordinária, mas com posição hierárquica superior às leis dos demais entes, em razão de instrumentalizarem “matéria que a Constituição estabeleceu como único e exclusivo veículo a lei respectiva”²³⁰⁹.

Após a identificação da posição das leis, enumera-se o decreto, que apenas regulamenta as normas instituídas e previstas nas leis supramencionadas, não detendo o poder de instituir, modificar ou extinguir direitos ou estabelecer obrigação de pagar tributo. Por fim, os atos administrativos que possuem conteúdo normativo, sendo denominados pelo próprio Código Tributário Nacional de normas complementares, apenas podem regulamentar leis e ocupam o grau de autoridade menor que os demais instrumentos normativos elencados. Assim conclui Edvaldo Brito:

Em conclusão: quanto à natureza da norma, ou seja, quanto ao conteúdo que veicula, a nossa hierarquização especificamente é essa: Constituição veiculando normas fundamentais que podem ser, também, normas-princípio, sobre tributação; lei complementar veiculando as normas gerais; lei orgânica de cada tributo emitida de acordo com as competência de cada um dos entes infra estatais federados tem; decreto

²³⁰⁷ “A lei complementar, aqui, sem dúvida, tem hierarquia superior às outras normas tributárias, porque na Constituição de 1988, nós identificamos um princípio a que denominamos princípio da eficácia da lei complementar, pelo qual todo tributo que consta da discriminação constitucional de rendas tem de ser, nessa lei, a definição do seu fato gerador, de sua base de cálculo e dos seus contribuintes, porque se não houver lei complementar, dispondo sobre essas matérias, o tributo não pode ser instituído pelo titular da competência. Por outro lado, salvo nos casos de designação constitucional específica, a lei complementar não institui tributo”. (In BRITO, 2002, p. 633).

²³⁰⁸ BRITO, op. cit., p. 634. Ao longo do texto, o autor considera que a Medida Provisória, em razão da sua natureza e plano de eficácia, não possui o poder de instituir ou aumentar tributos, combatendo o artigo 62, §2º do texto constitucional que versa sobre matéria tributária que pode ser alvo de Medida Provisória.

²³⁰⁹ BRITO, op. cit., p. 633.

regulamento que serve para desdobrar, para explicar as regras da lei e os atos administrativos normativos não regulamentares, que têm a função de complementar as leis e os decretos, mas sem ultrapassá-la²³¹⁰.

Todos os instrumentos jurídicos de matéria tributária devem respeitar o texto constitucional, suas normas princípios e os valores que a sustentam, bem como os conceitos, categorias, instituições e institutos jurídicos, sob pena de serem punidos com a sanção de não inserção ou exclusão do sistema jurídico. Isso significa que qualquer norma tributária que não seja pautada na boa-fé, invalidará a relação jurídica que dela se origina em razão da sua incidência. A inobservância da boa-fé na criação, interpretação e aplicação das normas do subsistema tributário acarreta violação às novas forças reais de poder vigentes na sociedade, e, em consequência, à própria ordem constitucional.

5.5 BOA-FÉ COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E FUNDAMENTO DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

O poder de tributar é proveniente da delimitação do poder tributário na demarcação da competência para legislar, fiscalizar e cobrar tributos num determinado país. O poder tributário corresponde a uma parcela do poder soberano do Estado concedido pelos próprios cidadãos, para que o próprio Estado realize seus anseios. Assim, “o poder tributário se exerce, fundamentalmente, para o ulterior benefício da coletividade que lhe suporta o peso econômico”²³¹¹, sendo o exercício das atividades estatais em prol dos cidadãos justificativa para limitar direitos dos indivíduos quanto a propriedade privada. Porém, o exercício do poder tributário, após a sua delimitação em competências, ainda sofre limitações: princípios constitucionais tributários, imunidades, princípios e garantias fundamentais individuais e sociais, expressos ou implícitos, destinação pública dos ingressos fiscais, valores sociais e fatores reais de poder.

O poder de tributar se expressa no texto constitucional diante da delimitação e atribuição das competências tributárias à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, sendo delineado pelas limitações previstas no texto constitucional de forma expressa ou implícita. “As limitações instituem restrições ao poder estatal, mas paradoxalmente, precisam do seu próprio reconhecimento e intermediação para serem realizadas. [...]Em segundo lugar, as limitações

²³¹⁰ BRITO, 2002, p. 633.

²³¹¹ DÓRIA, 1964, p. 54.

servem de oposição ao poder estatal, mas paradoxalmente servem para gerá-lo, e de instrumento para sua participação”²³¹². Dessa forma, as limitações ao poder de tributar definem o âmbito de incidência deste poder, definindo o caminho a ser transitado pelo poder do Estado, respeitando os direitos fundamentais do contribuinte²³¹³, o seu exercício através de elaboração de instrumentos normativos, seu controle social pelos contribuintes através da escolha dos representantes responsáveis pela instituição de tributos, da máquina judiciária e da própria Administração Pública. Por fim, as limitações ao poder de tributar encontram limites em face do próprio dever fundamental de contribuir para o custeio das atividades do Estado, de outras limitações, princípios, valores, demonstrando-se a complexidade do tema²³¹⁴.

Observa-se que há restrições às limitações ao poder de tributar provenientes do próprio sistema jurídico, cujos fundamentos se encontram nos fatores reais de poder, em valores ou em outros princípios. Os princípios e objetivos republicanos representam a condensação dos valores e fatores reais de poder que alicerçam o Estado, designam os objetivos a serem perseguidos pelo Estado, orientando todo o ordenamento jurídico, derivando deles, inclusive, outros princípios específicos de cada disciplina jurídica, como é o caso do Direito Tributário. Assim, considerando que há um complexo de valores e princípios gerais, bem como fatos sociais a serem observados pelo constituinte, tem-se que o sistema jurídico se fundamenta não apenas nas normas jurídicas, mas na própria sociedade a que se destina. Por isso, verificar os valores morais e éticos que demonstram a boa-fé de cada indivíduo é importante para a própria legitimidade do ordenamento jurídico, impondo a boa-fé limitações à legislação infraconstitucional tributária, orientação ao agente público e diretriz para o intérprete julgador.

Considerando-a como um dos elementos de alicerce do sistema jurídico, possível verificar a categoria da boa-fé destrinchada nos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva como fundamento dos direitos dos contribuintes que compõem o Estatuto do Contribuinte²³¹⁵. No ordenamento jurídico brasileiro não se verifica uma legislação específica

²³¹² ÁVILA, Humberto Bergman. **Sistema constitucional tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 72.

²³¹³ CARRAZZA, 2012, p. 36-37.

²³¹⁴ Exemplifica o limite às limitações ao poder de tributar Humberto Ávila: “A capacidade contributiva, por exemplo, é limite ao poder estatal, ao mesmo tempo que é limitada por outros princípios, como aqueles relativos a finalidades extrafiscais; a legalidade é limite, mas é limitada pelas regras de competência extraordinária; as regras de competência são limites, mas são limitadas pelo princípio da igualdade e pelo postulado da razoabilidade; a imunidade recíproca é limite, mas é limitada por outros princípios, como o da livre concorrência. E assim por diante” (In. ÁVILA, 2010, p. 72).

²³¹⁵ Assim define a concepção de estatuto Paulo de Barros: “como uma somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas ao Estado”. (In CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. **Revista de direito tributário**. 7/8, 1979, p.138).

que designe a boa-fé, não havendo uma norma regulando e protegendo as relações jurídicas tributárias, dificultando a proteção dos direitos dos contribuintes em razão da ausência de legislação e argumentos referentes à presença da legalidade no Direito Tributário²³¹⁶. Porém, é possível, a partir das normas constitucionais, valores e princípios, institutos e categorias, construir o Estatuto do Contribuinte.

O referido estatuto se compõe de normas técnicas de tributação, as quais são destinadas a “disciplinar, em cada espécie de imposição, a apuração do quanto devido”²³¹⁷, podendo estarem revestidas de características semelhantes aos princípios tributários, mas não se confundindo com estes. Outrossim, inserem-se no núcleo do Estatuto do Contribuinte os princípios tributários. Os princípios tributários se caracterizam por serem inseridos na ordem jurídica pelo texto constitucional, por possuírem um evidente grau de abstração,

visando instituir para o particular uma garantia de que o acesso ao seu patrimônio, pela via da tributação, será feito com respeito, ao qual respeito se vinculam todos os entes políticos e administrativos do Estado e, por isso, eles se constituem em prerrogativas dos particulares na categoria dos direitos subjetivos públicos e, assim, são oponíveis erga omnes, são invocáveis, pois, perante e contra o legislador, o juiz ou a autoridade administrativa estreitamente vinculados na sua aplicação²³¹⁸.

Os princípios tributários que compõe o Estatuto do Contribuinte são: competência tributária do ente público, legalidade, irretroatividade, anterioridades, anualidade, tipicidade e eficácia da lei complementar, isonomia, proibição do efeito tributário confiscatório, garantia da unidade econômica social e imunidades. Em razão da presença de tais princípios, conclui Edvaldo Brito:

Em consequência, se a espécie for tributária, somente pode ser instituída ou aumentada por lei da entidade competente, que seja aplicável a fatos geradores seus contemporâneos ou posteriores, que tenha sido publicada no ano anterior à ocorrência desses fatos por ela tipificados em todos os seus elementos (material, pessoal, espacial e temporal); ainda que seja um tributo sinalagmático, os seus contribuintes não podem ter tratamento desigual quando se encontrem em situação equivalente; bem assim, a espécie tributária não pode ter efeito confiscatório, nem pode prejudicar a unidade econômica e social de um país, como o Brasil, de características continentais pela sua extensão, pela sua formação étnica diversificada e pela composição diferenciada de suas regiões geográficas.

²³¹⁶ Éderson Porto analisa a situação brasileira comparando-a a italiana: “De toda a forma, não se pode negar, a partir da análise da experiência italiana, que a criação do ‘Estatuto do Contribuinte’ operou como verdadeiro marco na definição de uma nova relação entre fisco e contribuinte, estimulando novos comportamentos e novas posturas. As regras insculpidas pela lei italiana propugnam uma relação igualitária entre fisco e contribuinte (artigo 3º), baseada na imparcialidade (artigo 97), fundada na fidedignidade e na colaboração.” (In PORTO, 2016, p. 83).

²³¹⁷ BRITO, 2002, p. 641.

²³¹⁸ Ibidem., p. 642.

Dessa forma, o próprio texto constitucional apresenta o leque de princípios tributários a serem observados pelo legislador, agente público e intérprete julgador quando da análise de matéria tributária. Os referidos princípios possuem relação com os valores, princípios gerais de direito e fatores reais de poder que fundamentam o sistema jurídico. Ademais, “comportam-se como norma jurídica em um determinado sistema, como pode constituírem pautas de valores adotados pelo sistema para inspirar normas jurídicas”²³¹⁹. Isso significa que além dos princípios indicados no capítulo dedicado ao Sistema Nacional Tributário na Constituição Federal de 1988, é possível identificar princípios diversos que lastreiam a relação jurídica tributária, alvo do subsistema tributário. É o caso da boa-fé. A boa-fé, no seu viés objetivo, como princípio, direciona as normas vigentes do sistema jurídico brasileiro, irradia seus efeitos sobre o subsistema tributário, fundamentando-o em conjunto com a solidariedade, a moralidade e a cidadania fiscal. Verdadeiros alicerces dos princípios tributários; base sólida sobre a qual os princípios crescem; tronco robusto do qual os ramos dos princípios tributários crescem.

A concepção de Estado Democrático de Direito imposta pela Constituição Federal de 1988 trouxe como fundamento a dignidade da pessoa humana, objetivando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, repercutindo seus efeitos em todo o sistema jurídico, inclusive o subsistema tributário. Dessa forma, o Estado se pauta na atuação que garanta a justiça material, o controle social e a participação da população nos rendimentos da produção²³²⁰, passando a “ter preocupação social e econômica, intervindo na sociedade de forma a produzir normas socializantes e buscando diminuir as desigualdades existentes”²³²¹. Ademais, o Estado passa a ser obrigado a atuar para promover a dignidade da pessoa humana, impondo-se a colação do ser humano no centro do Direito Tributário, bem como promover os direitos de solidariedade e de fraternidade.

Em razão da nova postura estatal perante os cidadãos, repercussões são verificadas no subsistema tributário, de forma que não se analisa apenas o fundamento da exigência tributária, mas também “o momento da interpretação e da aplicação das respectivas normas, como também para o controle da aplicação dos recursos arrecadados, em função das finalidades almejadas

²³¹⁹ BRITO, Edvaldo. Princípios constitucionais tributários. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de pesquisas tributárias**, vol 18. São Paulo: Co-edição de Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1993, p. 553 – 569, p. 555.

²³²⁰ SILVA, 1999, p. 105.

²³²¹ REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 152.

com sua instituição”²³²². Há, assim, um novo movimento que determina que o intérprete, o agente público e o legislador não devem se ocupar apenas com técnicas de arrecadação, mas também da tributação em função da dignidade da pessoa humana, “já que o homem constitui finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”²³²³. Em palavras outras, os efeitos são sentidos em todos os aspectos e prismas da relação jurídica tributária.

A solidariedade no âmbito do subsistema tributário, como acima descrito, fundamenta a contribuição de todos os cidadãos para o custeio das atividades estatais, impondo-se a atitude colaborativa, por conta do compromisso de suporte e de ajuda recíproca, considerando a concepção do cidadão de pertencer a uma determinada comunidade ou sociedade. Ademais, “autoriza a modulação do ônus tributário, para majorá-lo ou minorá-lo, dada a sua conexão com a extrafiscalidade”²³²⁴, ou seja, “a solidariedade poderá ser efetivada pela desoneração total ou parcial da tributação”²³²⁵. Por isso, a solidariedade se relaciona com os temas correlatos a generalidade da tributação, progressividade de alíquota, capacidade contributiva, imunidade e solidariedade contributiva, fundamentando os referidos institutos para a consecução da efetividade da dignidade da pessoa humana.

Além da solidariedade, os ideais de justiça valores sociais e éticos se apresentam como fundamento das normas tributárias, em razão da inserção das novas fontes reais de poder do sistema jurídico, como é o caso da moralidade e da cidadania fiscal. Desta forma, reconhecendo a boa-fé como princípio que impõe um postulado da moral e da segurança nas relações jurídicas no sistema jurídico, deve ela ser inserida no subsistema tributário, legitimando as normas tributárias tanto as de natureza principiológica, como as de técnica de tributação. Isso significa que tanto o legislador, como o agente público e o intérprete julgador, de um lado, e o cidadão, do outro, devem atuar conforme à boa-fé: pagando tributo efetivamente devido, respeitando os direitos e garantias fundamentais individuais e sociais, interpretando as normas e analisando o caso concreto conforme os ditames da boa-fé, cooperando e colaborando com a fiscalização tributária, agindo com lealdade processual, atuando conforme a moralidade e respeitando a confiança das partes da relação jurídica.

Por outro lado, verificando a presença da boa-fé no texto normativo, há o comando para o intérprete: deve-se analisar o caso concreto, realizar uma atividade hermenêutica diante do

²³²² GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e Tributação*. Coord. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, 1-8, p 5-6.

²³²³ BUFFON, 2009, p. 123.

²³²⁴ O tema da extrafiscalidade será explorado de forma apartada.

²³²⁵ COSTA, 2019, p 23.

que a sociedade compreende como comportamento conforme à boa-fé, para, então, aplicar a consequência jurídica. Neste caso, verifica-se a presença da boa-fé subjetiva do contribuinte diante dos comportamentos usuais para identificar a presença da boa-fé ou má-fé. Ademais, pode designar um modelo de comportamento desejado ou esperado, de forma que se impõe deveres a serem cumpridos e direitos respeitados no âmbito da relação jurídica tributária, mesmo sem a previsão expressa na lei destes. Cabe ressaltar que por se tratar de um conceito indeterminado, garante ao intérprete julgador um grande poder de se realizar a efetivação dos valores sociais vigentes. A ideia é permitir que as normas jurídicas sejam aplicadas com o fim de se preservar os direitos e deveres de todos os integrantes da relação jurídica tributária: cidadãos, agente público, legislador e intérprete julgador.

Por fim, ainda se verifica a atuação da boa-fé no subsistema tributário como modelo jurídico, não apenas servindo como princípio (boa-fé objetiva) ou regra (boa-fé subjetiva), mas também possuindo força para gerar normas jurídicas, modular interpretação, integrar lacunas e permitir a efetividade de outros direitos do contribuinte. A imposição se dá em todos os pólos da relação jurídica tributária, de forma que a assimetria em relação ao poder de cada uma das partes não pode ser aval para que sejam descumpridos os ditames da atuação conforme a boa-fé. No entanto, “a recepção desse princípio deve se adequar à estrutura própria das relações jurídicas de direito tributário e de direito financeiro, compatibilizando-se com os demais princípios que respectivamente as regem”²³²⁶. Por isso, há a exigência de atuação conforme a boa-fé para todos os integrantes da relação jurídica tributária, para que haja cooperação na fiscalização e envio de informações, lealdade, moralidade, respeito aos deveres anexos da relação jurídica tributária, respeito à confiança originada da situação e limites de revisão de atos administrativos ou produção de efeitos de uma decisão judicial, consideração da prevalência do conteúdo sobre a forma²³²⁷. O desrespeito a tais mandamentos da boa-fé representa violação da solidariedade e dignidade da pessoa humana, padecendo do mais alto grau de enfermidade num sistema jurídico: a contrariedade com as fontes reais de poder de um Estado, como bem observa Marco Aurélio Greco:

A CF/88, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito – vale dizer, ao consagrar concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar -, faz com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional²³²⁸.

²³²⁶ RUBINSTEIN, 2010, p. 81.

²³²⁷ MARTINS-COSTA, 2018, p. 338-344.

²³²⁸ GRECO, 2005, p. 168-169.

Assim, considerando os novos fatores reais de poder, bem como o reconhecimento da categoria da boa-fé como instrumento de efetivação da solidariedade e da promoção da dignidade da pessoa humana através dos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, há que compreender o seu pertencimento à construção do subsistema constitucional tributário. Afinal, este existe para promover os fins públicos, mediante a colaboração dos cidadãos, desde que observadas as limitações ao poder de tributar e demais repercussões sobre a complexa relação jurídica proveniente da incidência do princípio da boa-fé objetiva e das imposições da boa-fé subjetiva.

As normas constitucionais que definem a competência tributária limitam e disciplinam o poder tributário²³²⁹, constituindo o poder de tributar de cada ente, assim como podem ser verificadas perante o Poder Legislativo, considerando a competência legislativa (criação de leis ou atos normativos), o Poder Executivo, haja vista a competência regulamentar e de fiscalização, e o Poder Judiciário, delimitado em jurisdições específicas para julgar os processos que versam sobre matéria tributária e analisar a legitimidade das normas infraconstitucionais perante o texto constitucional²³³⁰.

Além disso, ao se estabelecer a competência tributária no texto constitucional, também se identifica o fato passível de tributação, sinalizando também o sujeito que deverá arcar com o tributo ou que pode ser posta pelo legislador infraconstitucional na atribuição de realizar o pagamento. Caracterizam-se por ser “um enunciado prescritivo, com eficácia comportamental direta e indireta e qualificado como abstrato, heterônomo e coativo”²³³¹, haja vista que são provenientes da interpretação dos dispositivos contidos no texto constitucional, dirigindo o comportamento do seu destinatário, o ente público competente, para a instituição do tributo, sua fiscalização e cobrança. Ademais, determinam que o ente público exerça certo poder ou competência, quando lhe for conveniente²³³², nos termos dos procedimentos previstos no texto constitucional, obedecendo os limites quanto a matéria, aspectos de validade e de pertencimento ao sistema jurídico. Cabe ressaltar, inclusive, que representam proibições, pois, “ao preverem,

²³²⁹ “É a aptidão total que o Estado possui para editar normas jurídicas que prescrevem, direta ou indiretamente, a instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos”. (In GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p 212)

²³³⁰ GAMA, 2009, p. 213.

²³³¹ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo; Malheiros, 2018, p. 21.

²³³² Aduz Ávila que o constituinte instituiu uma faculdade para o ente federado quanto ao exercício da competência tributária. (In ÁVILA, 2018, p. 22-23). Porém, em relação ao exercício da competência do agente público e do intérprete julgador, o exercício da competência não é facultativo, sendo obrigatório, afinal é condicionado a ocorrência de alguma situação fática e, quando esta ocorre (fato gerador ou decisão sobre um caso levado ao judiciário), o exercício da competência é obrigatório. (In GAMA, 2009, p. 278).

expressamente ou por implicação lógica, determinados aspectos das hipóteses de incidências e das consequências, proibem que o destinatário exerça a competência relativamente a fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos diversos daqueles previstos”²³³³.

Assim, o constituinte, além de identificar o ente competente para instituição de cada tributo, delinear o arquétipo constitucional do fato gerador²³³⁴, também delimitou a prerrogativa de se incluir qualquer pessoa no pólo passivo da relação jurídica tributária – somente os que podem realizar o critério ou aspecto material da hipótese de incidência. “Assim, pode-se sustentar que a Constituição oferece um conceito constitucional de contribuinte que está estreitamente ligado à definição do aspecto material da regra matriz de incidência”²³³⁵. Ademais, através do exercício da competência tributária, o Estado pode impor aos contribuintes o “cumprimento do dever de colaboração de pagar tributos, comportando-se de motivo a levar parcela de seus respectivos patrimônios aos cofres públicos, para que sejam atendidas as diretrizes estabelecidas no projeto de bem comum”²³³⁶.

Quanto ao aspecto abstrato, a norma de competência tributária se destina a um grupo de fatos que possam ocorrer no futuro, razão pela qual “podem ser reconstruídas como regras hipotético-condicionais, precisamente porque se direcionam a uma classe de ações e estabelecem uma classe de consequências”²³³⁷. Classifica-se como heterônoma, pois a autoridade que a instituiu é diversa daquela a que é direcionada, podendo, inclusive, ser invalidada a atuação (invalidade formal do ato normativo ou material da norma) do ente federado em caso de inobservância das proibições.

Sobre as características da competência tributária, a legislativa é exclusiva, pois há critérios precisos que definem a sua repartição, proibindo-se o exercício por entes federados não indicados²³³⁸, enquanto as competências do judiciário e dos agentes públicos são

²³³³ ÁVILA, 2018, p. 24.

²³³⁴ “Num primeiro momento, os arquétipos tributários podem ser definidos como modelos constitucionais que revelam os aspectos a serem utilizados, pelas autoridades públicas investidas de competência, na estruturação do processo de nomogênese jurídica destinado à composição do dever de colaboração de pagar tributo, para atestar sua legitimidade de acordo com as exigências contidas no conjunto valorativo que permeia a solidariedade social”. (CONTIPELLI, 2010, p. 209).

²³³⁵ PORTO, 2016, p. 74.

²³³⁶ CONTIPELLI, op. cit., p. 208. Cabe ressaltar que há espécies tributárias que são criadas mediante a vinculação de sua receita a um determinado gasto ou investimento a ser realizado pelo Estado, custeio de um serviço ou objeto, assim como há espécies não vinculadas que permitem aos agentes públicos utilizarem os valores para o custeio das suas atividades e servidores, desde que observada a norma do artigo 167, §4º da CF/88.

²³³⁷ ÁVILA, op. cit., p. 25.

²³³⁸ Possui posição divergente Paulo de Barros Carvalho ao identificar a possibilidade de o Distrito Federal, os Estados e Municípios instituírem os impostos extraordinários no âmbito de sua jurisdição. (In CARVALHO, 2011, p. 223).

concorrentes²³³⁹. Sobre a possibilidade de delegação, a legislativa é indelegável, o que pode ser visto em duas dimensões: veda-se a delegação da competência de uma pessoa política para outra, mesmo que se faça através de lei, assim como não se permite que ato normativo delegue ao Poder Executivo ou vice e versa a competência que deve ser exercida pelo ente federativo²³⁴⁰. Porém, é possível verificar a delegação da cobrança e exigência dos créditos tributários no âmbito da Administração Pública, assim como verifica-se a possibilidade “de o juiz se declarar suspeito ou, ainda, de o Ministro da Fazenda avocar o julgamento de determinados processos”²³⁴¹.

Quanto ao tempo limite para o exercício da competência, em relação à legislativa, deve-se verificar o que prevê o texto constitucional e a lei complementar sobre normas gerais em matéria tributária, respeitando-se o prazo de adaptação dos cidadãos perante a nova norma tributária, em atenção às anterioridades. Já para os casos que tratam da competência exercida pelo judiciário e agentes públicos, aplicam-se os prazos de prescrição e decadência, não se podendo falar em incaducabilidade como atributo universal da competência tributária.

No que pertine à possibilidade de alteração, a competência tributária do âmbito legislativo está estabelecida sob o prisma da rigidez, pois deve o legislador respeitar a autoridade competente para estabelecer a sua competência, sob pena de seu ato ser inválido. No caso de alteração do texto constitucional, as emendas devem respeitar as cláusulas pétreas e demais limites formais à reforma constitucional²³⁴². Da mesma forma ocorre no caso da competência dos agentes públicos e dos intérpretes julgadores, razão pela qual pode-se concluir que “o sujeito competente não pode modificar os termos de sua competência, embora possa ela ser alterada por outros sujeitos competentes, na forma prescrita pelo sistema de direito positivo”²³⁴³.

As características da competência tributária em todas as esferas permitem identificar a relação deste instituto com a categoria da boa-fé, principalmente no que tange o princípio da boa-fé objetiva, pois o exercício da competência tributária pelos órgãos públicos e poderes deve respeitar o mandamento do respeito à segurança jurídica, confiança, comportamento leal, probo e honesto por parte do Poder Público em face do cidadão. O respeito às normas de competência

²³³⁹ “Um e outro podem editar normas, constituindo o mesmo fato jurídico tributário de maneira igualmente legítima”. (In GAMA, 2009, p. 269).

²³⁴⁰ GAMA, op. cit., p. 270.

²³⁴¹ Ibidem., p. 270.

²³⁴² “Neste sentido, é vedado alterar a Constituição para restringir princípios, imunidades e enunciados de autorização que possuam natureza de direitos e garantias do contribuinte. Da mesma forma, importam violações ao que dispõe o art. 60, §4º, as propostas de emenda tendentes a modificar a forma federativa de Estado”. (In GAMA, op.cit., p. 273).

²³⁴³ GAMA, op.cit., p. 274.

tributária demonstra a atuação conforme à moralidade e à impessoalidade, bem como permite a inserção no sistema jurídico de instrumentos legislativos e decisões que estejam de acordo com os princípios gerais de direito, valores e fatores reais de poder.

Ao estabelecer a competência tributária, o constituinte legitima o exercício da atividade legislativa do ente, pois identifica a autoridade legitimada para tanto, as fronteiras da abrangência da matéria alvo da lei, o instrumento normativo através do qual pode instituir normas tributárias, observando o procedimento para elaboração de tais instrumentos legislativos previamente previstos²³⁴⁴. Em relação à matéria, a competência tributária para instituição de impostos foi definida para cada ente público, restando a competência residual para a União, nos termos do artigo 154, I da Constituição Federal de 1988 e a competência exclusiva, também para o mesmo ente federativo, nos termos do artigo 149 do texto constitucional para as contribuições especiais e artigo 148 para os empréstimos compulsórios, e competência exclusiva para os Municípios em relação à Contribuição para o Custeio de Iluminação Pública, nos termos do artigo 149-A. em relação às demais espécies tributárias (taxas e contribuições de melhoria), a competência para sua instituição é comum, desde que envolvam interesses dos entes públicos ou sua atuação/contraprestação a favor do cidadão.

O texto constitucional também apresenta regras sobre a possibilidade de se legislar de forma concorrentemente entre a União, Estados e Municípios, sobre matéria tributária, nos termos do artigo 24, cabendo à União estabelecer as normas gerais através de lei federal e, de forma suplementar, aos Estados estabelecer as normas gerais em observância à lei federal. Porém, em caso de inexistência de norma geral federal, podem os Estados exercer a competência plena, com o fim de atender suas particularidades. Dessa forma, cabe à União estabelecer normas gerais em Direito Tributário, através de lei ordinária ou de lei complementar, se a matéria estiver elencada no artigo 146 da Constituição, seguindo as regras do procedimento legislativo estabelecido pelo constituinte.

A descrição minuciosa da competência tributária permite que os cidadãos tenham seus direitos protegidos, bem como tenham ciência das normas tributárias que podem ser criadas. Ou seja, tem-se a formação de uma relação jurídica pautada na confiança e segurança jurídica, devendo os entes públicos agirem de boa-fé ao instituir normas tributárias, sem qualquer surpresa ou violação a norma constitucional que defina a matéria, o procedimento e o direito

²³⁴⁴ “A regra é de competência quando emitida por uma fonte normativa preexistente que define três situações: a) a autoridade que está legitimada a exercer as atribuições; b) as atribuições outorgadas a essa autoridade; c) o procedimento a ser observado por essa autoridade para desincumbir-se dessas atribuições” (In BRITO, 1993, p. 563)

do contribuinte que deve ser protegido. Ainda sobre a questão da confiança e segurança jurídica no âmbito da competência tributária, a compreensão do texto do enunciado normativo que estabelece a competência do ente federado deve ser realizada com a identificação de tipos, conceitos e definições²³⁴⁵, impedindo que o destinatário da norma altere o seu conteúdo, “na medida em que o tipo descreve aquilo que habitualmente ocorre, quando o habitual se altera, seu significado é automaticamente modificado, sem que haja necessidade de mudança do termo com base no qual ele é expresso”²³⁴⁶. As mudanças de sentido no tempo dos elementos usados nas normas de competência tributária podem ocorrer, mas não se pode admitir a “automática mudança de significado de termos constitucionais atributivas do poder de tributar cujo significado foi incorporado do âmbito infraconstitucional ao tempo da promulgação da Constituição”²³⁴⁷.

Agir contrariamente ao quanto estipulado expressamente no texto corresponde à violação da norma constitucional, bem como dos princípios republicanos e outros constitucionais, direitos fundamentais, princípios gerais de direito e valores da própria sociedade, razão pela qual se contamina com o vício da inconstitucionalidade e deve a norma ser retirada do ordenamento jurídico. A violação atinge a própria estrutura do contrato social para a formação do Estado atual.

Sobre os instrumentos normativos que inserem a matéria tributária no sistema jurídico, o princípio da legalidade emerge como limitação ao poder de tributar.

O princípio da legalidade corresponde ao lastro do subsistema tributário para que seja possível definir as situações do mundo fenomênico que corresponderão a fatos geradores. A própria sociedade elege seus representantes legislativos para instituir a legislação tributária, atingindo diretamente sua liberdade pessoal e direito de propriedade – é o que se denomina de

²³⁴⁵ O conceito traduz o significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos, sendo que o significado intencional ou intenção consiste nas propriedades que o termo conota (sentido) e o significado extensional ou extensão consiste nos membros da classe que o termo denota (referência). [...] Ocorre que os conceitos revestem-se de abstração, tanto por se referirem a um grupo de objetos, e não a um só, quanto por agruparem objetos que se diferenciam entre si. [...] A definição, que pode ser traduzida como um enunciado por meio do qual se explica o significado de expressões linguísticas, cumpre precisamente a função de estabelecer os limites ou fronteiras de um conceito, indicando o que é e o que não é nele incluído, por meio da indicação de critérios, isto é, de propriedades ou atributos. A definição, portanto, ajuda a tornar mais precisas as fronteiras conceituais, além de esclarecer a relação dos conceitos entre si, mediante a indicação daquilo que é essencial ou fundamental. A definição, contudo, embora ajude a diminuir a imprecisão conceitual, não a elimina por completo. Isso porque os termos podem ser ambíguos e os significados, vagos”. (In ÁVILA, 2018, p. 40-42).

²³⁴⁶ ÁVILA, op. cit., p. 28.

²³⁴⁷ Ibidem, p. 32. Conclui o autor: “Em suma, as considerações anteriores servem para demonstrar que assunção segundo a qual os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar exprimiriam tipos levaria, direta ou indiretamente, intencional ou não intencionalmente (pouco importa), à descaracterização das regras de competência”. (In ÁVILA, op. cit., p. 33).

auto-tributação²³⁴⁸. A arrecadação de receita através de cobrança de tributos visava garantir a proteção da liberdade pessoal e da propriedade, além de se impor os limites da atuação estatal (deixando esta de ser arbitrária). Por isso, o princípio da legalidade, constitui um dos pilares da segurança jurídica e da confiança estabelecida entre o contribuinte e o Estado, perpassando pela evolução das garantias fundamentais dos cidadãos ao longo da história desde o surgimento da figura do Estado:

A primeira geração de garantias dos contribuintes foi uma resposta política. Assente nas próprias ideias base do liberalismo constitucionalista que tinha as suas raízes no iluminismo francês do século XVIII.

[...]

Neste momento, os cidadãos cederam parte de seu poder, dos seus direitos, das suas regalias, ao conjunto, à sociedade e aos seus órgãos. As pessoas faziam-se representar por órgãos eleitos, sobretudo pelo Parlamento. O Parlamento era, e ainda é hoje, a sede da legitimidade democrática; a principal manifestação ou produto do contrato social. Os cidadãos, como não podem exercer uma democracia directa, exercem uma democracia indirecta nomeando os seus representantes para os governarem, exprimindo a vontade dos eleitores.

Assim, os parlamentares representam a vontade do povo, tal como se fosse o povo a querer, a votar, a actuar. E manifestam a sua vontade de que maneira? Através da lei. A lei é a manifestação da vontade do povo.

[...]

Os impostos eram justos, eram aceites, eram efectivos porque era o povo que os votava através dos seus legítimos representantes que exprimiam a sua vontade.

[...]

Numa primeira geração, portanto, só encontramos a garantia prática de auto-tributação. Desenvolvida e aprofundada, primeiro através dos princípios da tipicidade dos impostos e da tipicidade fechada, depois e regras sobre a aplicação das leis no tempo, no espaço, etc. Bastante mais tarde, proibiu-se a retroactividade (mas com reserva)²³⁴⁹.

Algumas expressões já foram utilizadas pela doutrina para identificar o princípio da legalidade, como é o caso da “reserva absoluta de lei” ou “legalidade estrita”²³⁵⁰, justificando-se a posição de que tributo e o conteúdo da relação jurídica tributária só pode ser criado ou aquele aumentado por lei formal e material, ou seja, através de uma lei qualificada como “um ato jurídico dotado de cinco caracteres: genérico, abstrato, permanente, compulsório e plural”²³⁵¹, respeitando-se a matéria destinada a cada tipo de ato normativo. A reserva absoluta

²³⁴⁸ CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 321.

²³⁴⁹ CAMPOS, 2006, p. 96-98

²³⁵⁰ É o caso do doutrinador Alberto Xavier.

²³⁵¹ Explica Edvaldo Brito que a lei é genérica, pois “descreve um gênero caracterizador de todos os casos da mesma espécie que venham a ocorrer, formando tipos enquadráveis nas suas previsões; por isso, é, também, abstrato e permanente. Abstrato porque é a regra de uma situação jurídica desgarrada das circunstâncias concretas específicas, com as quais cada ato se apresentará quando ocorrer. Permanente porque se destina a gerar efeitos até que outro ato, da mesma natureza, venha a substituí-lo, pois, enquanto tal não ocorrer, a sua aplicação persiste, dado que não se exaure a sua eficácia ao aplicar-se a cada caso que se identifique com o tipo legal. [...] É compulsório porque emitido por uma fonte dotada de soberania, a qual por isso, tem de ser plural, tal como

de lei, em Direito Tributário, no entanto, deve se qualificar pela presença do “fundamento da conduta da Administração, mas também pelo próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto”²³⁵². Ou seja, a lei tributária deve descrever todos os pressupostos da hipótese de incidência, regular todos os elementos necessários para o seu cálculo e identificação do sujeito passivo, excluindo atuação discricionária da Administração ou do contribuinte entre a norma, o caso concreto e o tributo. Por isso, defende-se a existência da reserva relativa da lei, “quando esta estabelece só os princípios, ou bases gerais, ou quadros, da regulamentação jurídica, deixando as outras fontes de Direito de grau inferior (geralmente a diplomas do Governo) a tarefa de os concretizar, aproximando-os do caso concreto”²³⁵³.

Após a superação do viés meramente formal da tributação e da posição preponderante do Poder Legislativo, passou-se a questionar a legitimidade dos atos normativos, defendendo-se o respeito a um procedimento específico de elaboração de leis e conteúdo das normas como fatores de legitimidade da legislação tributária. Ademais, instaurou-se a possibilidade de os tribunais passarem a rever os atos administrativos tributários e verificar a legitimidade das leis. Em relação aos atos administrativos, iniciou-se o questionamento e exigência por parte do contribuinte quanto ao respeito de um procedimento por parte dos agentes públicos e apresentação de fundamentação do ato administrativo²³⁵⁴. Quanto à legitimidade da lei tributária no aspecto material, passou-se a verificar o respeito às garantias dos contribuintes, principalmente a capacidade contributiva, com vistas a identificar e coibir os motivos da evasão fiscal. Por fim, ainda emergiu o Estado Social, com vistas a garantir o serviço público e o bem-estar de todos, mediante a contribuição para a arrecadação tributária por parte de todos os cidadãos, justificando-se a violação de direitos relacionados à privacidade²³⁵⁵.

Atualmente, o princípio da legalidade tem se adaptado aos novos fatores reais de poder, legitimando a criação dos tributos não apenas o procedimento realizado pelo Poder Legislativo, mas também os anseios da sociedade civil, permitindo a inserção de institutos de outras áreas jurídicas na seara tributária, bem como o reconhecimento da autonomia e do poder do contribuinte na participação da atividade tributária do Estado e resolver os conflitos

estabelece a Constituição jurídica brasileira”. (In BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016, p. 62)

²³⁵² Conclui o autor: A exigência de reserva absoluta transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independentemente de qualquer valoração pessoal” (In XAVIER, Alberto Pinheiro. **Tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17/18.

²³⁵³ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves de Leite. **Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 208.

²³⁵⁴ CAMPOS, 2006, p. 100-101.

²³⁵⁵ *Ibidem*, p. 110.

tributários²³⁵⁶. Uma nova postura da Administração Tributária consensualista, não autoritária, exige a superação da reserva absoluta de lei, que é fruto do movimento positivista. Ademais, supera-se a ideia de legitimidade da lei tributária em razão do respeito à legalidade estrita ou sua elaboração por representantes, passando a norma tributária a ser justificada por meio do orçamento público, ou seja, a designação das verbas públicas. “A ideia da lei, do Orçamento do Estado e dos impostos como simples actos autoridade do Governo, através do parlamento, sobre o povo, é cada vez mais posta em causa pela essência do Estado de direito dos cidadãos e pela consciência que as pessoas têm da sua cidadania”²³⁵⁷.

Há uma postura atual de se criticar a legalidade fechada, sugerindo-se o afrouxamento de sua densidade normativa, permitindo uma maior liberdade à Administração Tributária, haja vista o advento do Estado Democrático de Direito, a complexidade do subsistema tributário cada vez maior, prevalência da posição da sociedade civil e a evolução na realidade econômica do Estado²³⁵⁸. Além disso, há um movimento hodierno voltado para a absorção de conceitos abertos e fluidos, como os da categoria de tipo, criando-se presunções, pautas de valores e somatórios, provenientes da incidência do princípio da praticabilidade e influências da interpretação econômica do Direito Tributário²³⁵⁹.

Com a alteração da postura do Estado, passando a intervir mais na relação privada, ampliando seu campo de atuação para garantir a prestação de serviços e promoção dos direitos individuais e sociais, as leis foram alteradas. Passou-se a “editar leis cada vez mais vagas, abertas, dotadas de conceitos indeterminados, cláusulas gerais, ampliando a margem de atuação livre da Administração Pública e pondo em risco a segurança jurídica”²³⁶⁰.

A flexibilização do princípio da legalidade se deu em razão da própria alteração da justificativa da existência do Estado, pautando-se a ordem jurídica na consideração da importância do cidadão, retirando-se “o centro da disciplina do tributo para o homem que recolhe o tributo”²³⁶¹. Ademais, a flexibilização se tornou uma realidade diante da utilização do tributo na sua função extrafiscal e do fortalecimento da intervenção do Poder Executivo sobre os campos econômicos e sociais mediante a maior liberdade para edição de medidas provisórias.

²³⁵⁶ CAMPOS, 2006, p.123. Conclui Campos: “Os cidadãos não devem ser destinatários/sujeitos dos impostos (ainda não há muito meros “sujeitos passivos”) mas participantes da sua criação e da sua aplicação. Autores ou pelo menos co-autores dos impostos, da aplicação dos impostos às suas pessoas e da resolução dos conflitos que tenham com o Estado”.

²³⁵⁷ CAMPOS, op. cit., p. 125.

²³⁵⁸ CASALTA NABAIS, 2012, p. 248.

²³⁵⁹ COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. O princípio da legalidade no direito tributário: uma releitura. In BREYNER, Frederico Menezes. **Segurança Jurídica e proteção da confiança no direito tributário: Homenagem à professora Misabel Derzi**. Belo Horizonte: Initia Via, 2014, p. 195 – 210, p. 196.

²³⁶⁰ REIS, 2008, p. 155.

²³⁶¹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 312.

Neste caso, o referido instituto jurídico, inserido no sistema mediante ato do Poder Executivo, possui força de lei, inserindo-se no sistema jurídico com supedâneo da norma constitucional que estabelece as condições para a sua criação (urgência e relevância), requisitos para a sua conversão em lei pelo Poder Legislativo (para que não represente violação do princípio da separação dos poderes) e restrições quanto a tratar sobre matéria tributária (nos termos do artigo 62, §2º do texto constitucional vigente).

Ainda sobre a atenuação da legalidade, o próprio texto constitucional prevê a possibilidade de se alterar as alíquotas de impostos predominantemente extrafiscais através de atos do Poder Executivo para fins de interferência no ambiente econômico do país, nos termos do artigo 153, § 1º, assim como o Código Tributário Nacional, conforme o disposto no artigo 97, §2º, permite a atualização da base de cálculo de impostos, respeitando os índices inflacionários e a atualização monetária. Neste último caso, a norma permite a atuação do Poder Executivo para que o ente público não sofra perda financeira na arrecadação, ao se considerar como base de cálculo os valores dos bens desatualizados.

Por muitos anos, o princípio da legalidade foi considerado como uma das maiores garantias do cidadão, pois era arguido em face da tirania no Estado, dependendo a aprovação do tributo da manifestação dos representantes eleitos pelo povo. “Com efeito, um dos sentidos mais evidentes da legalidade consiste na exigência de buscar legitimação popular para conformar o poder de tributar ao Sistema Constitucional Tributário”²³⁶², dependendo a instituição e a majoração do tributo de lei. No entanto, diante de tantas leis, regras não muito claras ou ausência de logicidade, o princípio da legalidade é questionado, haja vista se verificar o afastamento entre a vontade do cidadão e a atuação do seu representante no Poder Legislativo, principalmente em casos de instituição de dispositivos legais que violam e restringem direitos fundamentais dos contribuintes. Verifica-se, portanto, o afastamento do princípio da legalidade como controle social do Estado ou como resultado do consentimento dos cidadãos manifestado através de seus representantes, quando se institui leis que se afastam dos objetivos e limites autorizados no texto constitucional²³⁶³.

Desta forma, não se pode mais pensar o princípio da legalidade no Direito Tributário prescindindo da questão da interpretação e aplicação da norma, pois não se pode mais entender a legalidade como a simples passagem de lei que institui o tributo pelas engrenagens do parlamento, na medida em que o princípio da legalidade não mais se esgota nesse momento, ou seja, se não se pode mais conceber o consentimento do

²³⁶² PORTO, 2016, p. 90.

²³⁶³ “A doutrina defende há séculos que o texto de lei não é capaz de esgotar as possibilidades da experiência humana. Sustenta-se, ainda, que o Estado deve obediência apenas à lei, mas observe o Direito. Trata-se da Juridicidade defendida por Paulo Otero ou Jusestatalidade defendida por Klaus Tipke”. (In PORTO, 2016, 92).

tributo sem levar em conta o processo anterior de criação de norma, tampouco se podendo pensar o princípio da legalidade do momento posterior de interpretação e aplicação da norma. [...] Em outras palavras, não se pode mais falar em legalidade apenas a partir de sua gênese, sendo que este princípio, nas sociedades complexas e organizadas, adquire uma dimensão que extrapola o brocardo do 'no taxation without representations' posto na Magna Charta de 1215²³⁶⁴.

O princípio da legalidade deve ser revisto com o fim de se identificar a confiança dos cidadãos no sistema jurídico e seus valores e princípios que o fundamentam, superando-se a contenciosidade e a interpretação restrita da lei como exclusiva no Direito Tributário, e promovendo uma maior autonomia do contribuinte perante o Estado. Dessa forma, os legisladores passariam a ser identificados como sujeitos que realizam o planejamento social, servindo as normas jurídicas como normas para realização dos planos definidos nas políticas públicas, direitos fundamentais e valores da sociedade²³⁶⁵.

Assim, deve o princípio da legalidade ser analisado sob o prisma e efeitos da boa-fé. Deve-se relativizar a legalidade absoluta diante das funções da boa-fé objetiva, como no caso de abuso de direito, "venire contra factum proprium", "supressio" e "surrectio", proteção da confiança, dentre outras. Ou seja, o princípio da legalidade deve ser analisado sob o prisma da cultura da aceitação moral, compartilhada com a maioria dos membros de uma comunidade, tornando-se a moral componente substancial do direito, equilibrando as deficiências normativas²³⁶⁶. Dessa forma, condutas da Administração Pública que violam os direitos dos contribuintes em altos graus de violência no sentido de coerção do devedor ao cumprimento da regra, mas legitimadas pela aprovação de lei pouco debatida ou explicada aos cidadãos, devem ser revisitadas e analisadas pelo intérprete julgador.

Há situações em que se revela a inflação legislativa tributária quando se alteram as obrigações acessórias ou outros deveres numa constância quase que diária, não sendo possível ao contribuinte o conhecimento de todas as alterações. Mesmo que se presuma que todos conhecem a lei diante da máxima adotada pelo sistema jurídico da "ignorantia legis neminem excusat", ainda assim "não é razoável penalizá-lo sempre que um novo dever for instituído e este se veja em situação e violação, de forma puramente objetiva"²³⁶⁷. Assim se posiciona Elcio Reis ao tratar do conhecimento prévio pelo contribuinte de todos os seus deveres instrumentos e obrigações acessórias:

²³⁶⁴ COHEN, 2014, p. 199.

²³⁶⁵ Ibidem., p. 201.

²³⁶⁶ SACCHETTO, Cláudio. Ética e tributação. In **Revista Direito Tributário Atual**, vol 20, 2006, p. 14.

²³⁶⁷ REIS, 2008, p. 170.

Afinal, a ideia de que a segurança jurídica estaria atrelada à possibilidade do contribuinte conhecer de antemão a legislação tributária de forma que este pudesse organizar seus negócios e se sujeitar à incidência dos diplomas normativos sem surpresas, parece um pouco fora do contexto nos tempos modernos, em que predominam leis temporais e cambiantes, regulamentos e instruções normativas estabelecendo deveres instrumentais diuturnamente e exações sendo modificadas e criadas, sem qualquer observância a princípios constitucionais²³⁶⁸.

Impõe-se analisar os ditames tanto da boa-fé objetiva como subjetiva para averiguar a posição do contribuinte quanto ao desconhecimento de seus deveres instrumentais novos, minimizando-se “o impacto da rigidez normativa, em face da boa-fé do contribuinte adotando, no caso concreto, uma solução equilibrada, razoável e coerente com as circunstâncias”²³⁶⁹.

Ademais, não apenas as obrigações acessórias previstas em leis ou em atos administrativos devem ser observadas, pois, em razão da boa-fé objetiva na relação jurídica tributária, há os deveres anexos das partes que dela participam, que não estão previstos em lei, mas devem ser observados por ambas as partes com o fim de se proteger os direitos e bens jurídicos de cada uma.

A compreensão do conteúdo do princípio da legalidade permite identificar a sua relação com os princípios da segurança jurídica, tipicidade, confiança, irretroatividade, anterioridades, anualidade e eficácia da lei complementar. Todos se fundamentam no princípio da boa-fé na relação jurídica tributária, manifestando-se na previsibilidade de comportamento das partes, expectativa, lealdade e respeito aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, com base na dignidade da pessoa humana, e observância da cooperação, pautada na solidariedade, para fins de contribuição para o custeio do Estado para a promoção do bem comum.

Quanto à eficácia da lei complementar, integra o princípio da legalidade, haja vista que o texto constitucional estabelece, no artigo 146, que nenhum tributo pode ser instituído sem a edição da lei complementar que estabeleça as normas gerais sobre a exação fiscal a serem observadas pelas leis dos entes federados. Ademais, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais para solução de conflito de competência, regular limitações ao poder de tributar, fato gerador, base de cálculos, obrigação tributária e temas correlatos, contribuintes e sobre o tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte. Ademais, há disposições expressas no texto constitucional quanto à necessidade de lei complementar para a instituição de tributos, como é o caso dos impostos provenientes da competência residual.

A irretroatividade determina que a lei nova não pode alcançar fatos ocorridos antes da sua eficácia, de forma que os fatos ocorridos antes da sua vigência cujos efeitos se deem no

²³⁶⁸ REIS, 2008., p. 175

²³⁶⁹ Ibidem, p. 171.

futuro (após a sua vigência) serão alvo da lei anterior (verificando-se neste caso a ultratividade) – tem-se em voga o princípio do “tempus regit actum”. Dessa forma, protegem-se e se preservam o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, ou seja, impede que “lei nova alcance [...] posições jurídicas já definitivamente constituídas, [...] não pode influir sobre direitos já consumados ou, embora não consumados, já adquiridos, pendentes apenas de exercício ou exaurimento, tampouco infirmar atos jurídicos perfeitos”²³⁷⁰. No aspecto tributário, o constituinte estabeleceu uma garantia adicional aos contribuintes, superando a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito²³⁷¹: a irretroatividade está prevista constitucionalmente, impedindo-se que lei nova mais onerosa retroaja, com o fim de cobrança de tributos, para abarcar fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência, independentemente de qualquer outro condicionamento.

Dessa forma, o contribuinte tem condição “de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários”²³⁷², obtendo conhecimento prévio sobre a atuação do Estado, respeitando-se a continuidade da conduta ou o que espera da atuação de cada uma das partes da relação jurídica tributária, ou seja, consagrando-se o princípio da boa-fé e a preservação da confiança. Ademais, observa-se a presença do princípio da segurança jurídica, afinal, “o que inspira a garantia da irretroatividade é o princípio da segurança jurídica, que nela encontra um instrumento de otimização no sentido de prover uma maior certeza do direito”²³⁷³.

Em relação aos tipos de fatos geradores, se instantâneos, permanentes e complexivos ou de período ou de formação sucessiva²³⁷⁴, deve-se verificar a vigência da lei em face da data em que a lei estabelece que se deva considerar consumado o fato, podendo ser num momento não coincidente com a ocorrência mesmo do ato, fato ou situação tributados. Por isso, há que se verificar a distinção entre fato gerador ocorrido, pendente e futuro para compreender a incidência da norma e a irretroatividade.

O primeiro é o que já se realizou no seu todo, enquanto os pendentes são os que ainda não podem ser considerados como existentes seus efeitos ou realizados, haja vista não ser possível verificar as circunstâncias materiais necessárias para a produção dos efeitos que

²³⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p.117.

²³⁷¹ PAULSEN, 2006, p.120.

²³⁷² CARRAZZA, 2012, p. 406.

²³⁷³ PAULSEN, op. cit., p.121.

²³⁷⁴ “Os primeiros são os que ocorrem num certo e dado momento, como a saída de um produto do território nacional; os segundos consubstanciam, em verdade, um status jurídico de cunho econômico, como a posição de proprietário; os últimos são aqueles em que a lei elenca um conjunto de fatos a serem considerados em conjunto, como uma unidade, para fins de aferição da respectiva capacidade contributiva e, em consequência, da geração da obrigação tributária correspondente”. (In PAULSEN, op. cit., p.131).

normalmente lhe são próprios, em se tratando de situação de fato, “ou por não estar definitivamente constituído nos termos do direito aplicável, em se tratando de situação jurídica”²³⁷⁵. Os fatos geradores futuros são aqueles que não ocorreram, nem sequer iniciaram as situações jurídicas ou de fato previstas em lei. Assim, a nova lei mais gravosa só pode atingir os fatos geradores futuros e os pendentes, nos termos do artigo 105 do Código Tributário Nacional, pois ainda não foram realizados quanto à completude do aspecto material. Cabe ressaltar, inclusive, que os pendentes não se confundem com os complexivos, pois estes não possuem uma “condição suspensiva ou resolutória, mas simplesmente a consideração em conjunto como unidade de inúmeros atos ou fatos da mesma natureza”²³⁷⁶, razão pela qual sobre estes a lei nova não incide.

Em relação a uma lei tributária nova, não se presume que seja melhor no sentido de “implicar aperfeiçoamento do direito na regulação de qualquer conduta que seja”, além de poder instituir mais ônus financeiro ao contribuinte ou prever alguma mudança significativa na tributação em razão da extrafiscalidade. Deve-se analisar o seu conteúdo para se verificar a possibilidade de retroatividade da lei aos fatos ocorridos anteriores a sua vigência, conforme previsto no artigo 106 da lei de normas gerais tributárias. Via de regra, aplica-se em caso de ser expressamente interpretativa e desde que não altere norma tributária a prejudicar ou onerar o contribuinte²³⁷⁷. Ademais, diante de previsão mais benéfica ao contribuinte quanto a penalidades e imposição de infração, também se verifica a retroatividade permitida da lei, desde que o ato não esteja definitivamente julgado (buscando a segurança jurídica em relação aos atos definitivamente julgados e sem possibilidades de alteração da decisão)²³⁷⁸.

Assim, até mesmo nos casos da retroatividade da lei mais benéfica, esta deve ser com o fim de beneficiar o contribuinte, demonstrando o Estado sua atuação conforme a boa-fé na relação jurídica, bem como exige-se a boa-fé subjetiva do contribuinte, não agindo este de modo fraudulento para não cumprir a obrigação tributária.

Quanto às anterioridades, o constituinte previu dois tipos: anterioridade do exercício financeiro e a anterioridade nonagesimal, assim explanadas:

²³⁷⁵ PAULSEN, 2006, p.132.

²³⁷⁶ Ibidem., p.133.

²³⁷⁷ A Lei Complementar 108/2005 se intitulava como interpretativa, mas previa disposição normativa que alterou o prazo prescricional para repetição de indébito tributário. Além disso, a referida lei instituiu como causa interruptiva da prescrição para cobrança de crédito tributário o despacho citatório do contribuinte, alterando por via indireta o artigo 174, § único do Código Tributário Nacional. Assim, não poderia a lei ser aplicada de forma retroativa, pois estava instituindo uma situação jurídica desfavorável ao contribuinte, não sendo possível, portanto, aplicar a retroatividade prevista no artigo 106, I do Código Tributário Nacional.

²³⁷⁸ A retroatividade da lei mais benéfica também se verifica no Direito Penal. Cabe ressaltar que o Direito Penal e o Direito Tributário atingem direitos fundamentais individuais do cidadão, razão pela qual o ser humano deve ser posto em prioridade quando da análise da incidência da norma para restringir patrimônio ou liberdade.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece o que se denomina de anterioridade tributária como uma limitação ao poder de tributar, assegurando um interstício mínimo de noventa dias entre publicação da lei instituidora ou majoradora dos tributos e, ainda, o conhecimento, num exercício, da tributação a que o contribuinte se sujeitará no exercício seguinte.²³⁷⁹

Ambas servem para garantir o conhecimento prévio da lei por parte do contribuinte, permitindo-se que este se organize financeiramente além de garantir a previsibilidade da atuação da Administração Pública.

As anterioridades são provenientes da anualidade tributária, princípio que remonta à época em que os reis ditavam as normas e demandavam determinado valor para o ano subsequente para a aprovação de um concílio. Assim, a tributação era temporária, pois todo ano era alterada conforme os gastos do governante. A influência histórica da forma de organização das receitas e arrecadação dos valores se constata na “necessidade de previsão, na lei orçamentária, dos tributos a recolher no exercício subsequente, o que, no sistema tributário brasileiro, já não constitui limitação ao poder de tributar”²³⁸⁰, pois fora tal norma incluída na anterioridade. Dessa forma, enquanto a anualidade se pautava na justificação do tributo mediante a previsão nas leis orçamentárias, as anterioridades põem em foco o contribuinte e o resguardo da sua confiança perante o ordenamento jurídico²³⁸¹.

As anterioridades abrangem a instituição do tributo e o seu aumento, bem como a redução de benefício fiscal, que possa redundar em pagamento a maior de tributo. Há, pois, garantia da previsibilidade, combate-se a surpresa, promove-se a segurança jurídica e a confiança do cidadão perante a atuação do Estado no que pertine à matéria tributária. Assim, fundamenta-se no princípio da boa-fé objetiva, proibindo que o Estado atue de forma inesperada pelo contribuinte ao instituir nova exação fiscal ou torná-la mais onerosa.

Porém, em relação às obrigações acessórias, não há previsão de incidência das anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal para a vigência da norma que as institui. Neste caso, há que se observar o que a lei de introdução às normas do Direito Brasileiro prevê

²³⁷⁹ PAULSEN, 2006, p.144.

²³⁸⁰ Ibidem., p.145-6).

²³⁸¹ Cabe ressaltar que Edvaldo Brito, assim como Ives Gandra afirmam que princípio da anualidade é diverso do princípio da anterioridade do exercício financeiro, definindo assim as diferenças: “Logo, o princípio da anterioridade consiste na necessidade de a lei, que institui ou que aumenta tributo já instituído, deve ser publicada antes do início do exercício em que ela será aplicada; já o princípio da anualidade consiste na necessidade de as alterações na legislação tributária, representadas pela instituição do novo tributo ou pela majoração do já existente, serem objeto de disposição da lei de diretrizes orçamentárias, sob pena de proibição para a aplicabilidade da respectiva norma, ainda que tenham sido publicada antes do início do exercício financeiro”. (In BRITO, 1993, p. 569).

sobre a produção de efeitos das novas normas inseridas no ordenamento jurídico²³⁸², bem como respeitar a proporcionalidade e a razoabilidade da obrigação acessória criada e sua exigência em prazo compatível.

Sobre a tipicidade, o referido princípio determina que “a lei de instituição do tributo há de ser fiel à materialidade constitucionalmente posta”²³⁸³, devendo a norma tributária prever o “conjunto dos pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais, cuja verificação concreta desencadeia efeitos jurídicos determinados”, nascendo a obrigação tributária apenas após o preenchimento dos elementos previstos na norma tributária²³⁸⁴. A tipicidade implica que os critérios e elementos definidores da hipótese de incidência e sua consequência normativa sejam definidos em lei e devem permitir que o contribuinte possa identificar o encargo fiscal que recairá sobre ele. Ou seja, a tipicidade incide tanto quanto a descrição da hipótese de incidência quanto ao seu mandamento.

Por isso, não é possível utilizar cláusulas gerais ou conceitos indeterminados para a instituir hipóteses de incidência, impondo-se “ao legislador que as normas instituidoras de tributos devam ser formuladas de modo tão claro e inequívoco, que o seu conteúdo, fim e âmbito sejam determinados e delimitados para que o contribuinte possa prever e medir objetivamente o encargo que para si representa o tributo”²³⁸⁵. Por tal motivo, a tipicidade se dirige ao Poder Público, com o fim de limitar a conduta do Estado, a vontade dos órgãos que aplicam as normas jurídicas e a interpretação do julgador.

Cabe ressaltar que a tipicidade se relaciona com os demais princípios tributários, com o da igualdade e o da capacidade contributiva, de forma que “o legislador encontra-se limitado na sua faculdade de seleção, eleição ou escolha pela exigência de que a situação da vida a integrar na hipótese da norma tributária seja reveladora de capacidade contributiva”²³⁸⁶. Ademais, deve-se verificar o uso da tipologia, ou seja, a descrição dos tipos ou modelos que o legislador selecionou em face do mundo fenomênico, elaborando-se normas tributárias com o

²³⁸² “Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada” (In BRASIL. Decreto-lei 4.657 de 4 de novembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 9, set., 1942. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm; Acesso em: 28 fev. 2016).

²³⁸³ BRITO, 2016, p. 63.

²³⁸⁴ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora dos tribunais, 1978, p. 58.

²³⁸⁵ XAVIER, 1978, p. 62.

²³⁸⁶ Ibidem., p. 75.

método casuístico (selecionando grupos particulares de casos na sua individualidade própria)²³⁸⁷.

A tipologia utilizada pelo legislador na definição das hipóteses de incidência deve ser perquirida para compreender o princípio da tipicidade. Sugere Alberto Xavier que se adota no ordenamento jurídico brasileiro a tipologia taxativa, restando o espaço da liberdade do contribuinte nas situações em que não houver o ajuste do fato ao tipo abstrato descrito na lei²³⁸⁸. Assim, para o autor, o Direito Tributário adota “a tipicidade fechada, contendo em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”²³⁸⁹. Não seria, possível, portanto, a utilização de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais para fins de descrição da hipótese de incidência e benefícios fiscais, mas sim os conceitos determinados em sentido estrito e o conceito lógico-objetivamente determináveis²³⁹⁰.

Diversamente do aludido por Xavier, Ricardo Lobo Torres considera que a tipicidade fechada não se presta à definição do conteúdo jurídico do princípio da legalidade tributária, pois o legislador, para determinar a causa e o conteúdo da obrigação tributária, não dependeria de taxatividade²³⁹¹. O referido autor explica a sua concepção de tipo, considerando-o como a “ordenação de dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança”, admitindo-se “as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade”²³⁹².

No Direito Tributário, a utilização de tipos está ligada à identificação do conteúdo do pressuposto, condição ou requisito da formação da relação jurídica. Marco Aurélio Greco, por sua vez, considera que a velocidade da alteração da realidade é maior que a produção legislativa,

²³⁸⁷ “O conjunto dos tributos existentes em dada ordem jurídica exprime, assim, necessariamente, o quadro das opções do legislador fiscal no mundo de todos os fatos suscetíveis de tributação e de todos os efeitos que aqueles mesmos fatos possam abstratamente desencadear. Representa um verdadeiro catálogo de fatos tributáveis e de medidas dos correspondentes tributos”. (In XAVIER, 1978, p. 85).

²³⁸⁸ “A tipicidade do fato tributário pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção dos efeitos. Basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação”. (In XAVIER, op. cit., p. 87). Por isso, não seria possível a analogia, mesmo que lei autorizasse, estando esta ferida de inconstitucionalidade.

²³⁸⁹ XAVIER, op. cit., p. 92.

²³⁹⁰ “Tais conceitos determinados podem ser descritivos ou normativos; em especial, os normativos obedecem ainda ao requisito da determinação tributariamente bastante não só aqueles a que Engisch chama, por antonomásia, determinados (como o de renda, de imóveis, de propriedade), como ainda aqueles que, terminologia do mesmo autor, são os conceitos normativos em sentido estrito, em que é necessária uma valoração para os aplicar no caso concreto: - mas neste caso só aqueles que careçam de valorações objetivas, assentes na experiência comum, nas convicções gerais ou nos ensinamentos de uma ciência ou técnica”. (In XAVIER, op. cit., p. 99).

²³⁹¹ TORRES: 2005, p. 477.

²³⁹² Ibidem., p. 470.

razão pela qual considera plausível a revisão de “standards, padrões de conduta ou padrões de fatos, em vez de prever condutas individuais ou fatos específicos”²³⁹³. Assim, defende que a interpretação para definir o alcance dos termos previstos na legislação tributária deve ser utilizada, haja vista que a linguagem utilizada no Direito é imprecisa, sendo indeterminada no presente, mas determinável²³⁹⁴, considerando que a lei traz elementos suficientes para a identificação das situações que levam ao surgimento da “obrigação tributária, quando e em que momento tal se dá, quais os sujeitos da relação tributária e como calcular o montante devido”²³⁹⁵. Nesse sentido, Paulsen conclui:

Em outras palavras, considerando que a legalidade tributária vem assegurar a certeza do direito em matéria tributária, que constitui um dos conteúdos do direito em matéria tributária, que constitui um dos conteúdos da segurança jurídica, a análise do atendimento ou não, por uma lei, à reserva absoluta faz-se pela verificação da determinabilidade mediante o critério da suficiência. A lei deve, necessariamente, conter referências suficientes, inclusive em densidade, para que se possa saber o que, onde, quando, quem e quanto, ainda que não necessariamente de modo fechado e exaustivo, mas de qualquer modo não deixando ao Executivo o papel de integrar a norma tributária impositiva. Impende que, a partir da lei, seja possível proceder à subsunção ou à tipificação do caso concreto relativamente à previsão normativa, não se admitindo, contudo, a outorga de discricionariedade ao Executivo de modo que compete a norma, e não simplesmente regule a sua aplicação²³⁹⁶.

Dessa forma, a lei tributária deve conter todos os elementos necessários para a identificação do conteúdo que possa levar a instituição da obrigação tributária, permitindo ao contribuinte identificar tais circunstâncias para orientar seus atos. Mas, em caso de normas em branco ou incompletas, a complementação por parte do agente público quanto à identificação de dados fáticos ou técnicos necessários é permitida, diferentemente da complementação realizada com incorporação de elemento normativo, deôntico²³⁹⁷.

A tipicidade se relaciona com o princípio da boa-fé objetiva a partir da segurança e certeza que aquela permite a incidência na relação jurídica tributária para as partes que dela participam. O legislador cuidou de abarcar a boa-fé subjetiva ao utilizar expressões como “fraude”, “simulação” e “dolo” em dispositivos da legislação tributária, ou seja, utilizou

²³⁹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p 59/60.

²³⁹⁴ GRECO, 1998, p 70.

²³⁹⁵ PAULSEN, 2006, p. 97.

²³⁹⁶ *Ibidem*, p. 98. Opina ainda o autor que nem todos os critérios da norma tributária impositiva devem, necessariamente, constar da lei de modo expreso e didático, sendo possível concluir pela incompletude da lei em caso de ser impossível levar a efeito a identificação por absoluta falta de dados, referenciais ou elementos para tanto. “Neste caso, a lei não terá efetivamente instituído o tributo, por insuficiência sua, deixando de ensinar ao contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou quanto ao conteúdo da obrigação tributária principal de pagar tributo”. (In PAULSEN, op. cit., p. 99 -102).

²³⁹⁷ PAULSEN, op. cit., p. 107-108.

expressões que correspondem a tipos, verificados através de condutas contrárias à boa-fé. Não se está buscando, neste texto, verificar se a tipicidade impede ou não a inserção da boa-fé no Direito Tributário, haja vista ser esta uma categoria que se insere no ordenamento jurídico, conforme demonstrado nos capítulos anteriores. Cabe ressaltar que a expressão “boa-fé” não deve ser utilizada na descrição da hipótese de incidência para verificar a obrigação tributária acessória ou principal, mas deve ser observada pelo intérprete julgador no caso concreto, pelo agente público na sua atuação e pelo legislador ao instituir as normas tributárias.

Os princípios acima redundam na necessidade de se garantir a segurança jurídica no âmbito do sistema jurídico. A segurança jurídica compreende “o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público”²³⁹⁸.

A certeza e a clareza das normas permitem a estabilidade do ordenamento jurídico num ato normativo específico. Malgrado os princípios acima se refiram à segurança formal da instituição e aplicação das normas tributárias, designando a certeza, a segurança jurídica abarca a reserva material, “ou seja, as condutas propulsoras de consequência jurídica devem ser descritas, exaustivamente pela lei”²³⁹⁹. Isso significa que deve ser passível de conhecimento de todos o direito vigente, quais normas regem o caso concreto, “permitindo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos já estabelecidos para as mesmas, agindo no sentido de buscar determinado resultado jurídico ou mesmo evitar uma consequência jurídica indesejada”²⁴⁰⁰. Por isso, exige-se que as condutas que sejam consideradas para fins de instituição de direitos e deveres sejam bem descritas, garantindo-se a previsibilidade da atuação dos cidadãos e do Poder Público, restringindo-se os poderes discricionários da Administração Pública Tributária.

Em relação à estabilidade do sistema jurídico, mediante a verificação do conteúdo da norma, há a certeza e a igualdade dos cidadãos para atuarem dentro do espaço permissivo da liberdade para desenvolver, inclusive, a atividade econômica²⁴⁰¹. Ademais, verifica-se a estabilidade em razão da disposição quanto à espécie do instrumento normativo adequado para a instituição de deveres e direitos, devendo os agentes públicos e legisladores respeitarem o mandamento normativo, observando a incidência da eficácia da lei complementar. Por fim, a

²³⁹⁸ ÁVILA, 2010, p. 295-297.

²³⁹⁹ REIS, 2008, p. 164.

²⁴⁰⁰ PAULSEN, 2006, p. 53.

²⁴⁰¹ CASAS, Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materiatributaria. In BELSUNCE, Horacio. A. Garcia (coord). **Estudios de derecho constitucional tributario**, p. 111 -215.

estabilidade se observa diante da incidência da irretroatividade e das anterioridades, garantindo-se a preservação da confiança no sistema jurídico, do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e do direito adquirido, bem como a incidência do “tempus regit actum” em matéria tributária, salvo as exceções postas pelo próprio legislador²⁴⁰².

Ademais, verifica-se a segurança jurídica diante da constatação da vigência plena e efetiva dos princípios constitucionais tributários, haja vista que se garante o respeito a esfera de proteção dos cidadãos quanto ao exercício do poder de tributar. Por isso, a segurança jurídica se volta a proteção da confiança dos cidadãos perante a ordem constitucional, dando “relevância às expectativas legitimamente havidas no tráfego jurídico, valorizando-se a boa-fé, a aparência, as práticas reiteradas”²⁴⁰³, bem como ao respeito dos direitos postos no Estatuto do Contribuinte por todas as esferas de Poder. Por isso, inclui-se dentro da concepção de segurança jurídica a possibilidade de acesso ao judiciário com o fim de se promover a eficácia das normas jurídicas, através de um procedimento pautado no contraditório e ampla defesa, tendo como resultado final uma decisão com fundamento em conformidade com o sistema jurídico.

Diante da nova concepção de Estado e postura de interventor e de promovedor dos direitos e garantias individuais e sociais, houve a necessidade da flexibilização do princípio da legalidade, utilização de conceitos indeterminados, aumento da discricionariedade e poder de instituir normas através de medida provisória, aumentando-se a arrecadação tributária, propiciando o acréscimo do rendimento nacional, pleno emprego e estabilidade das flutuações econômicas. Esse novo cenário enfraquece a segurança jurídica, podendo não se mostrar eficaz para obtenção da justiça fiscal²⁴⁰⁴. Por outro lado, o uso de conceitos indeterminados pode ser visto como elemento permissivo para que as hipóteses de incidência acompanhem às mudanças nas atividades e bens por conta da tecnologia, não havendo necessidade de se provocar o Poder Legislativo para instituição de nova legislação tributária, o que tornaria o subsistema tributário mais complexo e a sua compreensão mais dificultosa²⁴⁰⁵.

A concepção de segurança jurídica não pode abarcar a ideia da legalidade estrita ou da tipicidade fechada em Direito Tributário e limitar-se a elas. Há que se identificar a segurança jurídica como um elemento dinâmico, possuindo como objetivo a proteção dos valores como

²⁴⁰² Neste ponto, acrescenta Paulsen que cabe discussão quanto a estabilidade do sistema em relação a possibilidade de alteração da legislação e o respeito a algum prazo para realizar a alteração da lei. (In PAULSEN, 2006, p. 56).

²⁴⁰³ PAULSEN, op. cit, p. 59.

²⁴⁰⁴ XAVIER, 2001 p. 53.

²⁴⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade estrita. Especificidade conceitual. Contribuição ao seguro de acidente de trabalho. SAT. In DERZI: **Construindo o direito tributário na constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 3-5. Essa posição é isolada na doutrina nacional e estrangeira, que defende a reserva absoluta de lei para se instituir tributos e descrever hipóteses de incidência tributária

liberdade, justiça, promoção da solidariedade, direitos individuais e sociais, cidadania fiscal – valores e princípios do Estado Democrático. Por isso, há situações que violam a segurança jurídica neste aspecto material quando se alteram procedimentos, critérios e poderes de fiscalização tributária sem o devido tempo para que o contribuinte tenha acesso e compreenda a forma como atuar em conformidade com a lei ou ato normativo da Administração Pública. Neste ponto, a segurança jurídica se relaciona com o princípio da proteção da confiança, pois a primeira visa garantir a estabilidade do sistema e favorecer a expectativa do contribuinte quanto a uma situação ou efeito jurídico.

O princípio da boa-fé objetiva, no entanto, permite visualizar os dois espectros da segurança jurídica: formal, caracterizado pelas regras de aplicação de normas jurídicas, garantindo a estabilidade do ordenamento jurídico e sua previsibilidade, permitindo que os sujeitos confiem no sistema jurídico e ordem constitucional; material, constituído pelos princípios que garantem a estabilidade das relações jurídicas e a orientação do comportamento dos sujeitos de direito, como é o caso do princípio da proteção da confiança, do dever de lealdade e o de cooperação²⁴⁰⁶.

O Estado possui a reputação de garantidor dos direitos e garantias fundamentais, bem como a sua promoção. O cidadão confia nesta postura do Estado em razão do próprio texto constitucional, bem como na certeza e clareza das leis, atuação dos magistrados e agentes públicos, o que permite o fortalecimento da lealdade, cooperação e colaboração entre os cidadãos e entre os cidadãos e os poderes estatais. A estabilidade da ordem jurídica, no entanto, não impede a atualização das leis, desde que preservadas as situações e direitos provenientes das leis e atuação estatal anteriores, bem como haja previsão de acesso à justiça e meios coercitivos.

Considerando que a referida estabilidade se dá diante da proteção da confiança, o princípio da confiança se faz presente no sistema jurídico para se garantir a própria existência do Estado e permanência das relações jurídicas quanto a seus efeitos e regramentos. O princípio da confiança é proveniente da boa-fé dos sujeitos nas situações que fazem surgir um direito ou que geram a expectativa de um direito. Ademais, a boa-fé das partes justifica a proteção da confiança nas relações entre cidadãos e o Estado, atualmente pautadas na cooperação e lealdade,

²⁴⁰⁶ “Talvez se possa dizer que o princípio da boa-fé deve estar presente do lado da Administração e do lado do cidadão. Ambos devem agir com lealdade, com correção. O princípio da proteção à confiança protege a boa-fé do administrador; por poucas palavras, a confiança que se protege é aquela que o particular deposita na Administração. O particular confia em que a conduta da Administração esteja correta, de acordo com a lei e com o direito. Daí a possibilidade de manter os atos ilegais ou de regular os efeitos pretéritos de atos inválidos”. (In PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Princípios da segurança jurídica no direito administrativo*. In BOTTINO, Marco Tullio. **Segurança jurídica no Brasil**. São Paulo: RG Editores, 2012, p. 159-188, p. 171)

haja vista a participação do indivíduo na formação dos atos administrativos e controle destes. Por fim, considerando a necessidade de a Administração Pública respeitar a juridicidade, ou seja, todo o ordenamento jurídico, não se pode negar a imposição da observância do princípio da boa-fé nas relações entre contribuinte e Estado.

O princípio da boa-fé objetiva se apresenta como instrumento de garantia de confiança e de lealdade, aumentando o âmbito de abrangência da segurança jurídica no Direito Tributário, preservando expectativas legítimas, combatendo a complexidade das normas e a fraude fiscal, bem como a revogação de um subsídio ou elevação da carga tributária sem a observância das limitações ao poder de tributar. Impõe-se que o texto normativo tributário abarque valores de clareza, certeza, previsibilidade, coerência e estabilidade das relações tributárias²⁴⁰⁷. As alterações da legislação não podem atingir as situações que ocorreram sob a vigência de lei anterior, alterada então, sob pena de violar o princípio moral “que norteia a conduta da administração, quebrando a confiança do contribuinte na administração e violando, conseqüentemente, o princípio da boa-fé objetiva”²⁴⁰⁸. A confiança e a segurança jurídica podem ser violados em razão da atividade legislativa, quando o Poder Legislativo se excede, ao instituir novas normas tributárias, cerrando a estabilidade das relações jurídicas estabelecidas ou que porventura venha a se estabelecer. Há que se respeitar, inclusive, a proibição da retroatividade e a prevalência da proteção da confiança, mesmo em caso de interpretação autêntica. Inclusive, assim opina Casalta Nabais:

Por força do princípio da proteção à confiança, enquanto proibição do venire contra factum proprium, a administração fiscal está fortemente limitada às (certamente raras) hipóteses de aplicação retroativa duma nova interpretação da lei fiscal, que vise repor a legalidade. Aliás, à mesma ponderação haverá que proceder se, em vez de ser a administração, for o legislador a impor uma interpretação (autêntica formal) da lei fiscal, ou mesmo o juiz que, ao declarar a ilegitimidade com eficácia erga omnes de regulamentos que suportem uma determinada interpretação da lei, reporte os efeitos duma tal declaração à entrada em vigor desta²⁴⁰⁹.

Ademais, o respeito à confiança também é exigida na prática judicial, haja vista que entendimentos jurisprudenciais firmados nos tribunais superiores norteiam a conduta de contribuintes e da Administração Pública. Isso significa que o contribuinte, ao seguir uma orientação jurisprudencial firmada em tribunal superior ou estabelecida em súmulas dos referidos tribunais, está agindo de boa-fé, não podendo ser prejudicado por qualquer alteração

²⁴⁰⁷ RUBINSTEIN, 2010, p. 85.

²⁴⁰⁸ REIS, 2008, p. 178.

²⁴⁰⁹ CASALTA NABAIS, 2012, p. 409.

da orientação ou de precedente²⁴¹⁰. Outrossim, a proteção da confiança no âmbito do Poder Judiciário se observa diante da proteção do direito adquirido, ato jurídico perfeito e o respeito à coisa julgada.

Além disso, exige-se conduta leal por parte do poder público quanto dos particulares, no âmbito tributário, em relação ao cumprimento das obrigações e observância dos direitos em seus limites, respeito às situações e a possibilidade de revogação de ato administrativo e vinculação das informações prestadas aos cidadãos. A boa-fé também fundamenta o direito à boa administração por parte do Estado, sendo possível exigir deste a satisfação dos anseios dos cidadãos diante da nova realidade, observando a moralidade e a impessoalidade. Inclusive, o cidadão tem a expectativa em face da Administração Pública quanto à atuação honesta e reta do agente público costume seguido no âmbito da repartição pública, ou seja, possui a boa-fé subjetiva no comportamento probó.

No que versa à lealdade, à cooperação e à colaboração, a exigência do comportamento e atuação com esses caracteres se apresenta a ambas as partes da relação jurídica tributária. Assim, cabe a ambas as partes agir, observando a fidelidade, honestidade, veracidade, respeito e coerência, garantindo-se a paz jurídica e estabilidade da relação jurídica tributária. Não podem as partes da relação jurídica agir com o intuito de causar prejuízo ou tornar inexecutível a obrigação tributária, tornando-se o contribuinte insolvente ou atuando com fraude ou simulação ou agindo o Estado sem o respeito às limitações ao poder de tributar. Noticia-se, portanto, uma nova relação jurídica tributária: a relação passa a ser 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”²⁴¹¹.

O princípio da boa-fé objetiva exige a atuação da Administração Tributária de forma diligente e leal, passando confiança para os contribuintes em relação à proteção do seu patrimônio e respeito à liberdade. Isso significa que a Administração Tributária “não pode exigir do contribuinte a prestação de uma quantia desarrazoada de declarações e informações ao fisco, movimento este que levaria a custos de conformidade da tributação a níveis excessivos e prejudiciais à própria liberdade dos indivíduos”²⁴¹². Por outro lado, os contribuintes atuam em colaboração, contribuindo para o custeio das atividades estatais, desde “que não haja

²⁴¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade das decisões judiciais e suas consequências. In PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. (org). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p 961-992, p. 991.

²⁴¹¹ RUBINSTEIN, 2010, p. 88.

²⁴¹² Ibidem., p. 86.

desequilíbrios em favor de uma que causem dano à outra”²⁴¹³. Ou seja, a tributação corresponde ao exercício do poder do povo, haja vista a justificativa da existência do Estado, bem como permite a promoção dos direitos fundamentais, sendo, portanto, coerente defender um comportamento colaborativo da sociedade com a tributação²⁴¹⁴.

Dessa forma, na esfera tributária, há a colaboração dos cidadãos para com o Estado e entre si, assim como há colaboração do Estado para com o cidadão. Em outras palavras, a ideia de colaboração e cooperação no âmbito da relação jurídica tributária se fundamenta pela solidariedade, base da boa-fé, nos seguintes termos:

A solidariedade vertical é associada à solidariedade paterna, ligada aos direitos, enquanto que a solidariedade horizontal estaria vinculada a uma solidariedade fraterna, dita solidariedade pelos deveres. Na solidariedade vertical, a realização de direitos sociais fica a cargo do Estado, que verticalmente alcança aos indivíduos aquilo que não conseguiriam obter por seus próprios meios no exercício das suas liberdades. [...] Por outro lado, a solidariedade horizontal ou fraterna chama à responsabilidade os indivíduos para entre si assumirem compromissos e realizarem necessidades de seus próprios semelhantes. Esta percepção da solidariedade no sentido horizontal, onde todos os indivíduos possuem compromissos uns com os outros, é a contribuição da solidariedade para a qualificação da relação entre Estado e contribuinte²⁴¹⁵.

Assim, exige-se um padrão de conduta tanto por parte do contribuinte como por parte do Estado na relação jurídica tributária, justificado pela solidariedade, que demonstre a cooperação, a colaboração e a lealdade, fortalecendo o modelo de Estado justo e solidário que objetiva o texto constitucional. Cabe ressaltar que a exigência não se dá apenas no âmbito do aspecto material do Direito Tributário, mas também no seu prisma processual, razão pela qual se exige lealdade, cooperação e colaboração na atuação das partes no âmbito do processo judicial ou administrativo.

A colaboração se caracteriza pelo compromisso em se agir de forma acertada para um fim, podendo ser o custeio do Estado conforme a sua capacidade contributiva, atuando tanto o contribuinte, terceiros e o Estado de forma coerente, promovendo um diálogo entre as partes com vistas a garantir a segurança e estabilidade das manifestações das partes da relação jurídica tributária. Há uma interação entre os sujeitos por meio de diálogo ou de atos, sem evidência de operações racionais. A cooperação, por sua vez, corresponde a um dever “criado pela boa-fé objetiva que impõe, um padrão de comportamento escorreito por parte dos sujeitos integrantes da relação jurídica”²⁴¹⁶, observando a atuação sempre a lealdade, impondo uma colaboração

²⁴¹³ RUBINSTEIN, 2010, p. 86.

²⁴¹⁴ CARRAZZA, 2012, p. 77.

²⁴¹⁵ PORTO, 2016, p. 87-88.

²⁴¹⁶ Ibidem, p. 143.

intersubjetiva, “informada por valores que orientam a ordem jurídica, mensurando e qualificando a atuação dos sujeitos da relação jurídica tributária”²⁴¹⁷, havendo respeito mútuo e reciprocidade entre os sujeitos. Ademais, observa-se a resolução de conflitos de forma qualitativamente diversa em caso de se posicionar individualmente. Diante de ambas, evita-se a atuação instável e arbitrária por parte da Administração Pública, bem como se evita atuação ardilosa e fraudulenta por parte do sujeito passivo²⁴¹⁸. Já o dever de lealdade se compõe da obrigação de as partes agirem de forma honesta e leal, sem gerar um prejuízo intencional ou imotivado à outra.

Na seara do processo administrativo, quanto ao cumprimento de obrigações acessórias por parte do contribuinte para facilitar a fiscalização e arrecadação tributária, tem-se a colaboração exigida. A colaboração se exige em face dos contribuintes, substitutos e responsáveis tributários tanto em relação ao cumprimento das obrigações acessórias, assim como na observância dos deveres anexos à relação jurídica tributária, em razão da incidência do princípio da boa-fé objetiva sobre esta. A incidência do princípio da boa-fé objetiva na relação jurídica tributária se mostra relevante, portanto, para criar um rol de deveres e direitos não previstos em lei, assim como serve de fundamento para um novo princípio na seara tributária: capacidade colaborativa. Este princípio possui o seguinte conteúdo:

A capacidade colaborativa pode ser conceituada como a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou, ainda, da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com o fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade²⁴¹⁹.

Assim, insere-se no Direito Tributário o princípio que justifica os deveres relacionados à obrigação acessória e deveres anexos e laterais da relação jurídica tributária. Em razão da capacidade colaborativa, impõe-se a colaboração de todos com o fim de os tributos devidos serem fiscalizados e pagos, permitindo que a carga tributária seja bem distribuída, sem a sobrecarga de uma categoria por conta da sonegação de outra, efetivando-se uma tributação justa²⁴²⁰. Assim, justifica-se a exigência de condutas por parte dos sujeitos integrantes da

²⁴¹⁷ PORTO, 2016, p. 144.

²⁴¹⁸ Ibidem., p. 138.

²⁴¹⁹ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**. Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 40.

²⁴²⁰ PAULSEN, 2014, p. 32.

relação jurídica tributária para se garantir a otimização da tributação sob o prisma constitucional.

Os deveres anexos e laterais não se confundem com as obrigações acessórias²⁴²¹, mas se exigem no âmbito das relações jurídicas tributárias, haja vista estas se portarem como uma relação dinâmica e não estática, ou seja, uma relação como um processo, complexo de deveres e direitos das partes e compreendida perante as normas constitucionais. Em razão dessa nova leitura, verificam-se os deveres anexos e laterais provenientes da consideração da boa-fé sobre a relação jurídica tributária, cuja existência se justifica em razão do atingimento da finalidade de promoção do bem de todos.

Os referidos deveres anexos surgem de normas constitucionais, do princípio da boa-fé e não necessitam de lei expressa para discipliná-los²⁴²², referem-se a comportamentos esperados das partes com o fim de adimplir a obrigação principal e a acessória. Ou seja, os deveres anexos ou laterais se concentram na “exata satisfação dos interesses globais envolvidos na relação obrigacional complexa”²⁴²³, visando proteger os interesses e os bens jurídicos das partes da relação jurídica de prejuízos e percalços que ocorrem e podem violar a esfera jurídica de proteção de direitos daquelas. Cabe ressaltar que tais deveres anexos e laterais não atingem apenas o contribuinte e o Estado, mas também terceiros, para garantir o melhor cumprimento da relação obrigacional instituída, haja vista a incidência do princípio da boa-fé²⁴²⁴. Em razão de tais deveres, espera-se que as partes da relação jurídica ajam em conformidade à honestidade, lealdade, adotem comportamento probo e ético, haja vista que possuem tais deveres o caráter bilateral, respeitando-se “um certo equilíbrio entre os deveres suportados pelas partes integrantes da relação jurídica tributária”²⁴²⁵. Afinal, considerando o fato de que o Estado possui

²⁴²¹“A doutrina pátria vem adotando a expressão ‘deveres instrumentais’ para se referir às exigências que são impostas ao contribuinte para possibilitar e assegurar o cumprimento da obrigação principal. Nessa linha, a expressão ‘deveres instrumentais’ vem surgindo como a favorita da doutrina, na medida em que se alinha com a expressão utilizada pelo Código Tributário alemão de 1977, chamada de ‘relação de dever fiscal’. No entanto, como a expressão ‘deveres fundamentais’ é passível de confusão com as chamadas obrigações acessórias, a proposta é adotar ‘deveres anexos’ no intuito de estabelecer uma clara distinção”. (In PORTO, 2016, p. 67).

²⁴²² Os referidos deveres são “consequências jurídicas das normas integrantes do ordenamento jurídico seja por meio de derivação de outras normas, seja por meio da conjugação de mais de uma norma”. (In PORTO, op. cit., p. 65).

²⁴²³ PORTO, op. cit., p. 69.

²⁴²⁴ “Se é certo que os entes da federação possuem autonomia para delegar a apuração e arrecadação dos tributos, é igualmente correto dizer que os deveres de proteção do fisco em relação ao contribuinte também se protejam para além da figura do credor do tributo, alcançando outros entes federados ou até mesmo pessoas jurídicas de direito privado que tenham sido incumbidas de arrecadar ou reter tributos”. (In PORTO, op. cit., p. 76).

²⁴²⁵ “Se é exigido que o Estado se comporte de forma colaborativa, não se revela justo sustentar que o contribuinte não possua igual dever. Se é exigido que o contribuinte informe suas atividades e preste informações, não se admite que o Estado não possua igual compromisso. Logo, pode-se sustentar a existência de bilateralidade no que diz respeito aos deveres anexos ou funcionais, de forma que o comportamento de um dos sujeitos da relação obrigacional é capaz de estabelecer o nível e a qualidade do comportamento a ser reproduzido pela contraparte. Não se deve esperar uma atitude colaborativa do contribuinte se, de seu turno, o Estado nega-se

o poder de criar obrigações acessórias e o contribuinte não, há um espaço maior para o surgimento de novos deveres anexos a favor da proteção dos cidadãos, promovendo-se o equilíbrio na relação jurídica tributária quanto a proteção dos direitos e bens jurídicos das partes.

Por outro lado, a capacidade colaborativa também se exige do Fisco, na medida em que este tem o dever de colaborar com o cidadão, exigindo-se deste apenas condutas justificáveis, razoáveis, proporcionais e que possam ser realizadas mediante o suporte concedido pela Administração Tributária. Assim, o excesso de obrigações acessórias e estipulação de deveres anexos e laterais não pode ser em números incontáveis, impossibilitando o seu cumprimento de forma correta e em conformidade com a lei, ou violando a boa-fé objetiva e a capacidade contributiva. Deve haver um critério de medida e de finalidade para a criação de tais deveres e obrigações acessórias, sob pena de se verificar a atuação da Administração Tributária arbitrária, justificada em razão da praticabilidade. Afinal, “em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos do contribuinte”²⁴²⁶.

O princípio da praticabilidade na esfera tributária também se relaciona com o princípio da boa-fé objetiva, haja vista que permite que a Administração Pública utilize presunções e padronizações como forma de se aplicar a legislação tributária de forma simplificada, desconsiderando capacidade econômica efetiva do contribuinte ou a realidade. Praticabilidade se traduz no “conjunto de técnicas que visam viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”²⁴²⁷, visando garantir, no âmbito do Direito Tributário, a garantia da certeza, segurança e isonomia. Por isso, mesmo não estando o princípio da praticabilidade previsto expressamente no ordenamento jurídico, está presente no sistema jurídico, determinando que “as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos”²⁴²⁸. Assim sendo, permite o uso de ficções, presunções, pautas de valores, enumerações taxativas, somatórios, quantificações na edição de leis tributárias, tornando-as de execução simples e viável.

a colaborar para o atingimento do fim último da relação obrigacional tributária. De igual sorte, não se pode esperar que o Estado seja claro e transparente se, de sua parte, o contribuinte reluta em proceder da mesma forma”. (In PORTO, 2016, p. 77).

²⁴²⁶ CARRAZZA, 2012, p. 422.

²⁴²⁷ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 52.

²⁴²⁸ COSTA, 2007, p. 93.

Considerando os resultados em relação à arrecadação e o combate à sonegação fiscal, o princípio da praticabilidade, juntamente com o da eficiência, economicidade e supremacia do interesse público, tem posto de lado a boa-fé, a capacidade contributiva e a igualdade²⁴²⁹. Em verdade, utilizam-se padrões de situações para serem tributadas de forma semelhante, verificando-se “critérios técnicos presumidos pela fiscalização, mas que, na prática, se mostram dissociados da realidade”²⁴³⁰, violando-se a capacidade contributiva, confiança e boa-fé, pelos seguintes motivos:

Isto porque a boa-fé, na especificidade da proteção da confiança, prescreve que o Estado deverá respeitar os princípios e valores constitucionais ao estabelecer presunções, ficções com vistas a uma execução simplificada da lei tributária, valendo-se da chamada praticidade para tanto²⁴³¹.

A praticabilidade permite que “mecanismos sejam utilizados como forma de tornar mais simples, ágil e viável a execução das leis”²⁴³², cabendo ao legislador elaborar leis “cuja aplicação e execução seja eficaz e econômica ou eficiente, ou seja, leis que conduzam a resultados consoantes com os objetivos pretendidos e a custos que evitem o desperdício”²⁴³³. Dentre as técnicas adotadas pelo legislador, verifica-se as presunções legais, “técnica de tipificação, tipização, esquematização ou estandarização”²⁴³⁴. As referidas técnicas, no entanto, devem ser temperadas com medidas ou mecanismos equitativos, de forma a se realizar a justiça e evitar efeitos iníquos intoleráveis²⁴³⁵. Esta é a razão pela qual o princípio da praticabilidade deve ser interpretado e utilizado pelo legislador e intérprete julgador em companhia da razoabilidade, da capacidade contributiva, da boa-fé objetiva, e não apenas da eficiência e economicidade na tributação.

Cabe ressaltar, inclusive, que o princípio da praticabilidade se aplica a todas as esferas do Estado, derivando-se de normas constitucionais. Dentre tais normas, é possível apontar o princípio da eficiência no âmbito administrativo²⁴³⁶ que, aplicado ao Direito Tributário,

²⁴²⁹ “Assinale-se ser inegável a natureza técnica do princípio em foco, o que o impede de ser colocado no mesmo patamar dos princípios éticos, como a justiça e a moralidade, posicionados no altiplano do ordenamento jurídico. No entanto, não se pode desprezar sua importância, na medida em que contribui para a realização daqueles”. (In COSTA, 2007, p. 93).

²⁴³⁰ REIS, 2008, p. 186.

²⁴³¹ Ibidem., p. 189.

²⁴³² Ibidem., p. 186.

²⁴³³ CASALTA NABAIS, 2012, p. 621.

²⁴³⁴ Ibidem., p. 622.

²⁴³⁵ Ibidem., p. 625.

²⁴³⁶ “Tradutora da ideia de praticabilidade, uma vez que somente se poderá reputar eficiente a atividade administrativa que, concretamente, atingir o resultado a ela correspondente, conforme previsto em lei” (In COSTA, op. cit., p. 225).

determina que o agente público deve buscar atingir resultados otimizados quanto à arrecadação fiscal, respeitando-se os direitos do contribuinte. No âmago dos princípios tributários, verifica-se a praticabilidade proveniente da descrição do princípio da capacidade contributiva na expressão “sempre que possível”, haja vista significar “sempre que estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte”²⁴³⁷; ou seja, a personalização dos impostos é condicionada a possibilidade de se considerar a situação individual de um sujeito passivo, haja vista que se busca a aplicação em massa da lei tributária e a eficiência na arrecadação. Ainda no capítulo que versa sobre o Sistema Nacional Tributário, o texto constitucional traz a previsão de instituição de tratamento diferenciados, com regimes especiais ou simplificados para as microempresas e empresas de pequeno porte, demonstrando aproximação às ideias de racionalidade, eficiência, economicidade e praticabilidade²⁴³⁸. Outra norma constitucional que reflete a praticabilidade nas relações jurídicas tributárias é a previsão do fato gerador presumido e da garantia de reembolso em caso de este não se realizar, fundamentando-se a substituição tributária com o objetivo de favorecer a fiscalização e a arrecadação dos tributos²⁴³⁹.

Outros princípios revelam a praticabilidade no âmbito do capítulo dedicado a matéria constitucional, com é o caso das anterioridades e suas exceções para imposições fiscais excepcionais e extrafiscais, procurando o constituinte “compatibilizar a extensão da garantia outorgada ao contribuinte com a necessidade de emprestar um regime jurídico diferenciado a certos tributos, de modo a assegurar a sua operacionalidade”²⁴⁴⁰. No caso das mitigações ao princípio da legalidade previstas no artigo 153, §1º da CF/88, verifica-se também a praticabilidade, decorrente da outorga da discricionariedade ao gestor público para buscar a melhor solução para a situação econômica e social utilizando os tributos de natureza extrafiscal.

²⁴³⁷ COSTA, 2003, p. 92.

²⁴³⁸ Regina Helena Costa ainda identifica o fato de o artigo 148 da CF/88 prever os conceitos de “calamidade pública”, “investimento público de caráter urgente” e “relevante interesse nacional” demonstra a praticabilidade, pois permite que a União preencha o significado dentro dos limites semânticos. Elenca também a presença da praticabilidade nas contribuições sociais e de intervenção econômica, haja vista a previsão de conceitos no texto constitucional que permite a utilização de ficção pelo legislador para garantir a eficiência na arrecadação, bem como a previsão de possibilidade de cobrança da COSIP em fatura de consumo de energia elétrica. Ademais, identifica na previsão das imunidades a praticabilidade, pois “a Constituição, ao invés de delegar ao legislador infraconstitucional, tão-somente, a disciplina das exonerações fiscais, resolver fiar, ela mesma, várias hipóteses”, identificando-se, inclusive o emprego de conceitos indeterminados. (In COSTA, 2007, p. 223-225).

²⁴³⁹ Opina Regina Helena Costa: “Em nossa opinião, a substituição tributária progressiva ou ‘para frente’ apresenta-se como exemplo de inadequado emprego da praticabilidade, porquanto autoriza a utilização de presunção para ter como ocorrido o fato jurídico tributário que provavelmente irá se realizar, fazendo surgir o nascimento da obrigação tributária antecipadamente. [...] Com efeito, conforme já assinalamos, homenageando o direito tributário o princípio da verdade material ou realidade, a utilização das abstrações generalizantes, tais como das presunções e ficções, deve ser efetuada com parcimônia, e apenas nas hipóteses em que não seja possível a prova direta do fato sem demasiado custo ao Poder Público”. (In COSTA, op. cit., p. 239).

²⁴⁴⁰ COSTA, op. cit, p. 237.

Além disso, os princípios da seletividade e da não-cumulatividade também permitem a verificação da praticabilidade, haja vista que, em razão do primeiro, produtos essenciais deverão ter suas alíquotas reduzidas, atenuando o rigor da igualdade e da capacidade contributiva em relação ao IPI e ao ICMS, mas preservando o mínimo existencial; enquanto o segundo introduz a regra que impede que o imposto se torne cada vez mais gravoso numa cadeia produtiva e de consumo.²⁴⁴¹

O princípio da praticabilidade está atrelado também ao da legalidade, posto que os tributos somente podem ser veiculados por lei, devendo ser transparentes quanto à adoção de técnicas presuntivas e possuir justificativas plausíveis. Malgrado o constituinte tenha previsto conceitos indeterminados e cláusulas gerais, cabe ao legislador infraconstitucional adotar a técnica para densificar o conteúdo dos conceitos, respeitados seus limites na esfera semântica, e apontar as situações cabíveis. As técnicas do legislador infraconstitucional devem evitar as cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, sob pena de instaurar instabilidade nas relações jurídicas tributárias. Ademais, devem estar de acordo com a razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de violar os direitos fundamentais dos contribuintes. Por isso, devem os referidos instrumentos serem adotados de forma opcional, em favor aos contribuintes quanto aos regimes normativos de simplificação ou padronização²⁴⁴².

Inserir-se dentro do princípio da praticabilidade a atuação do contribuinte e de terceiros para fornecer dados e declarar informações à Administração Tributária, bem como realizar o cálculo do tributo e pagá-lo. Ou seja, a praticabilidade se relaciona com a promoção da privatização da gestão tributária, de forma que o cidadão participa do ato administrativo que constitui o crédito tributário, demonstrando que há a colaboração do contribuinte na formação e constituição dos elementos que compõe a relação jurídica tributária – faceta do princípio da capacidade colaborativa.

Observa-se que o fato de o texto constitucional trazer as normas aplicáveis à tributação no país e a serem observadas pelo legislador, agente público e intérprete julgador já representa um aspecto prático da opção política de concentrar a matéria tributária num diploma normativo²⁴⁴³. Pelo fato de estar a matéria tributária posta no texto constitucional, verifica-se que o constituinte originário utilizou conceitos indeterminados para acompanhar a mutação da realidade social, permanecendo o texto na sua íntegra, levando a concluir que não se poderia

²⁴⁴¹ COSTA, 2007, p. 241-242. Continua a autora sobre a praticabilidade, igualdade e capacidade contributiva: “Mesmo autorizando a criação de presunções, ficções e de outros expedientes simplificadores da execução normativa, não se poderá, em nome da praticabilidade, desconsiderar o teor desses princípios”.

²⁴⁴² COSTA, op. cit., p. 219.

²⁴⁴³ Ibidem., p. 223.

extrair a expressão ou princípio de tipicidade cerrada ou legalidade estrita²⁴⁴⁴, mas sim a proibição constitucional de indeterminação conceitual na seara tributária. Possível identificar a presença de conceitos jurídicos indeterminados no âmbito da designação da competência tributária federal, como é o caso dos conceitos de “produto nacional”, “renda e proventos de qualquer natureza”, “grandes fortunas”, e a cláusula geral “ou relativas a títulos ou valores mobiliários”, permitindo-se que o legislador infraconstitucional possa precisar as referidas noções, sem perder de vista os limites conceituais²⁴⁴⁵.

Assim sendo, a boa-fé justifica o conteúdo do princípio da praticabilidade de forma que o legislador, o agente público e o intérprete julgador deve instituir e aplicar a legislação tributária de forma simplificada e eficiente, instituir presunções e deveres e obrigações acessórias, respeitando-se os princípios constitucionais incidentes na relação jurídica tributária entre contribuinte e Estado, bem como a segurança jurídica e a proteção da confiança. Ou seja, a praticabilidade no âmbito do subsistema tributário se justifica pelo princípio da boa-fé objetiva, considerando o seu objetivo de tornar as relações jurídicas tributárias mais acessíveis aos seus participantes, respeitando-se os princípios protetores das esferas jurídicas de cada parte considerada.

A lealdade, a cooperação e a colaboração também se verificam no processo administrativo e judicial em que se discute a legitimidade e legalidade do crédito tributário, atuação da Administração Pública e casos de repetição de indébito. Malgrado a previsão da lealdade, cooperação e colaboração no âmbito do código de processo civil, deve-se considerar o preceito normativo da Lei de Execução Fiscal que determina a aplicação supletiva das normas daquele código processual²⁴⁴⁶, razão pela qual as considerações pertinentes aos deveres de lealdade, cooperação e colaboração no processo civil se aplicam às ações que discutam matéria tributária. Além disso, no âmbito do processo e procedimento administrativo fiscal se aplicam as regras do Decreto 70235/75 e a Lei 9784/99, que impõem o respeito à moralidade e atuação em conformidade aos padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé por parte do agente público e do administrado.

²⁴⁴⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo* 229, p. 322-323, 2009, p. 322-323.

²⁴⁴⁵ COSTA, 2007, p. 241.

²⁴⁴⁶ “Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”. (In BRASIL. Lei 6830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. DF: **Senado Federal**. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm> Acesso em 6 mar 2021).

Assim sendo, partindo-se da atual concepção de relação jurídica tributária na qual o contribuinte assume o papel de “protagonista no sustento do Estado, de um lado, e, o Fisco, de outro, precisa elevar o cidadão ao status de parte da relação jurídica tributária e não o tratar como mero submetido ou sujeito aos desígnios estatais”²⁴⁴⁷, permite-se defender a colaboração, cooperação e lealdade, estipulando-se uma relação de confiança entre as partes. Em que pese a inexistência de norma jurídica impondo a colaboração e a cooperação, recorre-se a boa-fé na relação jurídica tributária, que impõe um padrão de comportamento. “Resulta como uma consequência da incidência da boa-fé, a colaboração entre sujeito ativo e sujeito passivo com vistas ao adequado e correto processamento da obrigação tributária. Da mesma forma, a cooperação é uma atitude esperada pelas partes que ocupam os pólos ativo e passivo da relação tributária”²⁴⁴⁸.

Os princípios tratados anteriormente se relacionam e permitem a efetividade do princípio da segurança jurídica, mas deve-se agregar a boa-fé objetiva e subjetiva para se garantir a proteção da estabilidade e legitimidade das normas jurídicas e dos efeitos sobre os sujeitos. Qualquer interpretação imprevisível a despeito de uma lei tributária pode instalar a arbitrariedade, colocar os contribuintes em situações de desigualdades e promover insegurança nas relações. A segurança jurídica garante a estabilidade e a justiça num sistema jurídico, de forma que não se pode falar em presença de segurança jurídica quando há violação da boa-fé na relação jurídica entre contribuinte e Estado. A própria boa-fé na atuação do Estado e dos cidadãos perante o Estado e perante os demais cidadãos gera a confiança necessária ao sistema para se promover a segurança jurídica. Afinal, a estabilidade no Direito Tributário “pressupõe que se observem a retidão nas relações jurídicas e a manutenção das expectativas legítimas das partes destas relações”²⁴⁴⁹, deixando claro a importância do princípio da boa-fé para conferir estabilidade e lealdade nas relações jurídicas tributárias.

Em relação à isonomia nas relações jurídicas tributárias, não apenas o seu aspecto formal, mas também o aspecto material deve ser observado pelo legislador, agente público e intérprete julgador. Pode ser definida como “sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para realização de uma determinada finalidade”²⁴⁵⁰. O respeito à isonomia ou igualdade está previsto no preâmbulo da Constituição Federal de 1988,

²⁴⁴⁷ PORTO, 2016, p. 136.

²⁴⁴⁸ *Ibidem.*, p. 135.

²⁴⁴⁹ RUBINSTEIN, 2010 p 81.

²⁴⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

como direito fundamental no rol dos direitos do artigo 5º, bem como de forma expressa no elenco dos direitos dos contribuintes no artigo 150, II do mesmo texto.

No seu aspecto material, proíbe-se a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes em situação semelhante, bem como se proíbe a distinção por conta da nacionalidade, origem ou destino, da profissão ou função exercida, desconsiderando a denominação jurídica de seus rendimentos, títulos ou direitos. Assim, “cabe ao legislador, quando da elaboração das leis, ser extremamente coerente em relação aos critérios de discriminação a serem utilizados, sempre na busca de uma maior concretização do princípio da igualdade”²⁴⁵¹. Para tanto, deve utilizar critérios de comparação que justifique a equiparação ou diferenciação, sendo competência do legislador a escolha de critérios cada vez mais justos e razoáveis, “para discriminar situações fáticas, impondo às mesmas diversa consequência jurídica”²⁴⁵². Ademais, os critérios de diferenciação devem estar vinculados aos interesses constitucionalmente protegidos, visando o bem público²⁴⁵³.

O objetivo da isonomia no seu aspecto material consiste em propiciar instrumentos aos sujeitos para que possam obter acesso aos direitos sociais e individuais. Há neste ponto a atuação positiva do Estado em garantir o acesso e promoção a bens coletivos e prestação de serviços públicos. Por isso, o legislador pode atribuir discriminações entre os contribuintes ou estabelecer benefícios com o fim de se garantir a isonomia material, relacionando-se esta, inclusive, com a capacidade contributiva ou com o objetivo de desenvolvimento econômico.

A boa-fé fundamenta a escolha do legislador, posto que o representante do Poder Legislativo possui o dever de lealdade e de fidedignidade quanto ao estabelecimento de critérios de diferenciação para incidência da norma tributária e cobrança de tributos. Em razão da categoria da boa-fé, portanto, deve o legislador escolher os critérios que identificam a capacidade contributiva dos cidadãos, estipulando a tributação isonômica para todos que estejam na mesma situação jurídica. O desrespeito a tais deveres também representa a violação ao princípio da moralidade por parte do legislador²⁴⁵⁴.

²⁴⁵¹ REIS, 2008, p. 153.

²⁴⁵² Sugere o autor que um dos critérios para a diferenciação da aplicação da norma tributária é a capacidade contributiva, de forma que “deve ser observado pelo legislador para estabelecer as discriminações, de forma que se faça justiça, tributando de forma mais gravosa as manifestações de riqueza mais acentuadas, o que se dá pela progressividade para os tributos diretos e pela seletividade para os indiretos”. (In REIS, 2008, p. 155 - 156).

²⁴⁵³ No mesmo sentido, Sampaio Dória disserta: “Devem, portanto, ser considerados, na análise de se a lei tributária obedece ao requisito da igualdade, os seguintes fatores; a) razoabilidade da discriminação, baseada em diferenças reais entre as pessoas ou objetos taxados; b) existência de objetivo que justifique a discriminação; c) nexó lógico entre o objetivo perseguido e a discriminação que permitirá alcançá-lo”. (In DÓRIA, 1964, p. 195-196).

²⁴⁵⁴ REIS, op. cit., p. 155. Sobre esse aspecto, acrescenta Éderson Porto: “Não se pode, de forma coerente, criticar o sistema tributário vigente e as vicissitudes a ele inerentes, quando do ponto de vista política não se

Já no aspecto formal do princípio da isonomia, o constituinte impõe a imparcialidade quanto a incidência das leis, sem favorecimentos. O brocardo “todos são iguais perante a lei”, proveniente da raiz do Estado de Direito, traduz a isonomia formal, vinculando-se ao princípio da legalidade, posto que se impõe a instituição de normas através de um procedimento legislativo (ou ato do Poder Executivo), não havendo espaço para a arbitrariedade do agente público. Inclusive, em razão do princípio republicano, inclusive, não se pode estipular vantagens tributárias por conta de privilégios de pessoas ou categorias de pessoas²⁴⁵⁵. Ademais, verifica-se a consideração de todos os indivíduos nacionais ou estrangeiros presentes no território como alvo da incidência do ato normativo²⁴⁵⁶, salvo se a própria lei estipular a produção de seus efeitos para um grupo determinado com justificativa. Além disso, o princípio da isonomia formal impõe, ao revés, que todos aqueles atingidos pelas normas devem respeitá-las, salvo em casos de exceções impostas pelo legislador ou se demonstrar a impossibilidade de seu cumprimento. Tais considerações valem para todos os ramos do Direito, inclusive o Tributário.

Em outras palavras, tem-se a da boa-fé como categoria que impõe, através dos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e da boa-fé subjetiva, a proibição de atuação imoral e de favorecimento específico por parte dos agentes públicos, legisladores e intérpretes julgadores. Ultrapassar as imposições da moralidade e impessoalidade significa também a violação do princípio da isonomia no âmbito tributário, pois cabe à Administração Pública observar os referidos princípios quando da sua atuação.

A capacidade contributiva, por sua vez, corresponde a um instrumento de realização da justiça social, promoção da dignidade da pessoa humana, efetividade dos direitos e garantias fundamentais, pois permite que o legislador identifique quanto o sujeito pode contribuir para o Estado realizar suas atividades, respeitando-se o mínimo existencial e impedindo os excessos na atividade tributária estatal. Dessa forma, cabe ao Estado respeitar os limites da capacidade contributiva em relação à dosagem da tributação, respeitando-se a dignidade humana, bem como deve resguardar o mínimo necessário para a sobrevivência do sujeito em face da incidência tributária.

adota comportamento apto a mudar tal cenário, ou seja, escolhas políticas feitas pelo cidadão conduzem a certo modelo tributário que, por decorrência, será mantido enquanto as escolhas políticas não forem modificadas” (In PORTO, 2016, p. 86).

²⁴⁵⁵ PORTO, op. cit. p. 85.

²⁴⁵⁶ Segundo Sampaio Dória, integra a isonomia a igualdade tributária dos brasileiros e estrangeiros residentes no país, bem como a uniformidade geográfica dos tributos federais, estaduais e municipais. (In DÓRIA, 1964, p. 185 - 190).

O princípio da capacidade contributiva se revela como corolário da isonomia material, pois a ordem constitucional impõe a observação da capacidade contributiva dos indivíduos para alocá-los num determinado grupo para fins de suporte da carga tributária²⁴⁵⁷. “A discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica. [...] Outrossim, clara é a correlação lógica existente entre o fato de discriminação - riqueza – e a diferenciação estabelecida em função dele – maior carga tributária”²⁴⁵⁸. Ademais, corresponde a própria causa jurídica dos tributos, de forma que cabe aos intérpretes julgadores “investigá-la como fundamento da tributação para que possa aplicar a norma tributária no caso concreto”²⁴⁵⁹. Por isso, tem-se que a capacidade contributiva se dirige não apenas ao legislador ordinário, mas também ao agente público e ao julgador, diante de um caso concreto, realizando os interesses coletivos pautados na distribuição de riqueza e justiça social.

O representante legislativo deve selecionar os critérios de identificação de riqueza a ser tributada, fixar alíquotas, estabelecer a proporcionalidade ou a progressividade²⁴⁶⁰. Em razão da riqueza obtida pelo cidadão, cabe a este se submeter à tributação na medida da sua capacidade para contribuir, ou seja, há um limite para o dever de contribuição para com a receita tributária. Ou seja, a capacidade do contribuinte delimita a aptidão do indivíduo para contribuir para res pública e manutenção do Estado, afastando da tributação privilégio para pessoas e categorias²⁴⁶¹.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva “é essencial para a realização da justiça fiscal, da igualdade material e da solidariedade”²⁴⁶², haja vista que se permite a oneração dos que revelem signo presuntivo de riqueza, seguindo uma gradação quanto ao valor do tributo devido ou estabelecendo isenções, respeitando-se o mínimo existencial²⁴⁶³. Afinal, cabe ao Estado a preservação e a promoção do mínimo existencial, assim como cabe a proteção ao

²⁴⁵⁷ BRITO, Edvaldo. Capacidade contributiva. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Contributiva**. Cadernos de pesquisas tributárias. Vol 14. 1989, 319-329, p. 324.

²⁴⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p 40.

²⁴⁵⁹ BRITO, 1989, p. 324.

²⁴⁶⁰ Sugere Regina Helena Costa que neste ponto a capacidade contributiva se relaciona com o princípio da legalidade, nos seguintes termos: “É a lei, pois que vai estabelecer as hipóteses de incidência dos impostos, observadas as regras matrizes já colocadas pela Constituição, sempre atendendo àquela idéia de que a tributação deve relacionar-se com a riqueza dos particulares. [...] O princípio da legalidade constitui, primordialmente, uma limitação formal ao sistema de produção de normas jurídicas tributárias, enquanto ao da capacidade contributiva supõe uma limitação material com relação ao conteúdo de tais normas”. (In COSTA, 2003, p. 43).

²⁴⁶¹ COSTA, op. cit., p 44-45.

²⁴⁶² REIS, 2008, p. 157.

²⁴⁶³ Neste ponto, entende Regina Helena Costa que há vinculação à segurança jurídica, pois as discriminações efetuadas pela lei tributária devem ter causalidade entre o discrimine eleito e a distinção procedida em razão dele. Ademais, impondo-se a norma de imposição de tributo conforme a sua capacidade contributiva, os contribuintes já têm ciência quanto ao aumento do imposto em face das suas condições econômicas. (In COSTA, op. cit., p. 45).

direito de propriedade, livre iniciativa e liberdade. Dessa forma, instituir tributos que ultrapassem ou violem a esfera do mínimo existencial e promovam a restrição ilegítima da propriedade, liberdade e livre iniciativa, é ir de contra ao respeito à boa-fé na relação jurídica tributária, desrespeitando a própria ordem jurídica.

O princípio da capacidade contributiva se reparte em outros princípios, como a personalização dos tributos, a progressividade e a seletividade. São estes instrumentos para a realização da justiça fiscal, pois impedem a atuação predatória do Estado sobre a esfera do mínimo existencial, sob pena de violação da dignidade da pessoa humana. Além disso, permite a utilização do tributo com finalidades diversas que a meramente arrecadatória, respeitando-se o limite da preservação do mínimo existencial, mesmo que seja atenuado o princípio da capacidade contributiva.

A concepção de mínimo existencial foi criada pela Lei Alemã de 1873, que fixou o mínimo a ser isentado da tributação para ser destinado ao custeio da subsistência do contribuinte. Como a própria expressão afirma, o mínimo existencial se refere “a renda necessária à existência dos indivíduos, porque sobre o Estado recai a obrigação de assistir os cidadãos que não tem recursos para a sua própria existência”²⁴⁶⁴. Assim, está a noção atrelada a um direito às condições mínimas para o exercício da liberdade empresarial e profissional, subsistência própria e dos familiares. “O Estado não pode, por meio de impostos, tirar renda do contribuinte ou de sua família que ele deveria lhes devolver, a título de assistência social, para garantir a sua existência”²⁴⁶⁵. Dessa forma, justifica-se que o mínimo existencial engloba o total dos gastos necessários à produção de rendimentos e manutenção da fonte produtora, além dos dispêndios com a sobrevivência própria e de familiares.

A personalização se refere à instituição de normas que considerem os aspectos, circunstâncias e condições individuais de cada contribuinte (discriminação por idade, estado civil, encargos de família, presença ou ausência do país, existência de dívidas). Assim, a personalização dos impostos determina que o legislador mensure “as circunstâncias individuais de cada contribuinte a ser alcançado pelo tributo dessa espécie, mediante critérios, ainda que fixados em termos abstratos, os quais serão apurados no caso concreto pelo aplicador da norma”²⁴⁶⁶. Em razão da expressão “sempre que possível”, o princípio da capacidade

²⁴⁶⁴ QUEIROZ, Mary Elbe G. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2014, p. 56.

²⁴⁶⁵ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. SCHOUERI, Luís Eduardo. In **Direito tributário** – estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-81, p. 65-67.

²⁴⁶⁶ BRITO, 1989, p. 325.

contributiva determina que tanto o agente público e o intérprete julgador, além do legislador, devem “adotar fórmulas como a do ‘justo e razoável’ para viabilizar o princípio, mediante a adaptação dos seus elementos à técnica de imposição de cada tributo”²⁴⁶⁷. Por conta do trecho que confere faculdade à Administração Tributária, observando-se a lei que a orienta, de identificar o patrimônio do contribuinte, verifica-se a relação do princípio da capacidade contributiva com o devido processo legal, pois “somente está legitimada, na medida em que for instrumento da verificação da existência desses objetivos, diante de uma pretensão do contribuinte que tenha como fundamento a invocação do direito subjetivo contido na norma constitucional, alegando impossibilidade de cumprir uma prestação tributária por incapacidade de pagar”²⁴⁶⁸. Em outras palavras, há que se ter um procedimento administrativo para verificação da capacidade contributiva do sujeito antes de se cobrar a exação fiscal.

Assim sendo, o princípio da capacidade contributiva se fundamenta se relaciona com a categoria da boa-fé, haja vista que se impõe aos integrantes da relação jurídica tributária o respeito à dignidade da pessoa humana quanto à preservação do mínimo existencial, assim como à solidariedade para fins de contribuição, na medida do possível, para o custeio do Estado. Ademais, o princípio da boa-fé se faz presente diante da segurança que é passada ao cidadão: o Estado não poderá exercer o poder de tributar ao ponto de realizar o confisco de seus bens, além de previamente ser estabelecido quanto vai ser cobrado em face do contribuinte em razão da sua capacidade econômica. A violação da capacidade contributiva por parte dos agentes públicos, legisladores e intérpretes julgadores nas suas respectivas atuações demonstra a quebra da lealdade e da honestidade por parte do Estado, quebrando a confiança na relação jurídica.

Cabe ressaltar, no entanto, que a capacidade contributiva não é comumente apontada nos casos de cumprimento de obrigação acessória. Porém, verifica-se, no que diz respeito ao cumprimento das obrigações acessórias, tanto o dever de colaboração, cooperação e lealdade, como também a capacidade contributiva. No primeiro aspecto, fora descrito linhas acima o dever de colaboração por parte do contribuinte em face da atividade tributária estatal. Já quanto à capacidade contributiva verificada no cumprimento das obrigações acessórias, deve-se observar que as obrigações não podem exigir atuação do contribuinte que o leve a desembolso financeiro maior que o próprio tributo a ser pago²⁴⁶⁹. Previsões legislativas e decisões judiciais

²⁴⁶⁷ BRITO, 1989, p. 326.

²⁴⁶⁸ *Ibidem*, p. 327.

²⁴⁶⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003, p. 149.

que instituem ou aprovam obrigações acessórias inexecutáveis pelos contribuintes contrariam a boa-fé na relação jurídica tributária, indo de encontro à exigência da juridicidade, inclusive.

Arelado ao princípio da capacidade contributiva é o princípio da proibição do confisco. Tributo que impede o exercício dos direitos pelos cidadãos é considerado confiscatório – o que é proibido pelo texto constitucional. De um lado, a tributação se limita pelo mínimo existencial, enquanto pelo outro se esbarra na proibição ao confisco, permitindo-se um espaço de atuação do contribuinte para que possa atuar para colaborar com o custeio da atividade estatal²⁴⁷⁰.

A proibição do confisco está atrelada ao fato de que tributo não é sanção, afinal a mensagem que a palavra confisco transmite é a de punição em razão de algum ato²⁴⁷¹. Ademais, vincula-se a concepção de cobrança de tributo excessivo sem a respectiva contraprestação, identificando-se o enriquecimento ilícito por parte do Estado²⁴⁷². Para além disso, a vedação ao confisco pressupõe a tensão entre a norma tributária e um direito fundamental, havendo confisco em caso de invasão ao núcleo do direito fundamental alvo da restrição, impedindo-se o exercício de referidos direitos²⁴⁷³. Por se relacionar com a proteção de direitos fundamentais, a proibição do confisco se aplica tanto à extrafiscalidade como aos tributos fiscais, mesmo que os objetivos de cada finalidade sejam diversos²⁴⁷⁴.

Diversos são os direitos fundamentais protegidos pela proibição do efeito confiscatório, como é o caso da liberdade de iniciativa, propriedade privada e a própria existência humana digna. Esta pressupõe a presença de condições mínimas para que o sujeito possa sobreviver, sendo necessária a intervenção do Estado para garantir o acesso aos bens dispostos no artigo 7º da Carta Magna, pondo à disposição uma pauta mínima a todos os cidadãos²⁴⁷⁵. Em razão disso, fora proposta a representação do mínimo existencial em moeda corrente em aproximação, com

²⁴⁷⁰ “Trilhando essa faixa, o exercício do poder de tributar estará promovendo a norma constitucional da capacidade contributiva que, de seu turno, quando observada, permite que o cidadão cumpra, perante a comunidade, com seus deveres de solidariedade” (In PORTO, 2016, p. 98).

²⁴⁷¹ QUEIROZ, 2014, p. 43.

²⁴⁷² Ibidem., 2014, p. 45.

²⁴⁷³ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 92.

²⁴⁷⁴ “No campo da fiscalidade o motivo é a obtenção de receita, o qual não configura um valor a ser promovido por meio do direito. Já no campo da extrafiscalidade o motivo é um valor perseguido pelas normas tributárias, que permite estruturar uma relação causal entre a norma e o valor”. (In MENKE, 2008, p. 100).

²⁴⁷⁵ “Mas o estudo da proibição aos efeitos de confisco visa proteger, sobretudo, o direito contra a perda da eficácia. Esse postulado atua como mecanismo que proíbe que as normas tributárias impeçam ou dificultem ao extremo o alcance do padrão básico de vida digna. [...] Quanto aos demais, importantes e supérfluos, os quais servem a um nível mais intenso de eficácia, a proteção é realizada por outros mecanismos”. (In MENKE, op. cit, p. 107).

o fim de limitar a imposição tributária²⁴⁷⁶. Porém, “isso não significa que o Estado não deve permitir o desenvolvimento dos indivíduos além do patamar mínimo de dignidade”.

Já em relação à liberdade de iniciativa ou de exercício de qualquer ofício, ambas “assentadas na propriedade privada quanto a sua disposição e empreendimento do patrimônio para a consecução de finalidades particulares”²⁴⁷⁷. A liberdade de iniciativa e de exercício de qualquer profissão permite que o indivíduo desenvolva a sua personalidade e seus talentos, bem como comporta a promoção de um ambiente aproveitável por toda a sociedade através do desenvolvimento de atividades, fornecimento de produtos e serviços específicos. As referidas liberdades são compostas da liberdade de criação da empresa, bem como da liberdade de organização e direção dela e a liberdade de exercício de uma atividade profissional²⁴⁷⁸. Em face delas, o poder de tributar não pode ser exercido ao ponto de aniquilar, impedir ou desencorajar o seu exercício, sob pena de se realizar o confisco, devendo-se preservar o núcleo mínimo desses direitos, como é o caso da liberdade de abrir uma empresa e de escolher um ramo de atividade ou profissão, de concorrer no mercado, de produzir ou industrializar, de fazer planejamento financeiro, de circular mercadorias e prestar serviços, de funcionar e manter o estabelecimento aberto, de contratar e manter serviços essenciais, de aquisição de equipamentos e bens, possibilidade de manutenção da fonte geradora de renda, de obter lucro, proteção de dados sigilosos em face de terceiros²⁴⁷⁹.

No que se refere à propriedade privada, esta corresponde a um direito que impõe ao Estado tanto a sua proteção de ameaças e liberdade de exercício de suas faculdades, como a sua proteção em face do poder confiscatório por parte do Estado. “Preservar a propriedade privada é, também, proteger a liberdade do proprietário de fruir desse universo de bens dotado de conteúdo econômico e de ordená-lo segundo seus interesses privados”²⁴⁸⁰, permitindo que o

²⁴⁷⁶ Antes mesmo da sua quantificação precisa, cumpre definir os seguintes parâmetros: (i) os bens mínimos e essenciais à existência digna, individual e familiar, são aqueles acima arrolados como integrantes do núcleo essencial; (ii) a eficácia básica do direito à vida digna depende da disponibilidade desses bens em parcela mínima – igual – a todos os indivíduos; (iii) a quantificação em dinheiro de tais bens decorre da atribuição de valor à despesa básica com cada um deles; (iv) os bens essenciais à manutenção da fonte geradora da renda também integram o núcleo essencial, quantificados segundo o dinheiro despendido no enfrentamento das despesas a eles relativas, sem limite de valor”. (In MENKE, 2008, p. 109).

²⁴⁷⁷ MENKE, op. cit., p. 110.

²⁴⁷⁸ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 252-253.

²⁴⁷⁹ Ressalva Sampaio Dória a instituição de tributos sobre as atividades profissionais nos casos de tributação proibitiva, exercida em razão do poder de polícia. “A flexibilidade de que desfruta o legislador no acomodamento da garantia do livre exercício de profissões dentro das conveniências sociais, é reconhecidamente muito mais ampla que o raio de embaraços que possa opor ao gozo do direito de propriedade. A profissão pode, por vezes, ser suprimida; a propriedade não. O poder de polícia justifica o imposto proibitivo, mas nunca o gravame confiscatório e, se confundimos ambos sob esta última acepção, a regulamentação indireta através do poder tributário seria, na prática, constitucionalmente inexecutável”. (In DÓRIA, 1964, p. 266).

²⁴⁸⁰ MENKE, op. cit., p. 119.

sujeito tenha e faça uso do seu patrimônio. O seu núcleo essencial consiste na “parcela mínima de titularidade e de liberdade do proprietário para dar destino ao bem que lhe pertence, sem a qual haveria o esvaziamento da sua potencialidade econômica”²⁴⁸¹, da sua eficácia, ou seja, deve-se preservar o direito de propriedade ao ponto de não impedir ou engessar a liberdade de seu proprietário.

“O poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade de renda do indivíduo ou da empresa”²⁴⁸². Dessa forma, as normas tributárias que impõem uma obrigação de pagar²⁴⁸³ podem diminuir a possibilidade de fruição do patrimônio do sujeito, mas não podem impedir ou desencorajar o contribuinte a gozar das faculdades de ter e de fazer uso dos bens patrimoniais. O tributo não pode consumir a renda que era necessária ao enfrentamento das despesas essenciais à manutenção dos bens, sob pena de se observar o efeito confiscatório do exercício do poder de tributar. Por isso, a proibição do efeito confiscatório consiste numa barreira às obrigações tributárias e seus efeitos em face do conjunto do patrimônio do indivíduo (esfera jurídico-patrimonial do contribuinte), bem como na preservação de receitas para o cidadão realizar o custeio do mínimo existencial e fruir livremente, restando uma terceira parte dos rendimentos para o pagamento de tributos. Por fim, a abusividade da tributação deve ser verificada diante de um conjunto de renda adquirida num determinado período, investigando-se se o valor destinado ao pagamento do tributo permite ou não o custeio dos direitos do mínimo existencial e a reserva para fruição livre do contribuinte.

Porém, o texto constitucional determinou a sua compatibilização com os interesses sociais, ao impor a realização da função social da propriedade, havendo restrições ao exercício

²⁴⁸¹ MENKE, 2008, p. 121.

²⁴⁸² DÓRIA, 1964, p. 200.

²⁴⁸³ Obrigações principais ou acessórias que se transformaram em multas. Sampaio Dória defende que, malgrado o legislador possuir discricionariedade no exercício da legislatura, não pode confiscar a propriedade individual ao se instituir multas ou penalidades. “Para que a multa fiscal se considere confiscatória, é necessário que inexista qualquer conexão entre a penalidade imposta e a infração cometida, ou que a pena seja desproporcionada ao delito ou infração tributários praticados. [...] Assimilável ao conceito de penalidade confiscatória seria aquela que se impusesse ao contribuinte, sem perfeita caracterização de sua autoria ou responsabilidade quanto à infração, ou na hipótese de inexistência de infração. Mais frequente, porém, será a incidência de multas confiscatórias por seu montante excessivo ou despropositado em razão da natureza do delito ou infração tributária. [...] Reconhecida ao judiciário a faculdade de rever e reduzir as multas exigidas pelo fisco, são elas depuradas de seu eventual feitiço confiscatório com grande facilidade. Aliás, dessa superintendência sobre a ação repressiva da administração, tem nossos tribunais feito largo uso, aparando-lhe os frequentes excessos na matéria” (In DÓRIA, op. cit., p. 267-268). Ainda sobre a incidência da proibição do confisco sobre multas, opina Mary Elbe: “é inegável que o crédito tributário é um bem público relevante, de interesse coletivo, que precisa ser protegido pelo Estado, com vista a coibir abusos e sonegações. Nesse sentido, as multas assumem o efeito punitivo de castigo, em respeito à isonomia e como um desincentivo à prática de infrações fiscais. Todavia, deve-se refletir sobre os percentuais de multa aplicáveis, para que a penalidade não se torne tão alta que termine por resultar inócua e seja produzido o efeito confiscatório”. (In QUEIROZ, 2014, p. 46).

do direito da propriedade pelo indivíduo. Mesmo nas situações estabelecidas pelo constituinte como punição ao não exercício da função social da propriedade verifica-se o respeito ao direito de propriedade, pois protege-se o direito à titularidade e ao aproveitamento de uma parte do valor econômico a ele equivalente ao se impor uma indenização financeira ao proprietário, como ocorre no caso do artigo 182, §4º²⁴⁸⁴ da Constituição Federal de 1988.

Diante da verificação do conteúdo da proibição do efeito do confisco, identifica-se a sua fundamentação na boa-fé a partir da elucidação de seu núcleo: a preservação da vida digna, do exercício da liberdade de iniciativa e de exercício de profissão, bem como da propriedade. Isto porque a boa-fé, através dos institutos jurídicos da boa-fé objetiva e subjetiva, determina que o Estado atue de forma a preservar a esfera jurídica de direitos dos cidadãos quando da instituição das relações jurídicas tributárias, construindo os indivíduos a confiança na atuação do Estado e preservação de seus direitos. Por outro lado, os contribuintes passam a atuar de forma colaborativa e leal em relação ao exercício dos referidos direitos, evitando o uso de fraude e simulação para impedir ou elidir o adimplemento de crédito tributário. Mediante o respeito ao não confisco, legisladores passam a instituir leis tributárias que preservam a esfera do núcleo essencial do direito de propriedade, de liberdade de iniciativa e de exercício de profissão, redundando, inclusive, na promoção do desenvolvimento econômico do país, haja vista que os referidos direitos são protegidos pela ordem econômica constitucional pelo fato de permitirem a atuação dos indivíduos na atividade econômica privada. Por fim, intérpretes julgadores devem verificar, em cada caso concreto ou através de exame de constitucionalidade da lei tributária, o respeito à preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes, com o fim de combater a atuação de agentes públicos e a vigência de leis que ferem o texto constitucional, agindo conforme se espera do Poder Judiciário.

Além disso, a função social da propriedade instituída no âmbito do texto constitucional demonstra o princípio da boa-fé como limitador da atuação dos indivíduos perante os demais no exercício do direito da propriedade. Afinal, o convívio entre os cidadãos impõe o respeito à boa-fé não apenas na relação jurídica com o Estado, mas com toda a coletividade, haja vista a solidariedade presente como nova fonte real de poder impondo o comportamento de respeito e promoção dos direitos de todos os integrantes da sociedade. Assim, o comportamento contrário à boa-fé, que não proteja os direitos mínimos dos cidadãos, que não demonstre lealdade,

²⁴⁸⁴ Esse mesmo raciocínio é aplicável, por exemplo, à desapropriação prevista no artigo 182, §4º, III, da CF/88, cuja implementação não resulta no exaurimento do núcleo essencial da propriedade. Por meio dela e da indenização que a acompanha, o Estado substitui a garantia da utilização do bem pela garantia de aproveitamento do valor a ele equivalente, preservando a eficácia mínima do direito fundamental da propriedade". (In MENKE, 2008, p. 122).

colaboração, honestidade, que viola a confiança é contrário à imposição da função social da propriedade.

Outros princípios tributários se apresentam como limitações ao poder de tributar, porém aplicáveis a espécies tributárias específicas, em razão da sua estrutura, pauta de valores e mandamentos. São princípios expressos na constituição que se aplicam às relações jurídicas tributárias, mesmo que não presentes na sistematização do Estatuto do Contribuinte. Identificam-se os princípios com características de técnicas de tributação, haja vista que devam ser observados na oportunidade da elaboração da hipótese de incidência de tributos específicos, perquirindo a concretização de um outro princípio: a justiça tributária. Caracterizam-se por fundamentar-se no princípio da boa-fé, pois permitem que o agente administrativo, legislador e o magistrado verifiquem a tributação legítima em face do contribuinte.

O legislador deve instituir as leis tributárias, observando os princípios abaixo designados quando a lei versar sobre os tributos que atinjam a esfera econômica do sujeito ou detenham algum fim específico de incentivo ou inibição de comportamento. Há respeito à boa-fé quando se promove a eficácia das normas constitucionais, promovendo a confiança do contribuinte no sistema jurídico, haja vista que o legislador atuou com lealdade. Quanto ao agente público, este deve fiscalizar e exigir tributos em conformidade aos preceitos dos princípios abaixo designados para os tributos específicos, atuando com boa-fé, lealdade e moralidade. O intérprete julgador, por sua vez, deve analisar as peculiaridades do caso concreto, promovendo a subsunção da norma tributária ao fato, considerando os princípios específicos dos tributos alvo do cerne. O contribuinte tem a expectativa legítima de que os referidos princípios sejam aplicados, haja vista a previsão constitucional e o seu objetivo em limitar o poder de tributar. A atuação judicante que desconsidere os argumentos principiológicos que se enquadram no caso concreto é contrária à boa-fé.

O princípio da universalidade determina que “rendas ou proventos de todas as espécies e gêneros, independentemente da denominação, localização, condição jurídica, nacionalidade da fonte e da sua origem, salvo os protegidos pelas imunidades e aqueles expressamente excluídos por lei, deverão submeter-se à incidência do imposto”²⁴⁸⁵ sobre a renda. Por isso, verifica-se o conjunto de rendas e proventos obtidos pelo sujeito para verificar o acréscimo patrimonial ao longo de um período determinado pela lei. Assim, demonstra-se uma acepção do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, pois significa que “a tributação deverá recair sobre todos e sobre todas as rendas ou proventos (acréscimos), auferidos em situações

²⁴⁸⁵QUEIROZ, 2014, p. 35

equivalentes, no tocante às condições pessoais e a capacidade contributiva”²⁴⁸⁶. Além disso, a universalidade impede que o legislador estabeleça diferenças ou conceda isenções ou benefícios fiscais em relação a certos tipos de rendimentos, levando a tributação desigual das mesmas espécies de rendimentos.

A generalidade, por sua vez, “significa que todas as pessoas, independentemente de qualquer condição, cor, raça, credo sexo estado civil, que realizem fatos em concreto, previstos em abstrato na hipótese da lei, submetem-se à incidência de imposto, exceto quando alcançadas por imunidades e nos casos legalmente previstos”²⁴⁸⁷. O referido princípio coíbe os privilégios pessoais ou discriminações sem objetivos vinculados aos propósitos da ordem constitucional, buscando atingir a capacidade contributiva e efetivar a isonomia material e formal. Ademais, vincula-se aos princípios da impessoalidade e da moralidade, impondo ao agente público e ao legislador a atuação conforme tais princípios sob pena de invalidação dos atos e responsabilização.

O princípio da progressividade²⁴⁸⁸ reverbera na imposição de uma técnica de tributação, pautada em “alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento das respectivas bases de cálculo, isto é, a incidência do tributo aumenta em percentuais à medida que aumentam as grandezas de valores que compõem a base de cálculo”²⁴⁸⁹. O objetivo da progressividade é assegurar a realização da justiça fiscal e social, buscando equilibrar as desigualdades sociais, sendo corolário do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, desde que o tributo resultante de sua aplicação não seja confiscatório.

A progressividade também é vista como instrumento que permite a distribuição da renda e da riqueza da sociedade²⁴⁹⁰, haja vista que permite que os que detém maior capacidade contributiva contribuam em maior grau para o custeio do Estado e dos serviços, na maioria das vezes destinados a população que não a demonstra e, por isso, não sofre a cobrança de exações fiscais²⁴⁹¹. Deve, inclusive, ser interpretado como um princípio que exige a realização de um

²⁴⁸⁶ QUEIROZ, 2014, p. 36

²⁴⁸⁷ Ibidem., p. 37.

²⁴⁸⁸ “Sintaticamente, ‘progressividade’ no discurso constitucional de 1988 é um princípio tributário destinado a assegurar o bem estar disciplinado nas dobras do art. 3º, combinado com o §1º do art. 145. [...] Enfim, é uma ‘ideia’ que, no sistema da Constituição Jurídica de 1988, consiste em ‘princípios-garantia’, porque assegura a capacidade de contribuir, dado que impede o legislador de estabelecer regras de incidência que impeça os objetivos listados no art 3º e os seus mais imediatos desdobramentos: a preservação da propriedade privada (art. 5º, XXVII, combinado com o ítem IV do art. 150)”. (In BRITO, 1993, p. 560).

²⁴⁸⁹ QUEIROZ, 2014, p. 39.

²⁴⁹⁰ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio de la capacità contributiva**. Milão: Giuffrè, 1961, p. 256.

²⁴⁹¹ Critica esse posicionamento Edvaldo Brito ao afirmar que: “E aqui seriam necessários tempo e papel para fazer desfilar todas as críticas a essa afirmativa, dentre as quais a de que a tributação, pela sua imbricação com a propriedade privada, não pode ter efeito redistributivo, uma vez que lhe cumpre repartir os encargos para

estado ideal de protetividade de direitos dos contribuintes quanto ao seu mínimo existencial e proteção aos efeitos confiscatórios dos tributos²⁴⁹². Além disso, no aspecto das ciências econômicas, considera-se, também, a progressividade como um instrumento para se manter a estabilidade econômica²⁴⁹³, bem como para incentivar ou inibir um setor econômico ou atividade econômica dos contribuintes, desde que respeitados o mínimo existencial e a proibição do efeito confiscatório.

Difere da progressividade a proporcionalidade como regra. Esta se manifesta por meio de alíquota uniforme ou fixa, aplicada sempre na mesma proporção, independentemente da base de cálculo a ser considerada. Cabe ressaltar que a proporcionalidade pode ser considerada uma progressividade camuflada ou indireta, pois basta a manipulação da base de cálculo sob a

o custeio das necessidades de todos, mediante uma proporção cujo referencial é a capacidade de contribuir que cada qual revele”. (In BRITO, 1993, p. 559). Com o Manifesto Comunista de Karl Marx e Friedrich Engels, a progressividade tomou notoriedade, posto que indicava como sua justificativa a redistribuição de renda, passando esta da burguesia para o proletariado, centralizando-se os instrumentos de produção para a mão do Estado. Assim, a progressividade se tornou um ícone para ser inserido na legislação dos países com vistas a realizar a justiça social e a concretização da igualdade material mediante o tratamento igualitário entre contribuintes, devendo o Estado tributar fortemente os mais ricos e distribuir tal riqueza aos pobres. (In RONALD, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 38).

²⁴⁹² Sugere Fritz Neumark que há um paradoxo em relação à progressividade, pois ao mesmo tempo em que serve para efetivar a capacidade contributiva e o princípio da igualdade, pode ser o algoz destes dois princípios a depender da forma que é aplicado pela administração tributária do país. Se se aceita a renda como indicador da capacidade contributiva, é evidente que, além do imposto sobre a renda, outros tributos também necessitariam da aplicação da progressividade. No entanto, restariam as bases de aplicação da progressividade inseguras, sendo necessário analisar cada hipótese de incidência e os elementos do sistema tributário – haveria enorme complexidade. É impossível qualificar de justa com caráter absoluto, geral ou sistemático determinada evolução da progressividade, bem seja num imposto isolado, bem seja nas cargas fiscais totais. Além disso, em épocas de crescimento econômico, a progressividade em alguns tributos deveria ser revisada para que a carga tributária fosse diminuída e os cidadãos se sentissem incentivados a promover atividades econômicas e não depender tanto da intervenção e da prestação de serviços públicos por parte do Estado – mas a progressividade continua com o fim de aumentar a arrecadação tributária. Vislumbra-se, dessa maneira, o primeiro espectro do paradoxo: o princípio fora criado com vistas a garantir a efetivação da capacidade contributiva e isonomia tributária, mas não possui eficiência máxima diante dos diversos tipos de tributos na sistemática complexa da ordem fiscal de um país. Ademais, tem-se a progressividade indicadora de um grupo que contribui menos em razão da capacidade contributiva, mas que necessita dos cuidados e prestações de serviços básicos por parte do Estado. Outra situação que demonstra o paradoxo é a inflação, pois se não há uma mudança na legislação, o tributo incidirá sobre valores que não correspondem a efetiva capacidade contributiva. Outro aspecto desfavorável à progressividade é a diminuição da produtividade econômica da sociedade, tendo em conta que uma minoria da população será submetida às mais altas alíquotas, minoria economicamente importante para o Estado, que poderá ser desestimulada a produzir. Noutra giro, a progressão tende a superdimensionar as alíquotas além da curva natural, diminuindo a disposição para o trabalho. Assim, aqueles que teriam a oferecer importantes talentos à sociedade, disponibilizando seus conhecimentos para o desenvolvimento da sociedade em múltiplos aspectos, diante da incidência de altas alíquotas preferem produzir menos, ganhar menos e, conseqüentemente, submeter-se a menores alíquotas. Por outro espectro, questiona-se o surgimento da progressão de alíquotas com o objetivo primeiro de redistribuir a renda, que nunca fora realizado, restando-se apenas com o efeito meramente arrecadatório. O que ocorre na realidade é que a distribuição da renda e da riqueza pode levar a efeito recorrendo a medidas distintas às fiscais. (In NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. 2ª ed. Madrid Instituto de Estudios Fiscales, 1994).

²⁴⁹³ RONALD, 2006, p. 35.

incidência da alíquota uniforme²⁴⁹⁴. Ademais, não se vislumbra ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte se não desrespeitar a capacidade contributiva e aos demais direitos previstos no Estatuto do Contribuinte.

A seletividade se apresenta como um princípio que permite a efetividade da justiça tributária, “porque a tributação seletiva, em função da essencialidade do produto, implica em construir uma sociedade justa e solidária, pela redução das desigualdades sociais, permitindo que cada qual tenha acesso aos produtos indispensáveis à própria vida com dignidade humana”²⁴⁹⁵. Ademais, é possível averiguar sua relação com a progressividade, pois “a incidência de imposto em que se discriminam situações que, em si, não têm qualquer equivalência, mediante alíquotas diversificadas, implica seletividade e resulta na ideia de graduação do tributo segundo a capacidade econômica, resulta, enfim, em uma progressividade oculta”²⁴⁹⁶. A grande questão é identificar o que seria essencial ou qual produto é procurado por cidadãos com baixo nível econômico.

A não-cumulatividade é considerada tanto técnica de tributação para os impostos multifásicos assim como princípio, haja vista que objetiva a proteção e observância da capacidade econômica do contribuinte. Os impostos multifásicos são aqueles que incidem “de forma repetida sobre bases de cálculos que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucros, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre as operações posteriores”²⁴⁹⁷. Via de regra, os referidos impostos são inseridos dentro do valor da mercadoria disponível ao consumidor, o que repercute o ônus econômico a este, haja vista a relação jurídica entre o produtor ou vendedor e o consumidor²⁴⁹⁸. Afinal, “a alíquota real do tributo torna-se superior àquela nominalmente

²⁴⁹⁴ BRITO, 1993, p. 559.

²⁴⁹⁵ BRITO, 2002, p. 642

²⁴⁹⁶ BRITO, 1993, p. 561.

²⁴⁹⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 48, abr/jun. 1989, p. 14-25, p. 19.

²⁴⁹⁸ Observa-se aqui a discussão sobre tributos diretos e indiretos e a não cumulatividade. Segundo André Mendes, “a não-cumulatividade tributária não é requisito essencial para a caracterização do tributo indireto. É, decerto, um mecanismo que, por ter como escopo não onerar o contribuinte de jure, provavelmente estará presente em boa parte dos tributos indiretos (como ocorre no ICMS e no IPI). Mas, frisa-se, não é imprescindível a estes. O exemplo do ISSQN é lapidar: mesmo sendo um imposto cumulativo, não gerando créditos para aproveitamento em eventuais etapas posteriores, é considerado indireto pela jurisprudência remansosa do STJ quando incidente em percentual sobre o valor do serviço prestado. A mesma conclusão se aplica ao instituto da plurifasia. Tributo indireto não é necessariamente plurifásico. O ‘retail sales tax’ norte-americano é um clássico modelo de exação criada para repercutir (juridicamente), incidindo apenas sobre as operações de venda de mercadorias a consumidor final nos Estados norte-americanos (sendo, por conseguinte, um tributo monofásico). [...] Para logo, cumpre anotar que, a nosso sentir, a não-cumulatividade está indissociavelmente imbricada com o conceito de tributo para torná-lo indireto (ou seja, sujeito às regras de restituição do indébito no art. 166 do Código Tributário).” (In MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 53-55).

constante da lei, pois a exação passa a gravar uma base majorada”. Ou seja, o efeito cascata repercute no valor final do bem ou mercadoria, além de extinguir a competitividade entre os empreendimentos, “uns onerados mais do que outros, se for diferenciada a aplicação da regra da não-cumulatividade, sem respeito aos direitos do consumidor e à redução das desigualdades sociais e regionais”²⁴⁹⁹.

A não-cumulatividade atua no cálculo do valor a se pagar a título de tributo. “Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados tax on tax (imposto-contra-imposto) ou basis on basis (case - contra-base)”²⁵⁰⁰. Diante disso, tributa-se a riqueza agregada pelo contribuinte à mercadoria ou ao serviço.

Cabe ressaltar que a não-cumulatividade possui diversas funções, como a transladação do ônus tributário dos produtores para os consumidores; a neutralidade fiscal em relação ao valor do tributo independentemente do número de etapas da industrialização ou circulação; isonomia em relação aos produtos nacionais e estrangeiros, haja vista a cobrança de tributos idêntica ao que fora pago pelo nacional no momento da entrada do produto estrangeiro. Ademais, permite-se o desenvolvimento da economia, diminuindo a tributação sobre o consumo e favorecendo a circulação de riquezas²⁵⁰¹.

Princípios outros não previstos no âmbito do capítulo dedicado à tributação na Constituição Federal de 1988 se inserem no subsistema tributário e integram o Estatuto do Contribuinte. É o caso do princípio do devido processo legal, cuja previsão constitucional se encontra expressa no artigo 5º, LIV, constituindo-se como um princípio que incide em todo processo ou procedimento em que se discuta a privação da liberdade ou a expropriação de bens. O referido princípio é oriundo da Carta Magna Inglesa de 1215, constituindo-se como uma segurança para o julgamento dos indivíduos pelos seus pares, sendo abarcado pela Constituição Norte Americana com conteúdo formal e material. Os referidos conteúdos se apresentam tanto na observação das regras procedimentais e de processo, ensejando a observação da ampla defesa e do contraditório, assim como no respeito aos princípios e direitos fundamentais por parte do Estado no que pertine à atuação das esferas de Poder, coibindo-se atuação desarrazoável e desproporcional.

²⁴⁹⁹ BRITO, 1993, p. 561 -652.

²⁵⁰⁰ MOREIRA, 2010, p. 61.

²⁵⁰¹ Ibidem., p. 238.

No que se refere ao aspecto processual ou formal, o devido processo legal, no âmbito das relações jurídicas tributárias, tem a sua incidência desde o momento da observação das regras de elaboração de leis tributárias, passando pela realização do lançamento tributário, em observância à legalidade, e incluindo o respeito ao contraditório e ampla defesa no âmbito do processo administrativo fiscal e processo judicial, sendo possível a desconstituição de presunções legais contrárias aos contribuintes. Dentro da esfera do devido processo legal formal há que se inserir os ditames da categoria da boa-fé, tanto no seu viés objetivo como subjetivo, haja vista que dentro do processo há que se observar a moralidade, a cooperação, a lealdade e a duração razoável do processo, combatendo-se a má-fé processual. São imposições a serem observadas na relação jurídica tributária que se materializa no âmbito de um procedimento ou de um processo judicial em que se discute matéria tributária ou elaboração de leis tributárias. Outrossim, verifica-se a proteção da boa-fé objetiva em relação ao respeito do procedimento, haja vista que as normas processuais ou procedimentais garantem uma expectativa legítima que, caso desrespeitada, invalida o resultado.

Quanto ao aspecto material, o devido processo legal exige que as decisões do Estado sejam razoáveis e proporcionais, bem como respeitem os direitos fundamentais do Contribuinte. Neste último caso, não pode o Estado impedir o exercício dos direitos fundamentais mediante a instituição de leis tributárias, ou atuação do agente público ou do intérprete julgador. Ademais, verifica-se o respeito aos direitos dos contribuintes mediante a instituição de situações de intributabilidade (imunidades) ou de isenção, eleição de direitos por parte do legislador cujo exercício pode ser afetado pela tributação, bem como limites a atuação do agente público no âmbito do exercício da fiscalização²⁵⁰².

A proporcionalidade e a razoabilidade permitem que se faça justiça no caso concreto e se utilize meios adequados e necessários para a promoção de um direito ou fim. São também instrumentos para que o Estado interprete, institua ou aplique uma norma, garantindo a eficácia dos direitos e garantias fundamentais, pautada a atuação em conformidade à boa-fé. Ademais, combatem a arbitrariedade e o subjetivismo dos integrantes dos Poderes, pois exigem a demonstração racional das medidas adotadas quando da motivação ou fundamentação do ato.

A razoabilidade se origina do aspecto material da legalidade, quando se perquire a justiça, permitindo que um ato normativo ou administrativo seja avaliado quanto à congruência da imposição para um determinado fim legítimo e com utilidade pública, com respeito à isonomia, assim como previsão de forma clara, racional e segura das disposições para os

²⁵⁰² COSTA, 2003, p. 156.

contribuintes. A razoabilidade, portanto, limita a intervenção do Estado sobre a vida do cidadão, haja vista que determina também a atuação estatal em conformidade à equidade. Assim sendo, o princípio da boa-fé objetiva consubstancializa o conteúdo da razoabilidade, pois impõe que o Estado verifique, em sua atuação e intervenção na vida do contribuinte, a conformidade, a não contrariedade, a honestidade, a lealdade, com vistas a realizar a equidade ou justiça no caso concreto, mesmo que o sujeito esteja agindo contrariamente à lei – basta estar de boa-fé (subjetiva), cumprindo os ditames da boa-fé objetiva).

Cabe ressaltar que a questão da racionalidade da lei tributária se põe em destaque na questão da análise da razoabilidade, pois um ato normativo que não é coerente, que não possui logicidade, não deve prosperar dentro do sistema jurídico. Ou seja, uma norma que não está de acordo com seus pressupostos materiais e formais, não está em conformidade com o plano constitucional. Agir contrariamente ao sistema, de forma incoerente e ilógico representa uma violação ao princípio da boa-fé, haja vista que esta impõe a segurança, a confiança, consagra a expectativa do cidadão perante os Poderes da República quanto ao respeito da ordem constitucional. Dessa forma, legisladores, agentes públicos e magistrados devem observar todo o sistema jurídico ao atuarem tipicamente em relação à matéria tributária, sob pena de contrariedade ao ordenamento jurídico e invalidade de seus atos.

A proporcionalidade, por sua vez, traduz-se na adoção de medida necessária, adequada e proporcional. Atos dos Poderes que não estejam de acordo com tais características devem ser considerados contrários ao sistema, pois violam os direitos fundamentais de forma injustificada, não respeitam o devido processo legal e representam a atuação imoderada das funções que lhes são atribuídas. Se o princípio da boa-fé objetiva impõe o respeito à ordem constitucional, à expectativa legítima do cidadão e atuação de forma leal, honesta e proba, fundamenta a exigência da atuação pública de forma proporcional, inclusive na esfera tributária.

Em conjunto aos princípios tributários, a justiça tributária se perfaz com o respeito aos princípios outros previstos (ou implícitos) no texto constitucional de forma expressa ou implícitos, assim como de valores sociais e das novas fontes reais de poder, permitindo-se que haja o tratamento isonômico dos contribuintes, observando as diferenças e estabelecendo a correta relação entre cidadão e poder público. Ademais, a justiça tributária impõe a seleção da norma tributária mais adequada ao caso e ao sistema perante as noções de igualdade e liberdade pautadas no contexto histórico, econômico e social de uma sociedade. Por tal motivo, é considerado o referido princípio como integrante da estrutura do sistema jurídico, pois é fonte

de outros princípios, impondo às normas tributárias um valor ou fim, excluindo “a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos ou meramente formais”²⁵⁰³.

A justiça tributária corresponde ao amálgama do sistema jurídico que liga a política, a economia e o direito com o fim de promover a prosperidade da sociedade. “A consagração da justiça fiscal de modo autárquico, ou seja, isolado de preocupações de seus efeitos na economia e na eficiência geral da sociedade, irá produzir somente situações ineficientes, antieconômicas e, por consequência, uma sociedade injusta, desigual e oprimida”²⁵⁰⁴. A justiça tributária se impõe como um princípio que estabelece as diretrizes da relação jurídica entre o cidadão e o Estado, estipulando a “correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da justiça fiscal volta-se aqui à promoção do sentido público da tributação e de seus valores essenciais”²⁵⁰⁵. Por outro lado, caminha de mãos dadas ao princípio da neutralidade fiscal para garantir a eficiência através dos instrumentos de tributação, considerando o contribuinte como um agente econômico que promove o desenvolvimento econômico do país²⁵⁰⁶. Os dois princípios podem conflitar, sendo necessário realizar a ponderação com o fim de buscar o equilíbrio dinâmico entre a justiça e a eficiência, servindo o Direito Tributário como um instrumento para realizar as políticas públicas em prol da promoção da dignidade da pessoa humana, liberdade e igualdade.

O lado ético da questão da justiça tributária se relaciona com a boa-fé, em razão dos valores éticos e preceitos morais que trazem em seu bojo. Justificam o conteúdo de diversos princípios expressos e implícitos. Dentre os expressos, verifica-se moralidade, impondo a atuação da Administração Pública conforme as regras de probidade, lealdade, honestidade e equidade – todos corolários do núcleo da categoria da boa-fé.

Malgrado a existência da previsão do princípio da moralidade no artigo 37 do texto constitucional a ser observado pela Administração Pública, não se pode concluir que apenas a atividade administrativa deve observar a conduta proba, honesta e conforme à boa-fé, mas, sim, que o referido princípio “espraia seus efeitos ao Estado o prestígio aos valores éticos, à probidade, à honestidade, ao decoro, à lealdade, à boa-fé e, em última análise, à busca pela realização, tanto quanto possível, da justiça social”²⁵⁰⁷. Além disso, impõe ao Estado o exercício

²⁵⁰³CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 371- 405, p. 404.

²⁵⁰⁴CALIENDO, 2005, p. 390

²⁵⁰⁵ Ibidem, p. 391.

²⁵⁰⁶ Ibidem., p. 391.

²⁵⁰⁷ COSTA, 2003, p. 150.

da boa administração, ou seja, administração pautada na observação dos direitos fundamentais, constituída de atuação conforme à lei, eficiente e eficaz, proporcional, transparente, motivada e imparcial.

Os atos administrativos devem encontrar seu fundamento numa norma jurídica antecedente, não podendo contrariar a juridicidade. Nada impede de haver o controle por parte do Poder Judiciário ou o controle interno no âmbito da Administração Pública em face dos atos vinculados ou discricionários. Neste último caso, é possível observar a finalidade do ato em atender interesse público, sob pena de verificar o desvio do poder ou a finalidade (atuar em favor dos interesses pessoais), o que é contrário à boa-fé (subjetiva). Tanto é que a lei de ação civil pública permite o combate a atos administrativos sem motivação, ou seja, com desvio de sua finalidade ou contrário à impessoalidade, portanto contra a moralidade ou que viole o patrimônio público. Ressalta-se: nulidade do ato pode ser deflagrada, desde que respeitado o devido processo legal.

Ainda quanto à atuação do agente público em respeito à moralidade, espera-se que atue conforme à probidade administrativa, lealdade e honestidade, observando o princípio da proteção da confiança. Assim, o contribuinte espera a conduta moral por parte do servidor público nas relações jurídicas, possui legítima expectativa quanto a tal conduta em razão da observância necessária do princípio da moralidade no âmbito do Direito Público. Neste ponto, está em pauta a atuação em conformidade à boa-fé objetiva, devendo a atuação ser coerente do agente público, sem contradição em relação às informações passadas ao contribuinte, respeito à transparência e clareza nos atos regulamentares, acesso livre e facilitado aos cidadãos às repartições públicas, bem como a promoção do consensualismo na formação dos atos administrativos em conjunto com os contribuintes. Por isso, “no âmbito tributário, o princípio da moralidade é incompatível com medidas que constringam o patrimônio dos particulares, impeditivas do livre exercício de suas atividades pessoais e profissionais”²⁵⁰⁸,

Quanto à aplicação na esfera tributária, o princípio da moralidade orienta o Fisco a agir com o fim de prestar informações ao contribuinte, exigir tributos devidos de forma não vexatória, bem como devolver os valores pagos de forma indevida sem procrastinações, instituir tributos que não sejam confiscatórios e não aplicar ou desenvolver políticas tributárias

²⁵⁰⁸ GRUPENMACHER, Betina Treger. Moralidade e capacidade contributiva. In CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodvm, 2019, p 469-483, p. 471. Continua a autora: “O princípio da moralidade demanda também o comportamento ético por parte dos agentes administrativos e a sua submissão com rigor à lei, observada a pauta de valores morais vigentes no corpo social. O atuar da Administração sem lisura, de má-fé, deviada da finalidade legal ou motivada por interesse particular, implica violação ao princípio da moralidade”.

impertinentes ou desarrazoáveis²⁵⁰⁹. Assim, a moralidade orienta o legislador na instituição de leis tributárias justas e razoáveis, fa mesma forma que impõe ao agente administrativo a atuar de modo ético no exercício de suas atividades²⁵¹⁰, orientando, “apenando tao domante aqueles contribuintes que agirem de má-fé ofertando oportunidade para a correção dos contribuintes de boa-fé, sempre que leis dúbias gerarem mais problemas que soluções”²⁵¹¹. Dessa forma, o ato normativo instituidor de tributo ou obrigação acessória pode ser contrário à moralidade quando se demonstrar a ausência de razoabilidade e de proporcionalidade ou respeito ao interesse público. “Macula a ética e a moralidade toda a produção legislativa que fira a Constituição e os princípios gerais de Direito com a possibilidade, mesmo que o parlamentar não tenha agido em benefício próprio, ser responsabilizado”, assim como pode o presidente, único legislador da medida provisória, ser responsabilizado se o referido ato estiver em fase de reedições, com conteúdo contrário aos princípios tributários²⁵¹².

Por outro lado, cabe aos integrantes do judiciário realizar o controle dos atos normativos para verificar o respeito à razoabilidade e a proporcionalidade através do trâmite de ações diretas de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, ou julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral. Ademais, a atuação dos intérpretes julgadores no âmbito do julgamento e análise de ações coletivas, ação popular e ação civil pública que versem sobre matéria tributária representa a possibilidade do controle da moralidade dos atos administrativos. Porém, o magistrado está agindo conforme à moralidade desde que observe o devido processo legal, exerça a atividade judicante de forma imparcial e neutra em ações que versem sobre matéria tributária, propostas pelo contribuinte ou pelo Estado.

A destinação da receita tributária corresponde a uma limitação ao poder de tributar, isto porque a cobrança de tributos para fins particulares corresponde a uma verdadeira contradição quanto à existência do Estado. Assim, os tributos só podem ser criados se a sua receita for destinada para fins públicos e manutenção das atividades estatais em favor dos cidadãos, sob pena de se violar a moralidade no âmbito da Administração Pública, e por consequência, a boa-fé na relação jurídica entre Estado e contribuinte.

²⁵⁰⁹ MARTINS, 1996, p. 21.

²⁵¹⁰ Há argumentos no sentido de comprovar a falta de sentido na vinculação da moralidade ao Direito Tributário: a moralidade estaria relacionada ao exercício da discricionariedade do agente público, enquanto a tributação está atrelada a atividades administrativas vinculadas; a ciência do Direito Tributária foca na edição de leis e não nas atividades dos agentes públicos na fiscalização e arrecadação. (In JUSTEN FILHO, Marçal. O princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, 1996, p. 65-79, p. 65/67.)

²⁵¹¹ MARTINS, op. cit., p. 20.

²⁵¹² Ibidem., p. 34.

Embora classificada por vezes como confisco, estamos em que a destinação de ingressos fiscais no interesse particular melhor se definiria como frustração da causa primeira dos tributos. Causa em seu significado ético-político, pela qual o Estado é obrigado a reaplicar em favor de toda comunidade os recursos que nela indistintamente angariou²⁵¹³.

Malgrado a inexistência expressa de princípio ou norma constitucional no sentido de se proibir o uso de receitas para fins particulares dos integrantes dos Poderes, “é insofismável que a proibição se oculta nas dobras dos princípios implícitos decorrentes do regime” instituído pelo texto constitucional²⁵¹⁴. Os tributos são considerados os “encargos com o funcionamento dos serviços públicos, ou o exercício das atribuições em que são investidas as três órbitas governamentais”²⁵¹⁵. Por causa dessa atribuição e destinação da receita tributária se legitima o exercício do poder de tributar, razão pela qual a ausência do respeito a tal limitação reverbera na declaração de nulidade da lei, decisão ou ato que versou sobre o tributo com destinação particular.

As receitas tributárias arrecadadas devem ser destinadas para atender às necessidades públicas concretas e atuais, verificadas pelo legislador constitucional e infraconstitucional, “refletindo as tendências e aspirações da opinião média da sociedade de seu tempo”²⁵¹⁶. Dessa forma, a receita deve ser utilizada para atender aos anseios dos cidadãos submetidos à soberania do poder tributante, num determinado momento histórico, com cultura própria, atmosfera intelectual específica, promovendo o bem estar geral da sociedade – assim se caracteriza a atuação com vistas a atender aos fins públicos.

Destarte, a validade do exercício da competência tributária depende da existência de reciprocidade entre o dever de colaboração de pagar tributo, instituído por lei pelas entidades estatais, e do destino do produto arrecadado aos pressupostos determinantes dos arquétipos tributários fixados no complexo normativo constitucional, pois, compreendia nestes termos, a atividade tributária, essencial à existência, manutenção e funcionamento do modelo de Estado Democrático de Direito, obedece às orientações exigidas pela solidariedade social, que não transita isoladamente no plano jurídico, mas sim congregada de modo sistemático a outros valores ligados à pessoa humana, como visto, liberdade, segurança e igualdade²⁵¹⁷.

²⁵¹³ DÓRIA, 1964, p. 92.

²⁵¹⁴ *Ibidem.*, p. 93.

²⁵¹⁵ BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 784.

Sampaio Dória apresenta justificativa para a legalidade de despesas públicas com a destinação de receitas para entidade pública ou particular, desde que haja um “interesse público futuro e uma vantagem coletiva direta pode validar tributo de cuja aplicação decorre um interesse particular colateral” (In DÓRIA, *op. cit.*, p. 100).

²⁵¹⁶ DÓRIA, *op. cit.*, p. 97.

²⁵¹⁷ CONTIPELLI, 2010, p 218.

Cabe ressaltar, inclusive, que a correspondência entre o dever de colaboração de pagar tributos e o direito à devida redistribuição das receitas para o custeio das atividades estatais está relacionada à solidariedade no âmbito da tributação. Por outro viés, verifica-se a relação da arrecadação de receitas tributárias com o princípio da eficiência, haja vista que a Administração Tributária deve agir de forma arrecadar receitas com o menor sacrifício do contribuinte, permitindo-se, inclusive, a compensação de precatórios com valores devidos. “A eficiência na devolução dos valores - indevidamente recebidos com o pagamento de tributos – deve se dar na mesma proporção da eficiência quanto à sua cobrança, pois o referido princípio, agregado ao da moralidade, veda o enriquecimento sem causa do Estado”²⁵¹⁸.

Além disso, verifica-se a relação com a competência tributária diante da descrição dos arquétipos constitucionais de cada tributo descrito no texto constitucional, haja vista que o conteúdo dos modelos jurídicos tributários possíveis demonstra a preocupação com a destinação das receitas arrecadadas em razão do seu traço característico da finalidade, assim como diante da descrição da repartição de receitas entre os órgãos.

No primeiro aspecto, verificam-se as espécies tributárias vinculadas, como a taxa de serviço²⁵¹⁹, contribuição de melhoria e empréstimos compulsórios²⁵²⁰, cuja receita arrecadada se destina a finalidades específicas designadas na legislação que as institui. Neste caso, a relação jurídica tributária entre Estado e contribuinte apresenta como característica a exigência por parte do sujeito passivo de uma contraprestação ou promoção de uma finalidade em face do sujeito ativo, demonstrando a bilateralidade entre direitos e deveres das partes. No entanto, há situações que impedem a cobrança de referidos tributos vinculados em face do cidadão, como é o caso do reconhecimento da gratuidade da justiça para os sujeitos que não podem realizar o pagamento das custas processuais. Há, aqui, a proteção do mínimo existencial, mas também a promoção do direito de acesso à justiça garantido e o devido processo legal.

Em relação à espécie tributária dos impostos, o texto constitucional prevê a discricionariedade quanto ao gasto e direcionamento da receita arrecadada por parte do Estado, sendo o “mais importante instrumento de cooperação financeira do membro da comunidade para manutenção das despesas e investimentos públicos, na medida em que suas receitas se destinam a geração de benefícios difusos para toda a comunidade”²⁵²¹. O Estado, assim,

²⁵¹⁸ GRUPENMACHER, 2019, p. 471.

²⁵¹⁹ A taxa de polícia é instituída em razão do exercício do poder de polícia, não havendo como requisito a contraprestação por parte do Estado.

²⁵²⁰ Em relação às contribuições sociais, elas são instituídas para uma determinada finalidade, sendo cobradas em face de um grupo específico, que pode se beneficiar de modo indireto ou patrocinar o benefício especial para os cidadãos que recebem.

²⁵²¹ CONTIPELLI, 2010, p. 240.

encontra-se afetado a promover os direitos e garantias fundamentais e um padrão de vida satisfatoriamente digna aos cidadãos, razão pela qual o constituinte impôs a afetação, de forma expressa, da receita dos impostos arrecadada para o custeio da saúde, educação e erradicação da pobreza.

Por outro lado, a repartição de receitas tributárias detalhadamente descrita no texto constitucional demonstra a relação jurídica existente entre os entes federados. Afinal, a repartição de receitas se pauta na promoção do desenvolvimento das regiões econômica e socialmente, assim como diante da erradicação da pobreza e promoção da sociedade justa e solidária. Reconhecendo-se a arrecadação de receitas em menor número por parte dos Municípios e Estados, a União deve contribuir para o custeio das atividades essenciais dos referidos entes federados, com vistas a promover a subsistência da autonomia financeira e administrativa, garantindo a existência do próprio sistema federativo e regime republicano.

Assim sendo, a destinação de receitas tributárias se encontrará em conformidade com a ordem constitucional, principalmente a moralidade e a boa-fé, quando atender aos fins públicos e promover os objetivos da República. Deve-se analisar a atuação do Poder Legislativo, haja vista que é o “intérprete mais fiel das inclinações e anseios populares” o que lhe possibilita a definição da melhor destinação das receitas arrecadas, sob pena de se ter uma “lesão direta e mensurável aos direitos dos indivíduos chamados a cooperar para o sustento de atividades de caráter não público”²⁵²².

Ademais, a atuação do Poder Legislativo quanto à destinação das receitas se apresenta no aspecto de controle dos gastos dos gestores públicos através dos Tribunais de Contas. Por isso, a atuação do agente público na realização das despesas, fiscalização e arrecadação de receitas tributárias deve ser analisada sob o enfoque da promoção do bem comum ou dos fins sociais, bem como obedecer aos critérios da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Improbidade Administrativa.

Por outro lado, a atuação do Poder Judiciário deve ser verificada quando da declaração de inconstitucionalidade dos atos legislativos “quando deles transpareça, cristalina, a inexistência de qualquer benefício coletivo ou a indevida proteção de interesses individuais”²⁵²³, podendo o cidadão lesado ajuizar a ação pertinente ou até mesmo qualquer outro cidadão que, “embora não prejudicado imediatamente pela aplicação irregular dos dinheiros públicos obtidos através de impostos federais, poderá pleitear-lhe a decretação de

²⁵²² DÓRIA, 1964, p. 99-100.

²⁵²³ *Ibidem.*, p. 99.

nulidade, por lesiva ao patrimônio da União, Estados ou Municípios”²⁵²⁴. Além disso, verifica-se a atuação do Poder Judiciário quando da análise da legitimidade e legalidade do agente público no emprego das receitas arrecadadas. Há que se observar se houve respeito à moralidade, à legalidade, à impessoalidade.

Mesmo após a análise de diversos princípios que repercutem no contexto da relação jurídica tributária, a boa-fé, tanto no aspecto objetivo como subjetivo, será efetivada diante do relacionamento do Estado com o cidadão pautado no respeito da dignidade da pessoa humana. Afinal, a relação jurídica tributária primordial e que se destaca no Direito Tributário é composta do contribuinte, de um lado, e do Estado, do outro, não havendo terceiros interventores para decifrar direitos e deveres de cada um. Porém, “ao longo dos anos, a tributação tornou-se tão complexa que o contribuinte não tem mais condições de compreendê-la por seus próprios meios”²⁵²⁵, sendo obrigado a recorrer a especialistas da área fiscal para compreender as exigências da Administração Tributária. Por isso, a maior parte da legislação tributária é dispensada a tais especialistas, mas não ao verdadeiro destinatário da atividade estatal, o contribuinte, o que viola a dignidade da pessoa humana diante da impossibilidade de se compreender a legislação, de se participar na instituição e majoração dos tributos, formas de extinção e cumprimento da obrigação tributária. “Para legitimação do agir da Administração deve-se verificar a presença do contribuinte no processo de tomada de decisão, seja opinando, seja referendando as medidas, seja até mesmo opondo-se a medidas inconstitucionais”²⁵²⁶, até mesmo na resolução de conflitos por meio de transação tributária através da mediação e conciliação, permitindo-se a atuação efetiva do contribuinte quanto às decisões sobre seus direitos e deveres, efetivando-se a cooperação, colaboração, lealdade – inserindo-se a boa-fé na resolução dos conflitos nas relações jurídicas tributárias.

A boa-fé tem como escopo a própria realização da justiça tributária, representando o tecido conjuntivo do subsistema jurídico tributário, conectando suas regras e princípios entre si, ao ordenamento jurídico de que faz parte, bem como participando da pauta de valores e princípios gerais do direito inseridos no sistema jurídico dos Estados nacionais.

²⁵²⁴ DÓRIA, 1964, p. 110. Opina Sampaio Dória que a ação pertinente para tanto é a ação popular.

²⁵²⁵ PORTO, 2016, p. 94.

²⁵²⁶ *Ibidem.*, p. 95.

5.6 BOA FÉ COMO VETOR INTERPRETATIVO E INTEGRATIVO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

A Hermenêutica Jurídica abrange tanto a interpretação como a integração, seus objetos, as normas, a aplicação destas e os problemas de direito no tempo e no espaço²⁵²⁷. Os processos interpretativos e integrativos são necessários, pois “através deles poderemos atingir melhor equilíbrio na adequação entre o fato concreto valorizado pelo direito e a própria lei”²⁵²⁸, acomodando um imperativo a um caso particular. Em razão de a interpretação sempre se voltar à norma, a teoria acerca da interpretação do Direito se exercitou e se desenvolveu em função da norma e da disciplina de que faz parte. Porém, qualquer exegese, hermenêutica ou interpretação de uma norma do sistema jurídico não pode se afastar da normatividade estabelecida pelo texto constitucional e do contexto histórico²⁵²⁹. Ademais, a interpretação e integração devem respeitar a posição central dedicada ao ser humano, a partir da inserção da dignidade da pessoa humana como fundamento da República, garantindo-se a estabilidade do sistema, a preservação da cidadania fiscal, a promoção da confiança nas relações jurídicas mediante a atuação conforme a boa-fé.

A interpretação corresponde ao “conjunto de operações lógicas que, seguindo os princípios gerais da hermenêutica e visando integrar o conteúdo orgânico do direito, apura o sentido e os fins das normas jurídicas”²⁵³⁰. “A interpretação pode ser entendida como atividade (método) que recai sobre textos e fatos (os objetos da interpretação), e como resultado, na forma de decisão, nas suas distintas possibilidades de elaborações normativas, defesa a contradição com o sistema de princípios e valores constitucionais”²⁵³¹. Via de regra, é aplicada em casos em que não se compreende um termo do texto legislativo, ou quando há consequências jurídicas para um mesmo fato que se excluem²⁵³².

Considerando que a interpretação da lei permite a sua aplicação, ou seja, o enquadramento da lei a um fato concreto, pode tanto a autoridade administrativa, o intérprete

²⁵²⁷ MACHADO NETO, Antônio. L. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva: 1988, p 216.

²⁵²⁸ CAMPOS, Antônio J. Franco de. **Interpretação, hermenêutica e exegese no direito tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 20.

²⁵²⁹ “Do simples enunciado histórico, podemos concluir que a sistematização de métodos de tributação, sua interpretação, foi preocupação constante dos governantes e as distorções resultaram em revoltas, guerras, desprestígios ou mesmo queda de governos”. (In CAMPOS, 1977, p. 24)

²⁵³⁰ MACHADO NETO, 1988, p 216.

²⁵³¹ TÔRRES, Heleno Taveira. Boa fé e argumentação na interpretação das normas tributárias. In PAULA JÚNIOR, Aldo de. **Congresso nacional de estudos tributários**. Direito tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, 535 - 566, p 336.

²⁵³² LARENZ, 1997, p. 440-441.

juiz e o contribuinte realizar a interpretação, identificando o significado e o alcance do dispositivo normativo. A interpretação da norma demanda um trabalho para verificar o sentido do dispositivo legal, mediante o uso da análise sistemática, histórica, teleológica, léxica, consagrando-se diversos métodos, como a interpretação autêntica, lógica, histórico-evolutiva, teleológica, do direito livre até a doutrina eclética. Resume a atividade da interpretação da norma jurídica Heleno Torres:

Partamos do entendimento segundo o qual as normas jurídicas são mensagens prescritivas (enunciados), geralmente vertidas em texto, que um determinado sujeito qualificado juridicamente como “fonte” (enunciador), i.e., órgão de produção de normas reconhecido, envia a outrem, destinatário da sua mensagem deontica (enunciatário) recorrendo normalmente ao uso de linguagem natural, e usando de código comunicacional comum. Compete ao enunciatário, pois, interpretar esse ato linguístico, para construir a norma jurídica à qual se deve adequar, com sentido completo. E como o sentido da norma depende do contexto linguístico no qual a mensagem é emitida, porque expressões da linguagem natural nem sempre são precisas quanto às suas referências objetivas, a função pragmática presta-se à redução ou eliminação da vagüidade e ambigüidade latentes²⁵³³.

Eros Grau sinaliza que a interpretação permite a concreção do direito. “Nesse sentido, a interpretação (= interpretação/aplicação) opera a inserção do direito na realidade; opera a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular; em outros termos, ainda: opera a sua inserção na vida”²⁵³⁴. A interpretação do texto normativo produz um resultado, qual seja uma outra norma²⁵³⁵, podendo ser classificada como a norma jurídica produzida pelo intérprete em face dos textos e dos fatos, ou como norma de decisão do caso, visualizada na decisão judicial. “Ela (a interpretação) parte da compreensão dos textos normativos e dos fatos, passa pela produção das normas que devem ser ponderadas para a solução do caso e finda com a escolha de uma determinada solução para ele, consignada na norma de decisão”²⁵³⁶. No trâmite da interpretação do juiz, produz-se a norma jurídica para ser aplicada ao caso concreto, restando a norma de decisão para resolver o conflito do caso concreto. Ademais, incide nesse trâmite, iniciando a interpretação pela pré-compreensão do intérprete (convicções pessoais, preceitos de ética, posicionamento doutrinário ou político),

²⁵³³ TÔRRES, 2010, p 541-2.

²⁵³⁴ GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 34.

²⁵³⁵ O autor distingue o termo “norma” da expressão “texto normativo”, considerando o primeiro como resultado da interpretação da última.

²⁵³⁶ GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.22.

passando por um contexto histórico e de consciência social, pautado num determinado sistema jurídico vigente²⁵³⁷.

A compreensão do intérprete deve ser considerada, não sendo possível separá-la da racionalidade, no momento em que realiza a atividade da interpretação. Em verdade, há um círculo: o intérprete trava um diálogo com ele diante do texto, projeta a sua compreensão sobre o texto e busca dar ao texto voz para que se afirme em face da situação que impôs a interpretação. Antes de iniciar a interpretação, portanto, há a pré-compreensão do sujeito formada por aspectos axiológicos:

A interpretação começa por uma pré-compreensão valorativamente conformada que estabiliza uma relação anterior entre norma e circunstâncias e abre o horizonte para posteriores conexões relacionais. A compreensão se torna precisa na medida em que, sob sua direção, norma e circunstância reciprocamente se concretizam e se constituem [...]

De acordo com essa solução, a pré-compreensão do juiz é conformada por topoi de um complexo ético de tradição. Essa pré-compreensão dirige a reconstrução das conexões relacionais entre normas e circunstâncias à luz de princípios historicamente provados.

[...]

A indeterminação de um processo circular de compreensão, o círculo hermenêutico, pode ser gradualmente reduzida mediante a referências a princípios. Esses princípios, no entanto, só podem ser legitimados a partir da efetiva história dessas formas de vida e de direito nas quais os juízes contingencialmente se encontram²⁵³⁸.

Dessa forma, a pré-compreensão do intérprete se revela no momento em que projeta um sentido ou expectativas em face do texto a ser analisado, que vai sendo revisado conforme se avança na leitura, buscando-se formar um único sentido. “A interpretação começa sempre com conceitos prévios que se deve progressivamente substituir por outros mais adequados”²⁵³⁹, cabendo ao intérprete estar aberto para fins de entendimento do que o texto quer informar, estando receptivo à alteridade do texto. Afinal, o texto normativo veicula uma mensagem política, ideológica, ética e valorativa e deve ser compreendido em toda a sua completude e não em tiras. Dessa forma, o intérprete analisa o texto do dispositivo normativo, assim como compreende o texto diante da totalidade da lei e do sistema jurídico²⁵⁴⁰. Ressalta-se, porém, que

²⁵³⁷ GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.37.

²⁵³⁸ COSTA LEAL, Rogério. **Perspectivas hermenêuticas dos direitos humanos e fundamentais no Brasil**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 134.

²⁵³⁹ GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.109.

²⁵⁴⁰ “O todo recebe a sua definição das partes, e, reciprocamente, as partes só podem ser compreendidas na sua referência ao todo. [...] A partir do sentido das partes individuais vai-se revelando a compreensão do sentido do todo, que por sua vez transforma a indeterminação das palavras num modelo mais preciso e significativo”. (In PALMER, Richard E. **Hermenêutica**. Lisboa: Edições 70, 2006, p 124

esse processo se desenvolve num determinado momento histórico e contexto social, bem como do próprio intérprete, razão pela qual se pode afirmar que ele é condicionado por sua cultura (jurídica), crenças políticas, filosóficas e religiosas, posição socioeconômica e outros fatores que integram a sua personalidade. “Por isso, o significado unívoco de um texto jurídico – e de cada vocábulo neste texto – depende não apenas do contexto, mas também das relações do contexto valorativo que a pré-compreensão aporta os conceitos”²⁵⁴¹.

A pré-compreensão do intérprete também inclui o contexto constitucional em que se insere o texto normativo a ser interpretado, razão pela qual a análise dos “âmbitos normativos que trata as questões materiais do problema como questões jurídicas e, sob o ponto de vista material e estrutural, as coloca em discussão, no intuito da construção da pré-compreensão teórico-constitucional, ao lado sobretudo de dados linguisticamente eficazes”²⁵⁴². Ou seja, a pré-compreensão do intérprete em face do texto normativo se compõe também da ordem constitucional posta, dos direitos fundamentais e sociais e dos fatores reais de poder. O círculo hermenêutico no âmbito da ciência jurídica, assim, se realiza com a pré-compreensão do intérprete, da composição axiológica e ideológica do texto normativo e os fundamentos do sistema jurídico em que se insere.

A ordem constitucional posta, dos direitos fundamentais e sociais e dos fatores reais de poder são elementos estruturantes da norma, devendo ser observados mesmo durante o procedimento de interpretação do texto normativo. Outrossim, os direitos fundamentais correspondem a mandamentos que asseguram garantias constitucionais, possuindo alto grau de densidade e concretização em face de dados reais. Por outro lado, em caso de inserção de cláusula geral nos textos normativos, a atividade do intérprete não fica entregue ao seu subjetivismo, pois “os programas normativos de cláusulas gerais indicam, por meio de palavras-chave como ‘bons costumes’ ou ‘boa-fé’, princípios éticos, convenções sociais, práticas usuais e noções semelhantes, passíveis de concretização em certo grau”²⁵⁴³.

A interpretação, portanto, não pode resultar em entendimentos contrários à constituição e demais normas do sistema jurídico. Deve haver coerência necessária e suficiente entre o resultado da interpretação realizado pelos autores e o sistema jurídico, respeitando-se “as possibilidades de solução que emergem as conexões valorativas, decorrentes do caso

²⁵⁴¹ GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.112.

²⁵⁴²MÜLLER, 2009, p 268.

²⁵⁴³MÜLLER, op. cit., 2009, p 270. Sugere o autor que tanto os direitos fundamentais como as cláusulas gerais, no que diz respeito ao aspecto material, referem-se a princípios jurídicos éticos, no entanto sua relação (a ser metodicamente elaborada) com a real totalidade da constituição política global não apenas se baseia nessas referências, mas sobretudo no caráter material de seus âmbitos normativos”.

concreto”²⁵⁴⁴. A coerência decorre dos seguintes elementos: da compreensividade ou possibilidade de se aplicar a um amplo campo de casos, da funcionalidade ou possuir fatores explicativos e sobreviver aos questionamentos contrários, integrando valores e resolução de conflitos axiológicos, da conectividade analógica ou construção de premissas a partir de outras, da sustentabilidade ou suporte em face do sistema jurídico²⁵⁴⁵. Assim, a interpretação a ser exercida em qualquer disciplina jurídica deve se atentar a ideia de unidade do ordenamento jurídico, situando o intérprete o “dispositivo a ser interpretado dentro do contexto normativo geral e particular, estabelecendo as conexões internas que enlaçam as instituições as normas jurídicas”²⁵⁴⁶, reconhecendo-se o texto constitucional como o centro do ordenamento jurídico e promovedor da unidade do sistema.

Inicialmente, vigorava a concepção de servir a interpretação para identificar o conteúdo e o alcance das normas, razão pela qual os métodos servem apenas para esclarecer uma mensagem obscura, vaga ou ambígua. Para tanto, surgiram os métodos da interpretação literal, histórica e sistemática. O primeiro consiste na verificação do sentido do termo perante o contexto, limitando-se a “determinar o sentido socialmente admitido de certas palavras”²⁵⁴⁷, remontando ao período dos glosadores²⁵⁴⁸ e escolas da exegese²⁵⁴⁹ e pandectística. Se o método literal falhasse, ultrapassava-se o sentido das palavras para realizar a investigação lógica ou método silogístico-dedutivo, restando, por último o sistemático para compreender o sentido de cada lei a sua posição no sistema legal, compatibilizando-a com o sentido geral do sistema

²⁵⁴⁴ CALIENDO, Paulo. Interpretação literal em direito tributário. In MOREIRA, André Mendes. **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p 1167 – 1207, p 1169.

²⁵⁴⁵ CALIENDO, 2014, p 1170-71.

²⁵⁴⁶ BARROSO, 1999, p. 136.

²⁵⁴⁷ TORRES, Heleno Taveira. Boa fé e argumentação na interpretação das normas tributárias. In PAULA JÚNIOR, Aldo de. **Congresso nacional de estudos tributários**. Direito tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, 535 - 566, p 548.

²⁵⁴⁸ “No pensamento dos glosadores a interpretação de uma palavra verba) ou texto isolado (significatio verborum) constituía revelação de uma verdade em si, sem nenhuma referência a outros sentidos ou textos e é justamente nesta unidade básica de interpretação, a glosa, que se procede a busca do sentido textual. Por outro lado, se cada trecho contém uma verdade em si, não se cogita da possibilidade da existência de contradições entre partes de um texto, exigindo um esforço silogístico por meio de artifícios lógicos como compatibilidade de textos aparentemente contraditórios e subsunção de textos diversos a uma mesma regra” (In CALIENDO, 2014, p 1194).

²⁵⁴⁹ “A Escola de Exegese possuía substanciais elementos ideológicos para defender a plenitude lógica do direito legislado, visto que a lei representava a tão desejada vontade popular como fonte do Direito. [...] A Escola de Exegese partirá de uma assunção de suficiência e plenitude da lei escrita de tal modo que se afirmaria a existência de uma servidão à palavra. Esta concepção irá radicalizar a ideia de separação dos poderes ao identificar o direito com a lei, negando a jurisprudência a condição de força normativa. Bonnetcase identifica cinco características distintivas da doutrina da Escola de Exegese: o culto ao texto da lei, o princípio do domínio da intenção do legislador, contradição inerente na crença simultânea da onipotência do legislador e da noção metafísica do Direito na concepção do Direito e culto exagerado do argumento de autoridade, transbordando como forma de conformismo institucional”. (In CALIENDO, op.cit., p 1196-7).

jurídico. O método sistemático pressupõe a análise dos termos e sua relação com outras normas (entre os ramos jurídicos) com o fim de identificar uma linguagem técnico especial

A interpretação histórica, por sua vez, foi enfatizada pela Escola da Livre Investigação Científica, como um método para resolver as questões de lacunas ou multiplicidade de soluções ofertadas pelo sistema jurídico, costumes, precedentes judiciais e interpretações doutrinárias. “As leis seriam criadas com a ciência e a sabedoria de quem olha para o passado e projeta soluções para os conflitos sociais futuros”²⁵⁵⁰, influenciando o contexto histórico sob a atividade do intérprete. Assim, a interpretação histórica consiste na verificação da vontade histórica do legislador, num determinado contexto e circunstância, cabendo ao intérprete “buscar o sentido originário das normas que o tempo tenha obscurecido e confundido, numa recomposição historicista”²⁵⁵¹. Assim, analisam-se as discussões nas comissões legislativas, os debates parlamentares, os artigos doutrinários, opiniões doutrinárias relatados à época para compreender a legislação.

Considerando que as relações sociais são mutáveis e que as ciências jurídicas estão em constante evolução, a interpretação histórica não estaria apta a compreender a aplicabilidade da legislação perante a nova realidade social. Outros métodos foram ganhando relevância, como é o caso do teleológico, segundo o qual busca-se a finalidade da norma jurídica na sociedade, verificando suas consequências na sociedade²⁵⁵².

A interpretação sistemática corresponde a um método que considera o texto constitucional como texto fundamental e orientador do intérprete, seja ele agente público, julgador ou cidadão. Parte-se da concepção de que “não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”²⁵⁵³. Em razão disso, a interpretação é realizada mediante a consideração do direito como um todo, verificação de sua finalidade e a existência de princípios que confere coerência ao sistema jurídico. Dessa forma, busca-se que prevaleça o equilíbrio entre o consenso e o conflito, observação dos direitos fundamentais, pautando-se na “concreção de valores, onde existe uma dogmática fluida, na aplicação de princípios e valores”²⁵⁵⁴, considerando o ato normativo como um instrumento de realização de valores pluralistas.

A interpretação ainda pode ser declarativa, podendo ser extensiva ou restritiva. A extensiva ocorre nos casos em que o intérprete verifica que o conteúdo e o alcance da lei,

²⁵⁵⁰ CALIENDO, 2014, p 1198-9.

²⁵⁵¹ TÓRRES, 2010, p 549.

²⁵⁵² Sobre os diversos métodos de interpretação, conferir a obra de CAMPOS, Antônio J. Franco. **Interpretação, hermenêutica e exegese no direito tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

²⁵⁵³ GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 40.

²⁵⁵⁴ CALIENDO, op. cit., p. 1187.

quando os seus signos expressos são insuficientes para sua aplicação. “A lei teria pretendido abranger certa hipótese, mas, por haver-se formulado mal o texto, essa hipótese teria escapado do alcance expresso da norma, tornando-se com isso necessário que o aplicador da lei elasteça suas fronteiras textuais”²⁵⁵⁵. É imperioso ressaltar que não se confunde com analogia, embora ambos os institutos se apliquem em caso de omissão e não podem servir para instituir tributos, reconhecer isenção, aplicar anistia ou remover obrigações acessórias. A interpretação extensiva se aplica a uma situação em que o legislador queria aplicar a uma hipótese não prevista, conforme se depreende da má formulação do texto. Por outro lado, pode ser restritiva, quando a lei alcança situações que não teriam sido visadas pelo legislador ao estabelecer a referida disciplina legal. Neste caso, aplica-se a interpretação restrita em dúvidas sobre a infração e penalidade, incidindo o *in dubio pro reo*. Por fim, verifica-se a interpretação estrita, que “busca definir o conteúdo e o alcance da lei, sem amputações e sem acréscimos”²⁵⁵⁶. Visa, portanto, permitir que o intérprete verifique a definição da matéria da hipótese de incidência do tributo.

Machado Neto ainda apresenta a interpretação modificativa e a ab-rogante. No primeiro caso, a modificativa permite que a norma abranja casos ou consequências que não foram conhecidos ou previstos pelo legislador, verificando o espírito da disposição normativa e não a vontade do legislador. A interpretação ab-rogante, por sua vez, ocorre “quando duas normas existem no ordenamento jurídico em absoluta e invencível incompatibilidade ou contradição”²⁵⁵⁷, decidindo o intérprete sobre a existência de uma das normas no sistema jurídico.

A interpretação no Direito Tributário ocorria mediante a realização de análises pelos jurisconsultos a serviço do governo das leis tributárias, realçando a interpretação apriorística, verificando-se a “solução que melhor atendesse ao interesse do Fisco (*in dubio pro Fisco*), fundada na prevalência do interesse público, ou sempre a que favorecesse o indivíduo (*in dubio contra Fiscum*), apoiada na regra de respeito à propriedade do indivíduo”²⁵⁵⁸. No entanto, deve-se aplicar à referida disciplina as regras e técnicas de interpretação que se utilizam no Direito, mesmo que o Código Tributário estabeleça disposições sobre os métodos de interpretação²⁵⁵⁹.

²⁵⁵⁵ AMARO, 2013, p. 235.

²⁵⁵⁶ AMARO, 2013, p. 235.

²⁵⁵⁷ MACHADO NETO, 1988, p. 218.

²⁵⁵⁸ AMARO, op. cit., p. 233. No que pertine ao “*in dubio contra Fiscum*”, este foi introduzido no Digesto de Justiniano como preceito Legal, porém a regra não exerceu força durante a Idade Média até a Revolução Francesa. “Entretanto, é vidente que qualquer das duas orientações opostas, pró-fisco e contra-fisco, eram apriorísticas, isto é, impunham uma solução determinada para todos os casos, sem atentar para as circunstâncias particulares de cada um: assim, aquelas orientações podiam justificar-se em face da situação política existente num dado momento histórico, mas não tinham base jurídica ou científica verdadeira” (SOUZA, 1982, p. 77).

²⁵⁵⁹ “É verdade que o CTN não quis acolher a disposição do Anteprojeto Aranha-R. G Sousa que enunciava expressamente essa aplicação de todos os processos de Hermenêutica, no artigo 73: ‘Na aplicação da legislação

Isso porque não se deve utilizar critérios apriorísticos como a supremacia do interesse público, assim como a matéria prevista no código de normas gerais tributárias sobre interpretação possui lacunas e é deficiente, sendo que alguns de seus preceitos “nem sequer resistem à aplicação dos critérios interpretativos por ele exigidos”²⁵⁶⁰. Além disso, o dispositivo não esgota os métodos de interpretação existentes numa sociedade democrática, nem resolve os problemas referentes aos conflitos hermenêuticos. Por isso, “a regra é justamente a submissão do direito tributário ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria da interpretação jurídica; por exceção, nas situações disciplinadas expressamente, o intérprete deve procurar dar preferência aos critérios indicados pelo Código tributário Nacional”²⁵⁶¹, devendo ser observados os fins específicos da disciplina (justiça fiscal, neutralidade fiscal-concorrencial e liberdade fiscal) e o seus instrumentos, as regras e princípios tributários.

Assim sendo, o intérprete deve verificar o sentido das palavras previstas no dispositivo legal, em atendimento a interpretação literal²⁵⁶², bem como o sentido lógico que se harmonize com o sistema normativo em que ele se insere, podendo recorrer às circunstâncias históricas à época da edição, sem olvidar ou esquivar da finalidade da criação da lei ora interpretada. Ademais, reconhece-se a incidência da interpretação sistemática no Direito Tributário, por diversos motivos: as normas de comportamento são derivadas de princípios, que possuem prevalência sistêmica em relação às regras, assim como detém um conteúdo axiológico claro, sendo possuidores dos valores normativos do sistema jurídico e permitindo a inserção do conteúdo moral neste. Dessa forma, realiza-se o redimensionamento da questão das antinomias entre princípios e regras, objetivando a solução adequada perante o ordenamento jurídico, em especial as escolhas axiológicas do constituinte, para o caso concreto. No caso do Direito Tributário, os princípios recebem uma orientação da interpretação sistemática conforme a constituição, adequando-se às normas tributárias aos dispositivos da ordem econômica e da ordem social. Assim, compreende-se que “a tributação não é um fim em si mesmo, nem seus meios de financiamento são isolados de sua finalidade dos direitos fundamentais”²⁵⁶³.

O Código Tributário Nacional ainda traz a possibilidade de interpretação benigna ou favorável ao contribuinte, haja vista que o Direito Tributário atua sobre a liberdade e a

tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste Título”.

(In BALEEIRO, 2001, p 673).

²⁵⁶⁰ AMARO, 2013, 2013, p 234.

²⁵⁶¹ AMARO, op. cit., p 234.

²⁵⁶² No caso da interpretação literal, o Código Tributário Nacional a estipula como obrigatória para os casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. (In AMARO, op. cit., p. 247).

²⁵⁶³ CALIENDO, 2014, p 1192.

propriedade do sujeito. É permitida em casos de dúvida na capitulação legal da infração, natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; dúvida quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação²⁵⁶⁴. Ou seja, a interpretação benigna é permitida para verificar os casos de infrações ou aplicação de penalidades, devendo o intérprete analisar o caso concreto, interpretar o fato e não a lei. “A questão atém-se à subsunção, mas a dúvida que se põe não é sobre a lei, e sim sobre o fato”²⁵⁶⁵. Porém, o inciso IV do artigo 112 do referido código permite a interpretação benigna para análise do fato e discussão sobre o conteúdo e alcance da norma ou dos critérios de graduação da sanção. “Qualquer que seja a dúvida, sobre a interpretação da lei punitiva ou sobre a valorização dos fatos concretos efetivamente ocorridos, a solução há de ser a mais favorável ao acusado”²⁵⁶⁶.

Cabe ressaltar que a interpretação no âmbito do Direito Tributário passa pela compreensão dos conceitos, institutos e formas de outros ramos do Direito Público e do Direito Privado. Afinal, as hipóteses de incidência e a delimitação da competência tributária são criadas com conceitos e institutos de diversos ramos jurídicos, utilizando-se o legislador o conceito na sua configuração formal e não no modo dinâmico da sua origem²⁵⁶⁷. Dessa forma, os conceitos, institutos e formas de outras disciplinas jurídicas serão preservadas em suas características originais, salvo se o legislador os alterar mediante a inserção de outras propriedades e características a partir do objeto do Direito Tributário, guardados os limites constitucionais²⁵⁶⁸.

Ainda sobre os conceitos de Direito Privado, estes, quando usados pelo constituinte na definição de competência tributária, delimitam a atuação do legislador tributário, devendo este respeitar os tipos e formas dos atos e negócios regulados pelo referido direito. Afinal, há o caráter conservativo das competências tributárias para a Administração Tributária, determinando que esta respeite os conceitos quando da sua atividade fiscalizatória e

²⁵⁶⁴ Art 112 do CTN. (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020)

²⁵⁶⁵ AMARO, 2013., p. 248.

²⁵⁶⁶ AMARO, op. cit., p. 249.

²⁵⁶⁷ Art 109 do CTN: Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020).

²⁵⁶⁸ Os institutos de direito privado possuem relevância no direito tributário quando “referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias”, de forma que “o instituto de direito privado é ‘importado’ pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações”. (In AMARO, op. cit., p. 245).

arrecadatória, haja vista que deve pautar sua conduta no princípio da legalidade e não pode “exercer alguma espécie de função criativa de novos tipos ou conceitos normativos relativamente aos que foram construídos pelo legislador, nos termos constitucionais”.²⁵⁶⁹ Assim, ao transcrever o conceito de Direito Privado para definição da competência tributária no texto constitucional, não pode o intérprete, o agente público e o legislador alterar a conformação dada pelo Direito Privado, reconhecendo-se, portanto, que os conceitos jurídicos têm o mesmo significado em todo ordenamento jurídico.

Observa Luciano Amaro que os conceitos de Direito Privado utilizados para definição de competência tributária não podem ser modificados pelo legislador infraconstitucional para ampliar o campo de incidência da norma tributária. Porém, “embora não expressamente dito, a lei que institui tributo pode reduzir, para fins de incidência, o alcance do conceito utilizado para definir a competência tributária”. Por isso, o legislador pode delimitar o campo de competência em menor grau mediante redução do alcance do conceito utilizado para definir a amplitude da competência tributária²⁵⁷⁰. Diversamente opina Baleeiro, ao afirmar que o “legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio, nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa limites rígidos”²⁵⁷¹.

O legislador pode redefinir os conceitos de Direito Privado, perdendo o instituto “as suas feições originais, de natureza de direito privado, para adquirir funcionalidade no direito tributário”, criando-se um conceito ex-novo, desde que não sejam tipos previstos no texto constitucional para repartir competências. A partir do momento que se altera o conceito ou instituto de outros ramos jurídicos, o legislador estipula novos conceitos e institutos que tutelam as situações jurídicas tributárias, definindo-se como causa da relação jurídica, propondo efeitos ou qualificações das obrigações tributárias²⁵⁷². “Ou seja, quando o direito tributário regular uma determinada seara que tenha implicações com institutos, conceitos ou formas do direito privado, prevaleceriam suas características naquilo que a lei tributária não a houvesse excetuado”²⁵⁷³. Dessa forma, conclui Luciano Amaro:

O que se dá é que, no direito privado (ou, às vezes, em determinado setor do direito privado), atuam certos princípios, ora visando à proteção de uma das partes do negócio, ora fazendo atuar certa presunção, ora indicando critério de interpretação, ora cominando pena de nulidade, ou ensejando anulabilidade; o setor do direito do trabalho é rico de preceitos tuitivos, informados pelo princípio que protege o hipossuficiente e que direciona os efeitos das relações trabalhistas. Ora, no direito

²⁵⁶⁹ TÔRRES, 2010, p. 559.

²⁵⁷⁰ AMARO, 2013, p. 247.

²⁵⁷¹ BALEEIRO, 2001, p. 687.

²⁵⁷² TÔRRES, 2010, p. 557.

²⁵⁷³ *Ibidem.*, p. 559.

tributário, não são intocáveis tais princípios (cuja aplicação se exaure no plano privado) para o efeito de regular a relação jurídica tributária entre o Fisco e o partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária²⁵⁷⁴.

Destarte, os efeitos tributários sobre os conceitos de Direito Privado não se submetem aos princípios respectivos, devendo o intérprete realizar abstração dos conceitos que foram alterados pelo legislador infraconstitucional tributário. Pode este conservar os valores e as propriedades originárias do conceito de outras disciplinas jurídicas, incorporando os conceitos ao Direito Tributário e, conseqüentemente, nas relações jurídicas tributárias. Cabe ressaltar, inclusive, que apenas o legislador pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos e formas dos institutos de Direito Privado, não havendo autorização à Administração Pública quanto ao método de interpretação que os altere²⁵⁷⁵.

A interpretação da norma tributária pode ser realizada tanto pelo agente público, quanto pelo próprio legislador, magistrado e o contribuinte. Se realizada pelo legislador, será considerada uma interpretação autêntica²⁵⁷⁶; se realizada pelo magistrado será interpretação usual que se opera como condição anterior a aplicação da lei sobre o fato²⁵⁷⁷. No caso do contribuinte, ele realiza a interpretação da norma tributária haja vista que diversos procedimentos administrativos foram transferidos para a sua competência através de obrigações acessórias. Dessa forma, “Fisco e contribuintes são intérpretes qualificados da comunidade hermenêutica do Direito tributário, que se constitui em torno do regime jurídico dos tributos exigidos de determinados sujeitos passivos”²⁵⁷⁸. Por tal razão, o resultado da interpretação realizada pelo contribuinte deve possuir a força vinculante que possui o conteúdo da interpretação realizada por outros autores, desde que esteja em conformidade com o sistema jurídico, os valores e fatores reais de poder. Ademais, há que se realizar o exame da existência da boa-fé por parte não só do contribuinte, mas também dos demais intérpretes quando da realização da interpretação da norma tributária.

A boa-fé objetiva se presta à função interpretativa no ordenamento jurídico, exercendo tal papel na oportunidade da interpretação destinada às relações jurídicas, analisando-se as condutas das partes conforme os padrões éticos perante as circunstâncias e o contexto. No caso

²⁵⁷⁴ AMARO, op. cit., p. 245.

²⁵⁷⁵ BALEEIRO, 2001, p. 687.

²⁵⁷⁶ Considera-se autêntica a interpretação “aquela que se opera através de outra lei. A lei não fica, entretanto, presa à personalidade do legislador que participou, com seu voto ou com a sua inteligência na elaboração. Uma vez promulgada a lei, ela se desprende das matrizes do legislador para passar a ter vida própria”. (In REALE, 2002, p. 137.

²⁵⁷⁷ Sugere Machado Neto a existência da interpretação doutrinária, realizada pelo jurista da ciência do Direito, podendo levar à convicção de um magistrado ao julgar um caso concreto. (In MACHADO NETO, 1988, p 217).

²⁵⁷⁸ TÓRRES, 2010, p 538.

da boa-fé subjetiva, o intérprete verifica a vontade do agente e a manifestação de sua conduta no contexto da totalidade da relação jurídica. Dessa forma, a interpretação conforme a boa-fé (objetiva e subjetiva) visa a promoção da finalidade do ordenamento jurídico, qual seja, a preservação da segurança jurídica, fortalecimento da confiança no sistema jurídico, promoção da solidariedade e a efetivação das normas que dão eficácia à proteção da dignidade da pessoa humana. Por isso, possa ser que a interpretação conforme à boa-fé reverbere em imposições de limites aos direitos e deveres das partes da relação jurídica, valorizando-se a finalidade da relação jurídica constituída em determinadas e específicas circunstâncias.

Cabe ressaltar que a interpretação conforme a boa-fé pressupõe a verificação de outros institutos jurídicos que recaem sobre a relação jurídica, modelos jurídicos comportamentais e standards formados no âmbito da jurisprudência. Dessa forma, o intérprete deve não apenas utilizar os ditames da boa-fé quanto ao comportamento ético, probo, moral, honesto e cooperativo, mas também os casos semelhantes e os institutos jurídicos que expressam a boa-fé das partes, atentando-se para os limites do ordenamento jurídico, preservando, conseqüentemente, a segurança jurídica.

Além disso, há que se relevar o contexto e complexidade da relação jurídica, a sua totalidade e a coerência perante o ordenamento jurídico (principalmente a promoção da dignidade da pessoa humana) quanto à finalidade desejada, superando o que o texto jurídico preleciona e que seja contrário ao objetivo das partes. Aliada à finalidade, há que se perquirir quanto à utilidade da relação jurídica, as vantagens e os riscos esperados que estejam em conformidade com a lei ou ilícitos. Por fim, os comportamentos das partes antes, durante e depois do curso regular da relação jurídica devem ser postos em tela para fins de comparação com a conduta que se espera ou que esteja em conformidade com a boa-fé.

Atualmente, a interpretação das normas tributárias deve ser realizada em face do texto constitucional, das normas de direito privado ou do direito público. O objetivo é realizar uma composição unitária, com o fim de manter a “coesão sistêmica e concordância prática entre meios e fins”²⁵⁷⁹. Assim, a interpretação deve ser realizada mediante a atividade do intérprete que promova os direitos previstos no Estatuto do Contribuinte, principalmente a segurança jurídica e a dignidade da pessoa humana. A relação destes permite a estabilidade do ordenamento jurídico, pois “ao mesmo tempo que a garantia de segurança jurídica deve proteger o direito fundamental da dignidade da pessoa humana, o exercício ou efetividade deste pressupõe a segurança jurídica como conteúdo”²⁵⁸⁰.

²⁵⁷⁹ TÔRRES, 2010, p. 536.

²⁵⁸⁰ *Ibidem.*, p. 536-7.

A interpretação conforme a boa-fé, portanto, exige a univocidade quanto à compreensão e aplicação das normas tributárias postas em questão de acordo com sua finalidade e utilidade, sem importar que há um único significado correto da norma. Ou seja, “não se pode confundir a necessidade de uma resposta definitiva ou imutável (com eficácia de coisa julgada) que é meio de realização da segurança jurídica, com a única resposta correta, de todo inadequada à metodologia jurídica”²⁵⁸¹. Assim, o ordenamento jurídico, geralmente, permite uma resposta terminativa e inteligente, podendo não ser a única resposta correta ou a mais justa. A decisão referente à instituição da norma tributária, sua compreensão e aplicação devem ser realizadas mediante a verificação de seus objetivos, seguindo um método para impedir a liberalidade e o subjetivismo dos intérpretes. Assim, propõe Heleno Taveira Torres:

A ação de interpretar tem como finalidade expressar um sentido recorrendo a signos diferentes dos usados para formulá-lo originalmente. Muitas vezes, o que necessitamos interpretar é um conjunto de signos articulados, cujo sentido depende não só do conhecimento de cada signo, mas do conhecimento das relações existentes entre os signos. Como a interpretação processa-se para a criação de nova norma, enquanto enunciado de significação produzida a partir do conceito de conduta que o intérprete recria em sua mente, tem-se que verificar se o ato praticado foi acertado, o que se avalia não só segundo a sua correção ou incorreção formal, mas principalmente quanto a sua própria dimensão valorativa e correspondência com outros atos normativos que lhe sejam superiores, nos termos da hierarquia das fontes de produção²⁵⁸².

Realizando a interpretação mediante a observação das normas constitucionais, tem-se a possibilidade de se alcançar normas (resultado da interpretação) justas e corretas, coerentes e legitimadas pelo próprio sistema. Assim sendo, permite-se o exercício da interpretação em face dos direitos dos contribuintes, da segurança jurídica, exigência de coerência, respeito à confiança legítima e à boa-fé. A interpretação que se afasta do respeito a tais institutos causa conflitos desnecessários e custosos para os contribuintes, aplicação de sanções pecuniárias gravosas, aumento do número de processos judiciais e administrativos que discutem a legitimidade do exercício do poder de tributar, contribuindo para a insatisfação com o subsistema tributário e sua insegurança.

A Administração Pública e o intérprete julgador devem atuar com observância da boa-fé nos seus atos e avaliar a boa-fé na conduta do contribuinte, quando do exercício de sua atividade arrecadatória, fiscalizatória e judicante. “Negar o exame da boa-fé nos atos dos contribuintes, e tanto mais nos casos que a lei atribui a estes o dever de aplicação (interpretação)

²⁵⁸¹ TÔRRES, 2010, p. 542.

²⁵⁸² Ibidem, p. 542-3.

da legislação tributária, equivaleria a suprimir destes idêntico direito de decidibilidade em padrões semelhantes de seleção de possibilidades na aplicação na legislação tributária”²⁵⁸³. A boa-fé permite que o intérprete examine as relações jurídicas tributárias para compreender os comportamentos das partes e sua conformidade aos padrões estipulados pela boa-fé no ordenamento jurídico. Inclusive, o próprio Código Tributário Nacional ordena que a própria boa-fé seja considerada na interpretação das normas tributárias quando da realização da interpretação benigna ou favorável ao contribuinte em caso de dúvidas quanto a penalidade e/ou aos fatos, pois se pressupõe que as partes estejam de boa-fé (subjéctiva), razão pela qual o seu comportamento deve ser analisado como se praticado em conformidade à boa-fé (objéctiva) perante um contexto fáctico e normativo. Diante disso, aplica-se a norma mais favorável ao sujeito.

Considerando que a interpretação pode ser realizada por todos os integrantes da relação jurídica tributária, pode ser que interpretem de maneira diversa o mesmo dispositivo legal, mas estejam de boa-fé, não se podendo desmerecer ou anular a interpretação e o seu resultado. “Por isso mesmo, demonstrada a boa-fé, cabe às autoridades administrativas a aceitação do contribuinte como intérprete qualificado das normas tributárias e o ajusta de conduta sem quaisquer sanções”²⁵⁸⁴, atuando em conformidade com a moralidade e a boa-fé do agente público.

A integração “é o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da lei, se busca preencher o vácuo”²⁵⁸⁵, diferentemente da interpretação que visa identificar o que o dispositivo legal existente sobre um assunto quer significar. Assim, a integração se apresenta como método para descobrir o preceito no qual determinado caso deve se subsumir após se esgotarem os procedimentos de interpretação. Cabe ressaltar que a integração não é feita à margem do direito, mesmo que seja desenvolvida ultrapassando os limites do texto da lei.

O Código Tributário Nacional prevê os instrumentos destinados ao intérprete para realizar a integração em caso de lacuna legal. O intérprete pode ser tanto o legislador, como o agente público e o julgador, ou até mesmo o contribuinte. Quanto aos instrumentos, o artigo 108 prevê a utilização de forma sucessiva de analogia, princípios gerais de Direito Tributário, princípios gerais de Direito Público e a equidade. Porém, é possível que se verifique a possibilidade de se aplicar mais de um dos instrumentos numa situação, assim como de se utilizar outros instrumentos, como é o caso dos princípios gerais de direito.

²⁵⁸³ Ibidem, p 562.

²⁵⁸⁴ TÓRRES, 2010, p 563.

²⁵⁸⁵ AMARO, 2013, p 232.

A analogia consiste “na aplicação a determinado caso, para o qual inexistente preceito expresso, de norma legal prevista para uma situação semelhante”²⁵⁸⁶. Pode ser aplicada nos casos de semelhança dos fatos, ou considerando a disciplina jurídica de casos semelhantes ou ser “fundada na ascensão até os princípios jurídicos gerais de natureza análoga, para, daí, descer até o caso supostamente não previsto”²⁵⁸⁷.

Cabe ressaltar, no entanto, que o código proíbe a utilização da analogia em caso de se tornar tributo exigível em situação não abarcada pela legislação tributária, da mesma forma para se reconhecer isenção, aplicar anistia, nem mesmo dispensar o cumprimento de obrigações acessórias. Assim, a analogia seria aplicada no direito tributário processual e nas normas tributárias que não versassem sobre a hipótese de incidência do tributo²⁵⁸⁸.

A utilização de princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público permite que os intérpretes julgadores e agentes públicos tenham uma amplitude maior quanto às possíveis atuações e interpretações da norma tributária perante um caso concreto. Auxiliam o intérprete a realizar a construção de “uma norma para o caso concreto que se harmonize com o sistema jurídico em que a disciplina desse caso deve ser inserida”²⁵⁸⁹. Porém não podem ultrapassar os campos da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, permanecendo os efeitos tributários impostos pela legislação.

Além disso, não podem ser vistos em categorias hierarquizadas ou separadas, pois princípios tributários são princípios que se inserem em todo o ordenamento jurídico; em verdade, não há que se falar em princípios de um determinado ramo jurídico, assim como há princípios de abrangência universal, como “é o caso do princípio de proteção da boa-fé, que permeia todo o direito, tanto o público quanto o privado”²⁵⁹⁰. Quanto aos princípios gerais de direito, o Código Tributário Nacional fora omissivo quanto a previsão como instrumentos a serem usados para fins de integração normativa, o que não significa que devam ser desconsiderados, pois podem ser utilizados para fundamentar decisões judiciais sobre conflitos na relação jurídica tributária.

Também pode a boa-fé designar um critério de integração das lacunas nas relações jurídicas quanto ao seu objeto e execução, determinando que seria um comportamento conforme a boa-fé diante da relação jurídica em análise. Inclusive, a boa-fé é identificada como critério para realizar a integração, cabendo ao intérprete “completar o sentido da norma através

²⁵⁸⁶ *Ibidem.*, p. 238.

²⁵⁸⁷ MACHADO NETO, 1988, p. 225.

²⁵⁸⁸ VILLEGAS, 2005, p. 250.

²⁵⁸⁹ Sugere Amaro que a utilização dos princípios permite a analogia juris. (In AMARO, 2013, p. 239).

²⁵⁹⁰ AMARO, *op. cit.*, p. 240.

do preenchimento do conteúdo concreto que a comunidade, atualmente, atribui a tais conceitos genéricos”²⁵⁹¹. O intérprete utiliza a boa-fé objetiva para suprir lacunas, sanar imprecisões dos termos do texto normativo e ainda inserir outros elementos na relação jurídica, alterando os elementos que se desenvolvem desta²⁵⁹².

Neste caso, caberá ao juiz verificar os parâmetros em casos anteriores, “em padrões de comportamento social objetivamente aferíveis, na praxe do setor na prática eventualmente seguida pelas partes”²⁵⁹³, criando uma solução sempre à vista do caso concreto²⁵⁹⁴. Em ambas as situações, haverá o dever de o intérprete realizar uma atividade valorativa, posto que não há uma enumeração casuística da ação contrária à boa-fé, mas há diferenças quanto a “estrutura do estado normativo, gerando, por consequência, diversidade no modo de atuação do julgador no momento aplicativo”²⁵⁹⁵. O intérprete deve considerar a boa-fé objetiva para preencher lacunas, mas sem se distanciar dos objetivos do sistema jurídico, da relação jurídica analisada, mas atento aos princípios e valores do ordenamento jurídico e as circunstâncias do caso concreto, a utilidade da relação jurídica e a finalidade das partes.

Pode a integração ser realizada pelos agentes públicos no caso de lhe competir a análise de processos administrativos provenientes de lacunas nas portarias e instruções normativas, assim como pode o legislador realizar a integração no momento em que elabora a exposição de motivos de uma legislação específica ou quando institui normas que permitem a integração entre instrumentos normativos. Já o intérprete julgador, está autorizado a decidir os casos concretos mediante o uso de analogia, aplicação de costumes gerais e princípios gerais de direito, atendendo aos fins sociais e exigências do bem comum (imposições do sistema jurídico). Em todas as situações se insere a boa-fé, para identificar ou instituir novos deveres e proibições ou permissões para o alcance do objetivo da relação jurídica. Os referidos deveres se destinam a preservação dos interesses e da proteção dos bens jurídicos, instituindo a boa-fé os deveres anexos e os deveres laterais pautados na atuação com lealdade e cooperação, transparência das informações e proteção contra danos injustos aos sujeitos.

Considerando que se trata a boa-fé objetiva de princípio jurídico que se insere no sistema jurídico, tanto no Direito Público como no Direito Privado, deve ser utilizada para fins de

²⁵⁹¹ MACHADO NETO, 1988, p. 225.

²⁵⁹² PORTO, 2016, p. 119.

²⁵⁹³ MARTINS- COSTA, 2018, p. 160.

²⁵⁹⁴ Poderá ser uma indenização, paralisação do exercício de um direito, coibição de uma conduta deslealmente contraditória, possibilidade do exercício de um direito formativo extintivo (adimplemento substancial do contrato), invalidação do ato ou negócio jurídico, criação de um dever jurídico, criação de uma presunção de ciência e acordo. Isso ocorre no âmbito do artigo 422 do CC/02. (In MARTINS- COSTA, op. cit., p. 160).

²⁵⁹⁵ MARTINS- COSTA, op. cit., p. 161.

integração do Direito Tributário. A referida permissão se encontra no princípio da eficácia da lei complementar em matéria tributária, pois o texto constitucional autoriza lei complementar a estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, servindo o Código Tributário Nacional como referido instrumento apto a tanto. Assim, se o próprio código apresenta a possibilidade de se utilizar os princípios gerais na integração da legislação tributária, a boa-fé é autorizada a ser inserida no âmbito do Direito Tributário²⁵⁹⁶.

Cabe ressaltar que não podem ser alterados pelo legislador tributário, permanecendo intactos o conteúdo e a função da boa-fé, assumindo papel relevante nas relações jurídicas tributárias. Porém, não pode ser utilizada a boa-fé para definir os efeitos tributários, pois tal função cabe ao legislador competente, respeitando-se a sua autonomia. Isso, no entanto, não significa que o legislador pode recriar os conceitos e institutos de outras disciplinas jurídicas, sob a justificativa de que serão aplicados a uma relação jurídica tributária²⁵⁹⁷.

Por ser fundamento de diversos princípios do Direito Tributário e do Direito Administrativo, como a moralidade por exemplo, bem como pelo fato de a atividade desenvolvida a fim de arrecadar e fiscalizar o contribuinte ser realizada pela Administração Pública, a inserção da boa-fé como parâmetro para integração da norma tributária mais uma vez se justifica. Ou seja, mesmo que se negasse a presença da boa-fé objetiva no Direito Tributário como princípio geral do Direito para fins de integração, ainda assim seria possível a sua produção de efeitos através da incidência dos princípios específicos que recaem sobre atividade administrativa²⁵⁹⁸.

A boa-fé objetiva se apresenta com a função integrativa no Direito Tributário para criar deveres anexos e instrumentais na relação jurídica tributária, não sendo estes os mesmos das obrigações acessórias. Afinal, os referidos deveres buscam preservar a integridade dos sujeitos da relação, exigindo-se a prestação de informação, a diligência, omissão e a não prática de condutas lesivas à contraparte, colaboração e cooperação das partes. A boa-fé, no seu papel integrativo, permite que a dignidade da pessoa humana seja preservada na relação jurídica tributária, através da imposição de comportamento solidário e de salvaguarda dos direitos, interesses e bens jurídicos das partes.

²⁵⁹⁶ MELLO, 2008, p. 52. No mesmo sentido, verifica-se a posição de Ricardo Lobo Torres para a incidência da boa-fé na interpretação e de Luciano Amaro em relação à interação das normas de direito tributário. Conclui Elizabete: “Nada impede que o princípio da boa-fé seja utilizado como forma de interpretação ou como forma de integração; a escolha dependerá do caso concreto”. (In MELLO, op. cit., p. 54)

²⁵⁹⁷ MELLO, op. cit., p. 26.

²⁵⁹⁸ Ibidem., p. 55.

Há ainda o procedimento de correção da legislação tributária realizado pelo intérprete em caso de erros ou contradições da norma legal que ordena a atuação das partes da relação jurídica tributária, devendo-se superar a antinomia ou o abuso do exercício do direito. Distingue-se da interpretação, pois esta tem como objetivo definir o sentido e o alcance do dispositivo legal, assim como se diferencia da integração, haja vista que esta se destina a preencher a lacuna legal²⁵⁹⁹. Em relação à correção, também se verifica a boa-fé objetiva como limite ao exercício de direitos subjetivos de forma abusiva e desequilibrada e atuação contraditória no trâmite da relação jurídica. Ou seja, a boa-fé objetiva, na sua função corretora, permite o fortalecimento da confiança entre as partes da relação jurídica, exigindo-se um comportamento coerente, em conformidade com a lei, garantindo a preservação dos interesses e bens jurídicos e a promoção dos direitos e garantias fundamentais. Neste caso, portanto, atua as regras do “venire contra factum proprium”, do “surrectio” e “supressio”, “tu quoque”, bem como a responsabilização do agente que esteja agindo com o abuso de direito ou com má-fé.

A boa-fé ainda se apresenta como mandamento ao intérprete julgador quanto a análise do comportamento das partes diante de um contexto do caso concreto e regime jurídico incidente, impondo-se a inserção do valor da justiça e vetor do equilíbrio, além de princípios e garantias fundamentais. A decisão do intérprete julgador, no entanto, deve ser fundamentada e legitimada pelo processo formal, em observância do devido processo legal, para que decisões contrárias ao ordenamento jurídico e pautadas na boa-fé sejam mais adequadas para garantir a eficácia dos vetores e fundamentos do sistema jurídico.

Outrossim, a boa-fé objetiva na função sistematizadora permite a formação de precedentes judiciais e sua aplicação a casos semelhantes, evitando a discricionariedade do intérprete julgador ao se utilizar a boa-fé para justificar sua decisão num caso concreto²⁶⁰⁰. Assim, impede-se que o intérprete atue de forma arbitrária, sem observar qualquer limite, haja vista que a boa-fé se compreende, malgrado conceito indeterminado, como uma norma de Direito Justo, que permite a eficácia dos direitos fundamentais, promoção da dignidade da pessoa humana, mas limitados seus efeitos em razão da segurança jurídica. Dessa forma, a função sistematizadora da boa-fé se encontra amparada no julgamento com base na equidade, haja vista se considerar a boa-fé como um princípio do Direito Justo, que possui a forma externa

²⁵⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 24.

²⁶⁰⁰ MENDEZ, 2001, p. 149.

de uma norma jurídica, mas necessita de concreção através de fatores de orientação²⁶⁰¹, observando-se os limites do próprio ordenamento jurídico.

A equidade atua como concreção da justiça ao caso concreto diante de uma lacuna jurídica, ou quando há a necessidade de se mitigar o rigor da lei ou de se optar por uma norma mais justa ao caso concreto. Dessa forma, a lacuna jurídica é caracterizada como axiológica, pois a norma existe, mas é inaplicável por abranger casos ou consequências que o legislador não teria contemplado se uma coisa ou outra houvesse acontecido”, sendo considerada a norma injusta para o caso concreto²⁶⁰². “A equidade pode levar: a) optar, entre as possíveis consequências legais de determinada situação concreta, por aquela que mais se ajuste ao conceito de justiça (interpretação benigna; *in dubio pro reo*, *in dubio pro libertate*)”, ou suprir uma lacuna legal em face de um caso concreto, considerando as características pessoais e materiais específicas²⁶⁰³.

No Direito Tributário, a equidade se apresenta como método de integração da legislação tributária, sendo vedada a dispensa de tributo devido. Ou seja, não pode o intérprete, diante de uma situação em que seja devido efetivamente o tributo, considerando-o injusto, dispensá-lo. Dessa forma, o Código Tributário Nacional impede que o intérprete crie uma “norma de exceção para afastar a incidência naquela situação concreta, com apoio na premissa de que a lei, caso houvesse previsto as características peculiares daquela situação, tê-la-ia excepcionado da regra de incidência”²⁶⁰⁴. O intérprete, neste caso, está limitado em face do princípio da legalidade, do interesse público, da separação dos poderes.

Por outro lado, a equidade permite que o intérprete julgador considere a conduta do contribuinte no caso de prática de uma infração perante à lei, podendo afastar a punição ou descaracterizar a infração, observando as circunstâncias do caso concreto e o brocardo do *in dubio pro contribuinte*. No caso de ausência de previsão de punição para uma conduta que se revele ilícita, não se pode impor uma sanção, pois haveria desrespeito ao princípio da legalidade. Em outra vertente e possibilidade de aplicação da equidade, pode o legislador especificar em lei as situações de remissão em face das circunstâncias materiais ou pessoais do contribuinte. Neste caso, a equidade se aplica em momento posterior à incidência da norma tributária e nascimento da obrigação tributária.

²⁶⁰¹ *Ibidem.*, p. 142.

²⁶⁰² MACHADO NETO, 1988, p 225.

²⁶⁰³ AMARO, 2013, p. 242.

²⁶⁰⁴ *Ibidem.*, p. 242.

A integração não diz respeito apenas a supressão de lacunas legais, mas também sobre a relação entre os instrumentos normativos nacionais e estrangeiros no âmbito do sistema jurídico, garantindo-se uma coerência e uma unidade. No âmbito interno, existem situações de normas que se contradizem, bem como há conflitos de competência entre os entes para legislar sobre a matéria. Já no aspecto da integração dos tratados e convenções internacionais, há a questão sobre a inserção, validade e eficácia no país da norma proveniente do acordo entre soberanias.

Os conflitos entre normas do sistema jurídico fragilizam a concepção da sua coerência e da sua unidade, mas são resolvidos em razão de ser um sistema dinâmico, ou seja, “a pertinência de suas normas é julgada com base em um critério meramente formal, isto é, independentemente do conteúdo²⁶⁰⁵”, quando não se está diante de um caso de inconstitucionalidade, quando o conflito será pautado no conteúdo do texto normativo. Normas conflitantes designam a antinomia, ocorrendo quando há duas normas pertencentes ao mesmo ordenamento e possuem o mesmo âmbito de validade e eficácia, observando-se na “situação na qual duas normas, das quais uma obriga e outro proíbe, ou uma obriga e outra permite, ou uma proíbe e outra permite o mesmo comportamento”²⁶⁰⁶.

As antinomias podem ser aparentes, quando solucionáveis pelos métodos ou critérios, ou podem ser reais, quando o intérprete “é abandonado a si mesmo ou pela falta de um critério ou por conflito entre os critérios dados”²⁶⁰⁷. As aparentes se resolvem com os critérios cronológico, segundo o qual a lei posterior derroga a lei anterior em caso de dispositivos incompatíveis; hierárquico, que aponta para a prevalência da lei hierarquicamente superior; já o da especialidade impõe a prevalência da norma especial em face da geral. Cabe ressaltar que os critérios podem colidir, prevalecendo o hierárquico sobre o cronológico, o especial sobre o cronológico. Mas no caso de colisão entre o critério hierárquico e o especial, verifica-se a colisão de “dois valores fundamentais de todo ordenamento jurídico, o do respeito da ordem, que exige respeito da hierarquia e, portanto, do critério da superioridade, e o da justiça, que exige a adaptação gradual do direito às necessidades sociais e, portanto, respeito do critério da especialidade”²⁶⁰⁸. Por isso, há uma tendência em se dar preferência à norma hierarquicamente

²⁶⁰⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2014, p. 79

²⁶⁰⁶ BOBBIO, 2014, p. 89-90. Bobbio acrescenta ainda a existência da antinomia imprópria, que ocorre em caso de conflito entre princípios, no caso de valoração dos fatos sob os quais incidirão as normas, e no caso de incompatibilidade entre o fim e o meio previsto na norma. (In BOBBIO, op. cit., p. 93).

²⁶⁰⁷ BOBBIO, op. cit., p. 94.

²⁶⁰⁸ Ibidem., p. 107.

superior ou ao texto constitucional, haja vista este apresentar os princípios e direitos fundamentais de um ordenamento jurídico.

Porém, esses critérios não servem para resolver a questão em caso de normas contemporâneas, do mesmo nível e ambas sendo gerais. Neste caso, entende Bobbio que se deve considerar a forma da norma, ou seja, ao se verificar se a norma é permissiva, proibitiva ou imperativa, prevalece a norma que for permissiva em caso de conflito, pois aplica-se a máxima do *in dubio pro sujeto*. Assim, este último critério visa a preferência da norma que favorece o sujeito da relação jurídica que é mais justo proteger. Por outro lado, há a situação de conflito entre normas proibitivas e imperativa, sugere Bobbio que se “essas duas normas anulam-se reciprocamente, e, portanto, o comportamento, em vez de ser ordenado ou proibido, se considera permitido ou lícito”²⁶⁰⁹. Mas no caso de não encontrar o intérprete solução com os critérios acima, pode realizar a interpretação ab-rogante em relação a uma norma, eliminar ou conservar as duas normas. Via de regra, mantém as normas, superando a incompatibilidade mediante a demonstração da sua aparência, ou identificação de incompletude da interpretação, ou eliminação da incompatibilidade com a interpretação corretiva.

No caso do Direito Tributário, o conflito entre as normas, além dos descritos acima, pode ser verificado quanto à competência para legislar sobre determinada matéria. A Constituição Federal de 1988 estipula a competência concorrente entre os entes públicos, estabelecendo que tanto a União como os Estados e Distrito Federal podem legislar sobre direito tributário, no artigo 24, assim como os Municípios podem o mesmo, em razão do artigo 30, I, II e III do texto. No primeiro caso, há a designação da competência suplementar dos Estados e Distrito Federal para instituir normas gerais tributárias por meio de lei complementar, sendo plena a competência em caso de ausência de lei geral nacional. Em relação aos Municípios, a competência para legislar sobre normas gerais deriva-se da interpretação sistêmica do texto constitucional, suprimindo-se uma lacuna, bem como da consideração do *standard federativo*, pois “não se pode negar a uma das entidades intra-estatais aquilo que se defere a qualquer das outras, expressamente. Há de haver uma simetria, que decorre, necessariamente, do sistema federativo”²⁶¹⁰. Assim, após a promulgação da lei complementar de normas gerais pela União, as normas contrárias instituídas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios sofreriam a ab-rogação, incidindo o critério hierárquico para a resolução do conflito, reconhecido pelo texto constitucional.

²⁶⁰⁹ BOBBIO, 2014, p. 100.

²⁶¹⁰ BRITO, 2002, p 636.

A resolução de conflitos das normas tributárias perpassa por estes critérios, obedecendo a imposição da coerência e unidade do sistema. Ademais, malgrado os referidos critérios acima postos, o intérprete não pode se olvidar dos direitos dos contribuintes e princípios tributários, bem como os objetivos da República, como a promoção da solidariedade, e o seu fundamento, a dignidade da pessoa humana. Como demonstrado, a boa-fé se caracteriza como fundamento dos princípios tributários, bem como tempera o exercício da solidariedade para fins de promoção da dignidade da pessoa humana. Além disso, está pautada nos novos fatores reais de poder.

Os instrumentos normativos que compõem a legislação tributária e que são alvo dos referidos critérios são aqueles destacados no artigo 96 do Código Tributário Nacional. São considerados tanto os que são elaborados pelo Poder Legislativo e com abrangência territorial nacional, assim como as normas complementares, quanto às decisões judiciais e administrativas. Porém, o código prevê a inclusão dos tratados e convenções internacionais que versam sobre matéria tributária dentro do contexto da legislação tributária, instituindo, inclusive, norma resolutiva de conflito com normas nacionais.

A inclusão dos textos dos tratados e convenções internacionais no sistema jurídico nacional brasileiro se apresenta como indício²⁶¹¹ da teoria monista²⁶¹², segundo a qual tem-se a

²⁶¹¹ Há uma falta de precisão no texto constitucional, aos níveis de conteúdo e de forma, não havendo nenhum dispositivo que estatua claramente qual a posição hierárquica do Direito Internacional perante o Direito interno. Tal deficiência constitucional e celeumas doutrinárias foram identificadas por Saulo Casali, que, inclusive, propôs modificações nos artigos 4º, 5º, 49º, 52, 84 e 151 da Constituição Federal de 1988 para que as dúvidas fossem dirimidas. (In BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 162-170). O que se vislumbra, em verdade, é um debate em torno da identificação da perspectiva geral orientadora das diretrizes constitucionais fixadas para as relações exteriores do Brasil. Existiria uma ambiguidade aparentemente manifestada no fato de que se por um lado existe uma orientação nacionalista, apegada às ideias de independência nacional, de não intervenção, de igualdade entre os Estados; por outro lado, existe uma orientação de cunho internacionalista que se traduz na ideia de que o Brasil, nas suas relações internacionais, deverá guiar-se pela prevalência dos direitos humanos, da autodeterminação dos povos e do repúdio ao terrorismo. Ou seja, ao mesmo tempo em que a ausência de precisão nos dispositivos constitucionais sobre o tema possibilita o empreendimento de uma política externa mais flexível, leva a Corte Suprema Constitucional a decisões que tornam ainda mais ambíguo o comportamento externo brasileiro. Há, em verdade, decisões que ora defendem o Monismo Moderado, ora defendem o Monismo Radical, demonstrando a flexibilidade do sistema jurídico brasileiro.

²⁶¹² Em breves linhas, o Monismo se trata da teoria segundo a qual o Direito Internacional se aplica diretamente na ordem jurídica dos Estados, independentemente de qualquer transformação, uma vez que esses Estados, nas suas relações com outros sujeitos do direito das gentes, mantêm compromissos que se interpenetram e que somente se sustentam juridicamente por pertencerem a um sistema jurídico uno, baseado na identidade de sujeito e de fontes. Sendo assim, tanto o Direito interno como o Direito Internacional estariam aptos para reger as relações jurídicas dos indivíduos, sendo inútil qualquer processo de transformação das normas internacionais no ordenamento jurídico interno (In MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 92). Machado Neto opina no sentido da supremacia do direito internacional sobre o direito interno, apresentando o fundamento da ordem jurídica, a norma-origem: o respeito ao que foi pactuado pelos Estados. Em outras palavras, a segurança e confiabilidade dessas relações é que alicerça não só o Direito Internacional, mas também é substrato para a norma nacional. (In MACHADO NETO, 1988, p. 149).

concepção universal do direito, havendo uma internacionalização do direito constitucional interno, mas prevalecendo os instrumentos normativos internacionais²⁶¹³. Neste caso, tão logo celebrados, os tratados e convenções devem ser respeitados pelo legislador nacional ao instituírem novas leis, revogando-se as regras que lhe são incompatíveis²⁶¹⁴. Além do artigo 98 do Código Tributário Nacional, observa-se o artigo 5, §2º do texto constitucional que estipula que tratados são fontes de direitos subjetivos²⁶¹⁵. O dispositivo do Código Tributário, em verdade, estabelece uma regra de resolução de conflito entre normas que incidem sobre um determinado caso para o intérprete, uma norma proibitiva para o legislador e uma regra de recepção dos tratados internacionais no sistema jurídico²⁶¹⁶.

Por isso, conclui-se pela adoção do monismo quanto a inserção das normas dos tratados e convenções internacionais²⁶¹⁷, equiparando-o a leis ordinárias, ressalvados os casos de

O monismo se divide em prevalência da ordem nacional e da ordem internacional. No primeiro caso, “há o primado do direito interno, porque a própria obrigação decorrente das normas do direito internacional é determinada pelo direito constitucional”. Já no segundo caso, sustenta-se a unicidade da ordem jurídica, mas, com o primado do direito internacional e, portanto, a ele subordinado o direito constitucional”. (In BRITO, 1993, p. 96). A última corrente, o Monismo Internacionalista Dialógico, apresenta a supremacia do Direito Internacional face ao Direito interno, porém com uma ressalva. Quando os tratados versam sobre direitos humanos, pode haver coexistência e diálogo entre as normas internacionais e as normas domésticas de um determinado Estado, pois deve ser aplicada a norma mais favorável ao ser humano. A prevalência da norma internacional sobre a interna continua a existir, mesmo quando os instrumentos internacionais de direitos humanos autorizam a aplicação da norma interna mais benéfica, visto que, nesse caso, a aplicação da norma interna no caso concreto é concessão da própria norma internacional que lhe é superior. (In MAZZUOLI, 2013, p. 103). A outra corrente é denominada de dualismo, segundo a qual se “reconhece a existência dos dois sistemas jurídicos – interno e internacional – influenciando-se, reciprocamente, porém, independentes e distintos”. (In BRITO, 1993, p. 95-96). Dessa forma, a norma de direito internacional só produz efeitos no direito interno se o Estado houver aceito, promovendo-lhe a introdução no plano doméstico.

²⁶¹³Assim, o Direito Internacional Público seria aplicado aos Estados, que, por conseguinte, o fazem ser aplicado, se for o caso, aos indivíduos.

²⁶¹⁴Os tratados internacionais que versam sobre matéria tributária não revogam a legislação tributária interna, mas prevalecem sobre elas quando em conflito num caso concreto. O Código Tributário Nacional apenas se valeu da expressão que é gênero, e não da espécie correta qual seja “derrogar”. Deve o intérprete, diante disso, ler “derrogação” quando o código utiliza a expressão “revogação” (In XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. ed.; substancialmente reformulada e atualizada até junho de 2010 com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 91). Quanto à abrangência, os tratados internacionais devem ser observados pela legislação superveniente e derrogar a que lhe for contrária. Logo, devem observar os tratados internacionais celebrados todas as espécies normativas alcançadas pela expressão legislação tributária prevista no artigo 96 do Código Tributário Nacional.

²⁶¹⁵“Enquanto a norma do art 5º, §2º é uma norma-princípio, considerando que ali se disciplinam direitos subjetivos públicos, que são princípios constitucionais porque estão arrolados entre os direitos fundamentais do homem”. (In BRITO, 2002, p 639).

²⁶¹⁶Não se pode dizer que o artigo 98 do Código Tributário Nacional estaria exorbitando, inconstitucionalmente, as suas funções de lei complementar, limitando sem título legítimo o Poder Legislativo, quando a verdade é que ele se insere de pleno na função atribuída pelo artigo 146 da Constituição Federal de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, uma das quais é precisamente a de que resulta na supremacia hierárquica dos tratados. (In MAZZUOLI, 2013, p. 417).

²⁶¹⁷A jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros adota para alguns casos o monismo, para outros o dualismo, não havendo uniformidade no entendimento. O Supremo Tribunal Federal tem adotado uma interpretação restritiva do dispositivo do artigo 98 do Código Tributário Nacional, entendendo ser o mesmo somente aplicável aos tratados-contratos e não aos tratados normativos, aceitando a aplicação do Monismo Radical para os primeiros. Os tratados-contratos são normalmente bilaterais e não dão causa à criação de uma

tratados internacionais que versam sobre direitos fundamentais com status de supralegal se não houver a conversão em emenda constitucional, como dispõe o artigo 5, §4º do texto constitucional²⁶¹⁸.

Em relação à interpretação dos tratados internacionais que versam sobre matéria tributária, deve-se observar os dispositivos do Código Tributário Nacional sobre a interpretação, bem como a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, inserida no Brasil através do Decreto 7.030/2009. Dentre as regras previstas na Convenção de Viena, tem-se a interpretação conforme a boa-fé, devendo o intérprete compreender o contexto²⁶¹⁹, o objetivo e finalidade do tratado celebrado alvo.

A boa-fé objetiva deve ser considerada para fins de aplicação e interpretação dos tratados internacionais e acordos sobre bitributação. No momento da celebração dos tratados internacionais, verifica-se a incidência da boa-fé objetiva por parte dos Estados contratantes, que “ênfatisa as intenções comuns, a constância e a harmonia em relação à interpretação e aplicação destes acordos”²⁶²⁰, moderando a discricionariedade dos Estados quanto à interpretação e aplicação dos acordos para evitar a bitributação. No entanto, os Estados possuem

regra geral e abstrata de Direito Internacional, mas à estipulação recíproca e concreta das respectivas prestações e contraprestações individuais com fins comuns. Já os tratados normativos seriam celebrados entre muitos Estados, criando normatividade geral de Direito Internacional, constituindo-se normalmente em grandes convenções multilaterais. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80.004/SE. Relator para acórdão: Min. Cunha Peixoto. Tribunal Pleno. Brasília, 1. jun. 1977. **Diário da Justiça**, Brasília, 29 dez. 1977. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175365>>. Acesso em: 4 abr. 2021).

²⁶¹⁸ Adotando a corrente dualista, os autores Geraldo Ataliba e Aires Barreto[#] consideram que o artigo 98 apenas definiria a regra de leis especiais não são revogadas por leis gerais. Isto porque os acordos internacionais tributários se transformariam em leis internas, através de decretos-legislativos que os aprovam, que descreveriam as hipóteses de incidência dos tributos diversos. Desta forma, a prevalência das normas dos tratados não provém de sua índole internacional nem de uma superioridade extrassistemática do direito internacional: essa prevalência decorre direta e simplesmente das regras do ordenamento jurídico brasileiro (In ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Acordo Brasil-Itália de navegação aérea: aspectos tributários: relatório. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE FINANÇAS PÚBLICAS E IMPOSIÇÃO: Confrontos dos sistemas latino-americanos e europeu, 1992, Roma. **Anais...** Roma: [s.n.], 1992, p. 12-13). Heleno Tôrres, adepto ao Dualismo moderado, considera que o artigo 98 do Código Tributário Nacional possui natureza declarativa, pois após o procedimento de incorporação, os tratados internacionais passam a ter aplicabilidade intra-sistêmica não com força normativa semelhante ao Decreto Legislativo que o referenda, mas com validade inerente aos próprios tratados. Sua posição se traduz na aceitação do tratado como tal apenas após o procedimento de incorporação ao Direito interno, admitindo o princípio da prevalência da aplicabilidade das normas internacionais sobre as normas nacionais. Estas apenas cederiam em sua aplicabilidade, mas não em sua validade e existência, por isso deve-se ler no lugar de revogação, derrogação. (In TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 578-580).

²⁶¹⁹ “A interpretação contextual compreende outros acordos já celebrados entre as partes, instrumentos multilaterais anteriores relacionados com ele, posterior acordo entre as partes, práticas posteriores que manifestem o consenso entre estas, bem como as regras de Direito Internacional aplicáveis”. (In TÔRRES, Heleno Taveira. Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena. **Conjur**, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao#:~:text=De%20acordo%20com%20o%20artigo,seu%20objeto%20e%20prop%C3%B3sito%E2%80%9D> Acesso em 16 mar 2021).

²⁶²⁰ RUBINSTEIN, 2010, p. 84.

discrecionariade quanto à instituição da legislação tributária interna, bem como o alcance de suas obrigações internacionais, podendo frustrar o texto dos tratados. Isso significa que podem agir em desconformidade ao texto dos tratados internacionais, violando a boa-fé existente no ato da assinatura e ratificação do texto.

Os referidos acordos visam a facilitação do tráfego comercial existente entre os países, haja vista que objetivam estabelecer “obrigações internacionais para os Estados em relação à alocação dos rendimentos e à eliminação ou mitigação da bitributação”²⁶²¹. Neste caso, os contribuintes se tornam os grandes beneficiários, pois se busca evitar os efeitos nefastos da bitributação, garantindo, os tratados, a segurança jurídica necessária para que possam exercer suas atividades nos Estados contratantes. A referida segurança jurídica é proveniente da boa-fé objetiva, pois os Estados passam “a ter que agir de forma previsível, adotando condutas [...] em conformidade com os valores de retidão, lealdade e constância presentes na comunidade internacional”²⁶²², respeitando-se o *pacta sunt servanda*, sob pena de responsabilidade internacional e respectivas sanções.

Assim, tem-se como funções do artigo 98 do Código Tributário Nacional: recepção sistêmica das normas convencionais e um comando comportamental ao legislador ordinário, proibindo-o de legislar contra o acordado, nos termos do princípio do *pacta sunt servanda*, confirmando o princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno, como decorrência do artigo 4º da Constituição Federal²⁶²³. Além disso, impõe o respeito aos direitos e deveres dos participantes da relação jurídica tributária. O respeito mútuo e a interferência na legislação interna em razão de um acordo entre Estados é proveniente da imposição do princípio da boa-fé.

Cabe ressaltar que o princípio da boa-fé também pode ser utilizado para suprir lacunas no âmbito do direito tributário internacional, principalmente no que pertine à estrutura do texto dos tratados e acordos internacionais para evitar a bitributação, bem como quanto ao seu conteúdo e decisões em caso de conflitos normativos ou ausência de previsão normativa sobre a matéria²⁶²⁴.

²⁶²¹ *Ibidem.*, p. 83.

²⁶²² RUBINSTEIN, 2010, p. 84.

²⁶²³ TÔRRES, Heleno Taveira. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 86, p. 34-49, nov. 2002, p. 44.

²⁶²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. In **Direito Tributário Atual**, nº 17, 2003, São Paulo: Dialética, p. 49.

5.7 REFLEXOS PONTUAIS DA PRESENÇA OU VIOLAÇÃO DA BOA FÉ NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Diante de uma concepção de relação jurídica tributária com vistas identificar o ser humano como o fim da arrecadação tributária, impõe-se a releitura das normas que incidem sobre a referida relação. A norma tributária não se justifica apenas pela arrecadação tributária eficiente, econômica e maximizada, mas sim pela promoção dos direitos e garantias fundamentais, assim como da justiça social. A tributação deve ser instituída e realizada mediante a observação dos limites estabelecidos pela ordem jurídica, como é o caso do princípio da boa-fé. Por outro lado, cabe ao contribuinte se conscientizar sobre o seu dever fundamental de pagar tributos para a consecução do fim estatal a seu favor.

Por tais razões, a boa-fé, tanto no seu aspecto objetivo e no subjetivo, faz-se presente e se concretiza em diversos dispositivos da legislação tributária, impondo um determinado comportamento das partes da relação jurídica tributária, beneficiando o contribuinte, impondo a responsabilidade da Administração Pública pelos danos causados aos cidadãos, estabelecendo regras de aplicação das leis por parte do agente público, sua criação pelo Poder Legislativo e elemento de análise da constitucionalidade de um instrumento normativo ou modulação de efeitos de decisão que modifica entendimento jurisprudencial posterior. Ademais, a boa-fé se apresenta como elemento essencial para verificação da legitimidade de planejamento tributário, atuação das partes no âmbito do processo judicial ou administrativo, realização de transação tributária. Por fim, permite que outros princípios sejam consagrados no âmbito do Direito Tributário, como é o caso da segurança jurídica, proteção da confiança e os demais previstos no artigo 37, caput da Constituição Federal de 1988. Assim pontua Ricardo Lobo Torres sobre as repercussões da boa-fé e da proteção da confiança no sistema jurídico:

O princípio da confiança do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingressa no direito administrativo e no tributário, mas é indefinível. Em linhas gerais significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição da analogia Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte, e em deveres da Administração, como sejam: irreversibilidade do lançamento por erro de direito ou de valoração do fato, inalterabilidade do critério jurídico do lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargos, do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas²⁶²⁵.

²⁶²⁵TORRES, 2005, p 570-571.

Ademais, há situações já previstas no texto constitucional que demonstram o objetivo da promoção dos direitos e garantias fundamentais, mediante a observância da atuação em conformidade à solidariedade, como é o caso da previsão da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, c) para as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

5.7.1 Solidariedade, Dignidade da pessoa humana, boa-fé e imunidade tributária

As imunidades tributárias são consideradas limitações ao poder de tributar, impondo ao constituinte o respeito à proibição de tributação de situações que promovem direitos e garantias fundamentais ou mantém a própria estrutura organizacional do Estado. Dessa forma, ignora-se eventual capacidade econômica do sujeito, não sendo possível instituir lei com hipótese de incidência sobre determinada situação ou pessoa²⁶²⁶. Por isso, “confira simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte excluiu do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas”²⁶²⁷. Em razão da criação de campos de não incidência, as imunidades impõe uma garantia aos contribuintes de não ser alvo de exações, enquanto preenchem os requisitos, concedendo-lhe o direito de exigir que o Estado se abstenha da exigência de tributos²⁶²⁸. Ademais, a imunidade se impõe perante legisladores, intérpretes julgadores e autoridades administrativas, tornando “inconstitucionais as manifestações interpretativas e os atos administrativos que as desafiam”²⁶²⁹.

Dentre as imunidades previstas no texto constitucional que demonstram a presença da promoção da solidariedade e da dignidade da pessoa humana há a destinada às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, conforme o atendimento aos requisitos da lei. A referida imunidade tem sua razão de existir pois

visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas de instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres e, de uma certa maneira,

²⁶²⁶ “As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação. [...] Mas podem, também, as imunidades serem definidas em função do objeto suscetível de ser tributado, ou de certas peculiaridades da situação objetiva”. (In AMARO, 2013, p. 177).

²⁶²⁷ AMARO, 2013, p. 176.

²⁶²⁸ CARRAZZA, 2012, p. 808.

²⁶²⁹ Ibidem., p. 814.

emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação *latu sensu*²⁶³⁰.

Em outras palavras, a imunidade considerada promove os direitos sociais, como a educação, o acesso à cultura e demais direitos previstos no artigo 6º da Constituição Federal de 1988, corroborando para atuação promotora do Estado quanto à prestação dos serviços públicos para o bem comum e promoção da dignidade da pessoa humana. Assim, não seria possível a cobrança de impostos sobre o patrimônio e a renda, bem como as contribuições sociais do artigo 195²⁶³¹.

A instituição de educação não é apenas aquela de caráter estritamente didático, mas “toda aquela que aproveita à educação e à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, academias de letras, artes e ciências, sem intuítos lucrativos”, mas que cobre algum valor pelo serviço ou ceda onerosamente seus direitos autorais e patentes²⁶³². A instituição não deve ter fim lucrativo, podendo ser associação civil ou mesmo fundação, não importando sua denominação, mas apenas a natureza real de suas atividades e finalidades. Além disso, deve respeitar requisitos previstos em lei específica para que haja o gozo da imunidade, sendo a referida lei o Código Tributário Nacional.

O Código Tributário, considerado materialmente lei complementar e, portanto, apto a regulamentar as imunidades, nos termos do artigo 146, II do texto constitucional, determina, no seu artigo 14, que as entidades não distribuam seu patrimônio ou suas rendas a seus diretores, que apliquem integralmente os seus rendimentos na manutenção de seus objetivos institucionais no Brasil, bem como mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros contábeis. Porém, o Supremo Tribunal Federal, nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS²⁶³³, considerou constitucional a previsão dos requisitos previstos na Lei Federal

²⁶³⁰ COELHO, 2015, p. 257.

²⁶³¹ O §7º utiliza o termo isenção, porém reconhece-se a atecnia no caso, pois as limitações ao poder de tributar previstas no texto constitucional que impedem a instituição de tributos sobre pessoas ou situações são as imunidades e não as isenções. Opina Carraza no seguinte sentido sobre o alcance das imunidades aos impostos e outras espécies tributárias: “Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão ‘imunidade tributária’ alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. [...] Todavia, continuamos entendendo que as situações de imunidade mais emblemáticas e significativas giram em torno dos impostos.” (In CARRAZZA, 2012, p 819 -822). Malgrado o texto constitucional apenas abarque na imunidade os impostos sobre patrimônio, renda e serviços, dever-se-ia abarcar as demais espécies tributárias para se promover o fim da norma imunizante em sua totalidade.

²⁶³² BALEEIRO, 2001, p. 137.

²⁶³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Relator para acórdão: Min.Sérgio Kukina. Decisão monocrática. Brasília, 18. dez. 2019. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 11 mai. 2020. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752612819>> Acesso em 10 abr. 2021.

12.101/2009 a serem preenchidos pelas entidades para fruição da imunidade, pois se tratavam de aspectos procedimentais para o funcionamento delas. A referida decisão viola a boa-fé, a proteção da confiança, a lealdade e cooperação, bem como a segurança jurídica, além de prejudicar a promoção da dignidade da pessoa humana pelos serviços prestados pelas entidades educacionais e de assistência social sem fins lucrativos. Impede que o próprio Estado, através da longa manus – entes privados, realize e promova de forma otimizada os direitos sociais.

Além disso, há a previsão no §1º do artigo 14 do Código Tributário que condiciona o gozo da imunidade às entidades de assistência social e de educação ao cumprimento das obrigações acessórias, bem como as obrigações provenientes da responsabilidade de retenção na fonte²⁶³⁴. O referido dispositivo concede à autoridade administrativa a autorização para suspender a aplicação do benefício da imunidade. “Isso pretende significar que o simples fato de a entidade descumprir (ainda que sem dolo) uma obrigação acessória de informar dados fiscais de terceiros ao Fisco confere a este o poder de ‘puni-la’ com a ‘suspensão’ da imunidade”²⁶³⁵. Assim, supõe-se que cabe ao agente público determinar a (in)eficácia da norma imunizante, possuindo o poder discricionário de aplicar ou não o benefício, lesando a instituição duplamente ao instituir penalidade pecuniária em caso de descumprimento de obrigação acessória²⁶³⁶. O que se deve entender é que a entidade precisa cumprir os requisitos até um determinado prazo, sob pena de desaparecer a imunidade, independentemente de qualquer ato da autoridade. Afinal, trata-se de um direito garantido pelo texto constitucional, cabendo à autoridade administrativa ou o julgador declará-lo e não o constituir. Além disso, a verificação do cumprimento do requisito deve ser realizada mediante a instauração de um processo administrativo, respeitando o devido processo legal, observando-se tanto o seu aspecto formal como o material.

5.7.2 Deveres laterais e anexos na relação jurídica tributária

Além das obrigações principais e acessórias previstas no ordenamento jurídico, em razão da incidência da boa-fé e dos demais princípios constitucionais na relação jurídica, identifica-se a categoria dos deveres anexos ou instrumentais nas relações jurídicas tributárias²⁶³⁷. Tais deveres são denominados de instrumentais ou deveres anexos, malgrados

²⁶³⁴ “Por fora, a doutrina exige mais dois: 1. Que o estatuto da instituição preveja, em caso de extinção, a reversão do patrimônio a fim público; 2. Que a instituição não possa, mais à frente, transformar-se em empresa mercantil”. (In COELHO, 2015, p. 260).

²⁶³⁵ AMARO, 2013, p. 182

²⁶³⁶ CARRAZZA, 2012, p 886.

²⁶³⁷ PORTO, 2016, p. 66.

não previstos em lei de forma específica, surgem em razão das funções da boa-fé, que impõe um comportamento das partes com vistas a assegurar o adimplemento da prestação principal, exigindo-se lealdade, cooperação e colaboração, prestação de informações e proteção para diminuir os danos ou violações aos bens jurídicos. Cabe ressaltar que “todos os envolvidos na relação tributária terão o comportamento solidário de prestar os deveres de colaboração, cooperação e proteção”²⁶³⁸.

Quanto à colaboração, tem-se como dever de o fisco e o contribuinte prestarem as informações necessárias para que possam cumprir seus deveres, prestando informações de forma transparente. O referido dever encontra guarida nos princípios da publicidade, da transparência e moralidade, além de permitir o exercício da cidadania, pois todo o poder emana do povo e este precisa de correta informação para exercer em plenitude a cidadania. “Assim, o Fisco deverá fornecer toda informação quanto seja necessária para que o contribuinte cumpra seus deveres relacionados com a obrigação principal, não se podendo admitir informação deficiente ou imprecisa por parte da Administração Tributária”²⁶³⁹. Por outro lado, o contribuinte se obriga a “fornecer toda a informação exigida pelo Fisco, de modo a ensejar a obtenção do adimplemento do crédito por parte do ente tributante”²⁶⁴⁰. No âmbito do Direito Tributário, não há uma lei específica sobre o direito de informação e o dever de informar presente na relação jurídica tributária, porém a “boa-fé objetiva desempenha importante papel na criação de deveres jurídicos na relação jurídica tributária, sendo possível aplicar e exigir um nível satisfatório de informações na reação fisco e contribuinte”²⁶⁴¹. Sintetiza o dever de informação Éderson Porto:

O dever de informar pode ser sintetizado no compromisso da Administração em orientar os contribuintes sobre seus direitos e deveres previstos na legislação tributária, assim como explicitar o alcance que tais normas possuem segundo a interpretação da própria Administração, de um lado, e, por outro, no compromisso de orientar os contribuintes sobre o cumprimento das obrigações tributárias acessórias. A prestação de informação se manifesta pelo fornecimento de dados de interesse do contribuinte por parte da Administração Pública, de ofício ou a requerimento da parte interessada. Em segundo lugar, o objeto da atuação de informação consiste em dar notícia aos contribuintes dos seus direitos e obrigações, notadamente na extensão que foram reconhecidos pela jurisprudência administrativa do próprio fisco, assim como em consonância com as diretrizes estabelecidas pelo Poder Judiciário²⁶⁴².

²⁶³⁸PORTO, 2016, p.78.

²⁶³⁹ Ibidem., p. 130.

²⁶⁴⁰ Ibidem., p. 130.

²⁶⁴¹ Ibidem., p. 145.

²⁶⁴² Ibidem., p. 148-9.

As informações são prestadas pela Administração Pública através de consultas, publicação de instruções normativas e convênios, sendo necessário que as informações sejam claras, precisas e suficientes para o contribuinte, bem como estejam de acordo com a legislação tributária. Dessa forma, pode o contribuinte se defender melhor, administrar e planejar suas atitudes e negócios, podendo cumprir melhor e com maior eficiência as obrigações tributárias, realizando os atos necessários para auxiliar o agente público na fiscalização e no lançamento tributário.

É imperioso ressaltar que o dever de informação do contribuinte se revela no envio das informações pessoais à Administração Pública. Nesse caso, há que se ponderar quanto ao direito de sigilo ou de privacidade, pois há situações que estão sob o resguardo do texto constitucional e legislação específica, como é o caso do envio das informações dos livros contábeis²⁶⁴³, o acesso aos dados bancários²⁶⁴⁴, a troca de informações dos contribuintes pelos órgãos públicos fiscalizadores

²⁶⁴³ “Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios”. (In BRASIL. Lei n o 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**.2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16 jun 2020) “Art. 420. O juiz pode ordenar, a requerimento da parte, a exibição integral dos livros empresariais e dos documentos do arquivo: I - na liquidação de sociedade; II - na sucessão por morte de sócio; III - quando e como determinar a lei. Art. 421. O juiz pode, de ofício, ordenar à parte a exibição parcial dos livros e dos documentos, extraindo-se deles a suma que interessar ao litígio, bem como reproduções autenticadas”. (In BRASIL. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm>. Acesso em 16 mai 2020)

²⁶⁴⁴ “A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, de longa data, admite a possibilidade de que seja decretada a quebra de sigilo bancário, não apenas no âmbito da ação judicial, mas também no curso do inquérito policial, desde que atendidos os requisitos para tanto exigidos”. [...] “Segundo a posição que prevaleceu na Corte, por maioria, o acesso pelo Fisco dos dados bancários do contribuinte constituía matéria sujeita à reserva de jurisdição. [...] Trata-se, desse modo, de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo. [...]”

Note-se que, ao se dizer que há mera transferência de informações, não se está por desconsiderar a possibilidade de utilização dos dados pelo Fisco. Está-se, contudo, a dizer que essa utilização não desnatura o caráter sigiloso da movimentação bancária do contribuinte, e, dessa forma, não tem o condão de implicar violação de sua privacidade. [...] Nesse sentido, o conhecimento da notícia, do dado, da informação não implica, por si, que haja violação da privacidade, desde que: 1) não seja seguido de divulgação; 2) for do domínio apenas de quem legitimamente o detenha.[...] E, enquanto a atividade do Fisco se desenvolver sob esses limites (sigilo e utilização devida), está respaldada pela previsão constitucional inserta no art. 145, § 1º, da CF/88: [...] Em síntese, tenho que o que fez a LC 105/01 foi possibilitar o acesso de dados bancários pelo Fisco, para identificação, com maior precisão, por meio de legítima atividade fiscalizatória, do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, sem permitir, contudo, a divulgação dessas informações, resguardando-se a intimidade e a vida íntima do correntista. Esse resguardo se torna evidente com a leitura sistemática da LC nº 105/01, em verdade, bastante protetiva na ponderação entre o acesso aos dados bancários do contribuinte e o exercício da atividade fiscalizatória pelo Fisco. [...] Perceba-se, pois, que, com base nesse dispositivo, a Administração tem acesso apenas a dados genéricos e cadastrais dos correntistas. Essas informações obtidas na forma do art. 5º da LC são cruzadas com os dados fornecidos anualmente pelas próprias pessoas físicas e jurídicas via declaração anual de imposto de renda, de modo que tais informações já não são, a rigor, sigilosas. Apenas se, no cotejo dessas informações, forem “detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos” (§ 4º do art. 5º). Em tal caso, para o exame mais acurado das informações financeiras por autoridades e agentes

O direito ao silêncio se destaca neste ponto, pois garante ao cidadão o direito de não se autoincriminar, havendo um certo conflito com o dever de colaboração. Porém, o conflito é aparente, pois o dever de colaborar do contribuinte diz respeito à apresentação de documentos e informações exigidos por lei ou por autoridade administrativa fiscal. Porém, no caso de situações de fraude e ilícito tributário, verifica-se a presença do direito ao silêncio, “uma vez instaurada investigação contra determinado contribuinte com capacidade de lhe gerar sanções penais”²⁶⁴⁵. Dessa forma, as informações pertinentes ao lançamento tributário seriam obrigatórias quanto a sua revelação, não alcançando as informações ou documentos de interesse do fisco, mas não relacionadas com o lançamento, havendo o direito ao silêncio em caso de investigação de eventual ilícito contra a ordem tributária.

No que pertine ao sigilo fiscal, a Administração Pública invoca o referido sigilo para não fornecer dados ao contribuinte. Porém a lei 12.527/2011²⁶⁴⁶ assegura o direito dos administrados a pleitearem aos órgãos públicos informações, sendo a recusa por parte do agente público considerada ilícita “Não parece adequado invocar a proteção ao sigilo fiscal que milita em favor do contribuinte para justamente lhe obstar o acesso a informações de seu interesse”.

Há o dever de colaboração pautado na assistência mútua, apresentando-se no âmbito da relação jurídica tributária como a exigência de certos atos no âmbito do lançamento tributário, em razão da praticabilidade. “Pode-se dizer que a Administração Tributária repassou uma série de obrigações altamente complexas para o cidadão e espera dele o exato cumprimento”²⁶⁴⁷, enquanto a Administração deve assistir o contribuinte no cumprimento das obrigações na sua exatidão de forma positiva, “precisa praticar uma conduta tendente a facilitar e auxiliar o contribuinte no cumprimento de suas obrigações acessórias”²⁶⁴⁸ no procedimento de

fiscais tributários, a LC 105, em seu art. 6º, traça requisitos rigorosos, uma vez que requer: a existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, bem como a inexistência de outro meio hábil para esclarecer os fatos investigados pela autoridade administrativa”. (In BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2390/DF. Relator para acórdão: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Brasília, 24 fev. 2016. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 21 out. 2016. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI2390.pdf>> Acesso em 04 abr. 2021, p 3-15).

²⁶⁴⁵ PORTO, 2016, p. 234.

²⁶⁴⁶ BRASIL. Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em 03 jun 2020.

²⁶⁴⁷ PORTO, op. cit., p. 171.

²⁶⁴⁸ Ibidem., p. 173.

constituição do crédito tributário e seu pagamento²⁶⁴⁹. Diferencia-se do dever de informação, nos seguintes termos:

Os deveres de assistência distinguem-se dos deveres de informação também porque as assistências são sempre prestadas a requerimento da parte, enquanto que as informações podem ser prestadas de ofício pela Administração. Pode-se dizer que o dever de assistência é individual e personalizado, enquanto que o dever de informação muitas vezes é dirigido a uma coletividade, ampla e irrestritamente. Distinguem-se ainda porque enquanto a informação pode versar sobre direitos e deveres (presentes ou futuros), de qualquer natureza, a justificação da assistência restringe sua prestação em relação aos direitos e deveres presentes e, sobretudo, com as obrigações acessórias. Em comum, pode-se dizer que tanto o dever de informação, quanto o dever de assistência vincula a Administração Pública, pois a informação prestada e o auxílio ofertado devem plasmar o entendimento da própria Administração, de modo que soaria contraditório (para dizer o mínimo) que o Fisco autuas-se o contribuinte justamente em sentido contrário à informação ou à ajuda alcançada²⁶⁵⁰.

Assim, o dever de assistência mútua impõe a atuação colaborativa e impede a atuação contraditória e incoerente da Administração Pública. Além disso, favorece o comportamento leal e probo de ambas as partes, diminuindo a litigiosidade no âmbito das relações jurídicas tributárias. Por fim, ainda impede a incidência de danos maiores, pois a colaboração também engloba o dever de mitigar possíveis danos em caso de se verificar a violação de algum dever

Sobre o dever de proteção ou de segurança, as partes da relação jurídica tributária devem realizar seus atos com vistas a evitar danos aos seus bens jurídicos e de terceiros. “O Estado e o contribuinte devem zelar pela proteção mútua antes mesmo da ocorrência do fato gerador, incidindo durante o processamento da obrigação tributária e persistindo neste comportamento até mesmo após a extinção do crédito tributário”²⁶⁵¹. Por tal razão, havendo descumprimento dos deveres de proteção, seria possível responsabilizar a Administração Pública ou o contribuinte pelos danos causados, principalmente quando se vislumbrar abuso de direito, prática de ato ilícito, violação da confiança legítima.

Ao Estado se impõe o dever de, no exercício do poder de tributar, não causar danos ao contribuinte e a sua família, observando os limites constitucionais, como a vedação do confisco, direito de propriedade, liberdade de iniciativa, capacidade contributiva. “Dessa forma, pode-se dizer que se constitui em dever de o Estado zelar pela incolumidade do contribuinte, não lhe causando prejuízo e não ofendendo seu patrimônio material e moral”²⁶⁵². Por outro lado, o

²⁶⁴⁹ Opina Éderson: “Em suma, pode-se concluir que existe um dever de assistência do Fisco em relação ao contribuinte notadamente na modalidade de lançamento por homologação, haja vista que a constituição do crédito tributário ficou totalmente ao encargo do contribuinte”. (In PORTO, op. cit., p. 178).

²⁶⁵⁰ PORTO, 2016, p. 173.

²⁶⁵¹ Ibidem., p. 202.

²⁶⁵² Ibidem., p. 205.

contribuinte deve se comprometer a manter e sustentar o Estado, adimplindo a obrigação tributária principal, permitindo, assim, que os direitos de terceiros (os cidadãos) sejam garantidos. Ademais, considerando a presença de terceiros e os responsáveis tributários, na relação jurídica tributária, impõe-se a observância do dever de proteção igualmente, exigindo-se cuidado e diligência no cumprimento de suas obrigações. Da mesma forma, exige-se que o Estado não onere o terceiro mais que o próprio contribuinte, assim como respeite a sua liberdade de iniciativa, de exercício de profissão e a propriedade privada, enquanto exige-se que o contribuinte não assume comportamento que possa gerar danos a terceiros. “Em verdade, o perfil de relação ora apresentada exige que as partes se comportem de modo a zelar pela integridade do áter, abstendo-se de praticar condutas que possam produzir dano ou gerar prejuízo”²⁶⁵³.

Sobre o direito de proteção do Estado sobre terceiros, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a ilegalidade em ação de fiscalização da Administração Pública em escritório de contabilidade sem mandado judicial para tanto²⁶⁵⁴. O Estado não observou as regras de processo penal, assim como não protegeu os direitos do escritório que apenas prestava serviços ao contribuinte.

5.7.3 Adimplemento substancial e a relativização do bem público consubstanciado no crédito tributário

A aplicação da letra pura da lei pode levar a decisões injustas no caso concreto, sendo necessário utilizar também os princípios com o fim de relativizar os efeitos da cobrança de uma dívida sobre o patrimônio do devedor, principalmente quando o credor já recebeu parte substancial do que lhe era de direito, sob pena de se verificar seu o enriquecimento sem causa. Ademais, deve-se verificar as situações externas que impediram o cumprimento de uma obrigação ou até mesmo a morte do devedor (havendo responsabilidade de seus herdeiros na força de sua herança), bem como a conduta do credor em relação ao uso dos bens entregues pelo devedor. Considerando, assim, a necessidade de as partes agirem em conformidade com a boa-fé para a satisfação de obrigações e respeito aos direitos de ambas, seus comportamentos serão mensurados diante das funções do referido instituto jurídico, como é o caso da verificação do adimplemento substancial. Malgrado o referido instituto se aplique preferencialmente às

²⁶⁵³ PORTO, 2016, p. 210.

²⁶⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº103325/RJ. Relator para acórdão: Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Brasília, 03 abr. 2012. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 30 out. 2014. Disponível em :<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7081131>> Acesso em 14 abr. 2021.

situações de Direito Privado, o fato de se justificar pela incidência da boa-fé na relação jurídica permite que seja verificado também no subsistema tributário²⁶⁵⁵.

A teoria do adimplemento substancial se insere no ordenamento jurídico brasileiro em razão da positivação do princípio da boa-fé para fins de interpretação das relações jurídicas, aplicando-se preferencialmente aos contratos celebrados entre sujeitos e instituições privadas. Justifica-se pelo fato de que um adimplemento tão próximo do resultado exclui o direito de resolução de um contrato, haja vista os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, permitindo-se apenas o pleito de indenização pelo não cumprimento da totalidade da obrigação²⁶⁵⁶. Ademais, a parte que não fora cumprida é irrelevante ou insignificante, sendo preservado o interesse do credor, bem como observado o equilíbrio contratual. Cabe ressaltar que se exige a presença da boa-fé do devedor, no caso, identificando-se o esforço do devedor para cumprir o acordado e a sua capacidade de cumprir integralmente suas obrigações ou indenizar o credor, sob pena de se permitir que devedores de má-fé utilizem a teoria para obter um desconto

Agir de forma contrária a teoria do adimplemento substancial representaria o enriquecimento sem causa do credor, bem como a atuação em abuso de direito da “*exceptio non adimpleti contractus*”. “A boa-fé objetiva tem o condão de impedir o exercício do direito potestativo de resolução quando se verifica um adimplemento substancial [...], ou quando o inadimplemento teve escassa importância [...]”²⁶⁵⁷, identificando-se, portanto, a sua função corretora e a imposição de lealdade e honestidade no comportamento das partes.

Nas relações jurídicas, vislumbra-se um plexo de deveres e de direitos sobre os quais incide a boa-fé como veículo de imposição de condutas das partes e como mandamento hermenêutico. Ou seja, a boa-fé permite que elementos extrajurídicos se insiram dentro do sistema jurídico para que novas soluções sejam criadas para as questões complexas que se apresentam no tráfego das relações jurídicas, observando a equidade, a função social, a boa-fé subjetiva, o enriquecimento sem causa, respeito a lealdade e a confiança. Permite-se, dessa forma, que o ordenamento jurídico se adapte à nova realidade que se apresenta, mediante a

²⁶⁵⁵O Conselho da Justiça Federal aprovou enunciado 361 que informa a fundamentação da teoria do adimplemento substancial em face da boa-fé objetiva: “O adimplemento substancial decorre dos princípios gerais contratuais, de modo a fazer preponderar a função social do contrato e o princípio da boa-fé objetiva, balizando a aplicação do art. 475”.

FEDERAL, Conselho da justiça. Enunciado 361. IV Jornada de Direito Civil. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/472>>. Acesso em 09 abr 2021.

²⁶⁵⁶ SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 17.

²⁶⁵⁷ SILVA, Pedro Gonzaga de Oliveira Carvalho. **Aplicação da teoria do adimplemento substancial no direito privado brasileiro**. 2016. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 37.

inserção de novos institutos jurídicos e deveres dos sujeitos de direito, como ocorreu com a inserção da teoria do adimplemento substancial no ordenamento jurídico brasileiro.

A sua aplicação no âmbito do Direito Público encontra entraves em diversos princípios, como a supremacia do interesse público, a indisponibilidade do bem público e a atuação do agente público em conformidade à lei. O interesse público deve corresponder a expressão da vontade geral da sociedade num determinado momento, atinente ao bem comum e promovido pelo Estado, mas não significa que se sobrepõe a todos os interesses individuais, igualmente tutelados pelo ordenamento jurídico, de forma indistinta. Deve haver uma ponderação no caso concreto para justificar qualquer medida que restrinja os interesses privados, resultando daí o que se pode considerar como interesse público, ou seja, a melhor opção de atuação da Administração Pública²⁶⁵⁸. Quanto à indisponibilidade do bem público, há a relativização do conceito de indisponibilidade, pois a atuação da Administração Pública é instrumento para o alcance de interesses público²⁶⁵⁹. Dessa forma, quando o Estado desenvolve atividades fim e meio, sendo as primeiras desempenhadas com o objetivo de satisfazer interesses públicos primários, enquanto as segundas são destinadas a satisfação de interesses públicos secundários ou instrumentais ou patrimoniais²⁶⁶⁰. Neste último caso, os interesses públicos secundários admitem negociação, haja vista poderem ser quantificados em moeda, serem contratados e destinados a satisfazer os interesses públicos que justificam a existência do próprio Estado²⁶⁶¹.

Outros pontos devem ser considerados. Em razão dos princípios da eficiência, economicidade, praticabilidade, boa-fé, objetivando a Administração Pública promover a dignidade da pessoa humana, é possível aplicar o instituto do adimplemento substancial. No caso dos princípios da eficiência e da economicidade, tem-se a imposição de o Estado aplicar seus recursos para promover os direitos da sociedade com o menor custo possível, atingindo o

²⁶⁵⁸ BINENBOJM, 2008, p. 86.

²⁶⁵⁹ SCHREIBER, Rafael. **A possibilidade de realização de acordos judiciais e extrajudiciais por advogado público, sem prévia lei autorizativa.** Métodos operacionais à luz do Neoconstitucionalismo Publicado em 07/2014. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/29917/a-possibilidade-de-realizacao-de-acordos-judiciais-e-extrajudiciais-por-advogado-publico-sem-previa-lei-autorizativa>. Acesso em 29 dez 2020, p 30.

²⁶⁶⁰ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Curso de direito administrativo:** parte introdutória, parte geral e parte especial. 14. Ed. Rev. Ampl. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.224.

²⁶⁶¹ “Ainda sobre a disponibilidade do bem público, observa-se que o próprio sistema jurídico brasileiro já considera a possibilidade de realização de arbitragem nos assuntos que envolvem a Administração Pública. A Lei 9.037/96 apresenta a possibilidade de realização de arbitragem para os casos em que haja direito disponível, ao mesmo tempo em que permite a realização deste procedimento para fins de resolução de conflitos a direitos patrimoniais disponíveis da Administração Pública. Ou seja, o próprio legislador indica que não mais prevalece o dogma da indisponibilidade do bem público; há, sim, bens disponíveis no âmbito da Administração Pública, podendo esta realizar transações com os bens públicos, observadas as limitações da própria legislação e a proteção aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos”. (In VALENTE, 2016, p 70).

maior número de pessoas²⁶⁶², observando a vedação do desperdício econômico, os demais direitos e garantias fundamentais²⁶⁶³ e a realização da justiça.

Além disso, tem-se o princípio da preservação (da atividade) da empresa previsto no artigo 47 da Lei Federal nº 11.101/2005²⁶⁶⁴ e compreendido em diversos verbetes jurídicos da referida lei, que determina que as dívidas e obrigações das empresas devem ser cobradas de forma a permitir a realização de sua função social, ou seja, continuar com suas atividades econômicas. Ademais, houve a inserção do princípio da menor onerosidade ao devedor nas execuções, haja vista que não se pode, em razão de cobrança de dívidas, impor um estado de miserabilidade ao indivíduo, retirando-lhe a dignidade e o mínimo para sobreviver.

No caso do Direito Tributário, a teoria do adimplemento substancial pode ser vislumbrado em situações em que se verifica a boa-fé do contribuinte: o pagamento substancial do valor do tributo, o equívoco no caso de emissão de guia para pagamento de tributo devido, no respeito ao mínimo existencial do contribuinte em caso de execução fiscal, impossibilidade de penhora para garantir dívida de tributo de valor irrisório, no respeito ao limite da herança dos sucessores para pagamento de dívidas tributárias do de cujus, anistia de multas tributárias por descumprimento de obrigações acessórias, erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo quanto a matéria de fato e na realização da transação tributária diante dos custos desproporcionais em relação ao valor de tributo a receber e o montante gasto para mover a máquina judiciária nas execuções fiscais.

Além dos princípios acima, bem como da verificação da relativização da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do bem público, há que se analisar a natureza do crédito tributário: direito patrimonial real, classificado como bem dominial, sendo, portanto, disponível e passível de transação. O crédito tributário constitui a fortuna do Estado, sendo a receita proveniente da arrecadação tributária administrada para a realização e promoção do bem comum e direitos e garantias individuais, atendendo as necessidades públicas e custeando serviços públicos. Pode assim ser transacionado, desde que haja lei específica: o artigo 171 do Código Tributário Nacional e a Lei Federal 13.988/2020. O que é indisponível é a atividade

²⁶⁶² CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 25.

²⁶⁶³ JUSTEN FILHO, 2014, p. 86-87.

²⁶⁶⁴ “Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”. (In BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2002. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm> Acesso em 10 abr 2021.

administrativa de instituir, fiscalizar e realizar a cobrança do tributo, mas o agente público pode dispor do patrimônio estatal se obedecida a lei e se houver a promoção do interesse público²⁶⁶⁵²⁶⁶⁶. Ademais, o próprio legislador tributário, ao tecer as normas gerais de Direito Tributário, considerou a possibilidade de dispensa do crédito tributário em caso de diminuta importância de crédito tributário devido, bem como diante da verificação de erro escusável do contribuinte e da incidência da equidade no caso concreto²⁶⁶⁷, demonstrando-se a disponibilidade do crédito tributário.

Os tribunais pátrios têm reconhecido a possibilidade de aplicação da teoria do adimplemento substancial para extinguir crédito tributário em caso de dispensa de pagamento de honorários advocatícios sucumbenciais para o contribuinte que realiza o pagamento do crédito em conformidade com leis previstas²⁶⁶⁸, principalmente quando o valor dos honorários corresponda a parcela diminuta do valor total do crédito.

²⁶⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In **Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte**, Ano 5, n 28, jul/ago, 2007, p 54.

²⁶⁶⁶ Ainda sobre a questão disponibilidade do crédito tributário, a Lei 13.988/2020 foi expressiva ao restringir a transação tributária a multas e juros.

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

- I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei;
- II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e
- III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

§ 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

§ 2º É vedada a transação que:

- I - reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do caput deste artigo;
- II - implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados;
- III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 84 (oitenta e quatro) meses;
- IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União. (In BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nº 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.

Brasília, DF: **Senado Federal**. 2020. Disponível em:<

[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm#:~:text=1%20C2%BA%20Esta%20Lei%20estabelece,natureza%20tribut%C3%A1ria%20ou%20n%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria)

[2022/2020/lei/113988.htm#:~:text=1%20C2%BA%20Esta%20Lei%20estabelece,natureza%20tribut%C3%A1ria%20ou%20n%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm#:~:text=1%20C2%BA%20Esta%20Lei%20estabelece,natureza%20tribut%C3%A1ria%20ou%20n%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria)>. Acesso em 10 abri 2021).

²⁶⁶⁷ In verbis: “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.” Disponível em: BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>.

Acesso em 16 jun 2020.

²⁶⁶⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça de Pernambuco. Apelação cível nº 0049758-05.1997.8.17.0001. Relator para acórdão: Desembargador Márcio Fernando de Aguiar Silva. 3ª Câmara de Direito Público. Recife, 21. jan. 2020.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, reconheceu a aplicabilidade do perdão da dívida tributária em razão da proteção da confiança na relação jurídica tributária e comportamento pautado na boa-fé nos casos de remissão, conforme se vislumbra do julgamento do RE 851.421/DF²⁶⁶⁹. Foi reconhecida a constitucionalidade da lei que determinou a remissão de créditos tributários que foram provenientes da declaração de inconstitucionalidade de lei que concedia benefício fiscal. Em outras palavras, o Supremo reconheceu que, por conta da proteção da confiança e do comportamento do contribuinte de boa-fé, poderia o ente público conceder a remissão dos débitos que surgiram a partir da alteração da situação jurídica pela declaração da inconstitucionalidade da lei. O referido entendimento encontra guarida no próprio Código Tributário Nacional, haja vista que se autoriza a autoridade administrativa a conceder a remissão parcial ou total de crédito tributário, observando-se o erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo e equidade em relação as características pessoais ou materiais do caso. Isso significa que a dispensa do crédito tributário pode se dar em face da análise do comportamento do sujeito pautado na boa-fé diante da sua confiança nas disposições normativas vigentes.

Por outro lado, é possível reconhecer a aplicação do instituto do adimplemento substancial em situações em que se realiza a transação tributária. No caso da transação tributária, há que se ressaltar que se verifica a presença da boa-fé na relação jurídica tributária mediante a participação do cidadão na atividade administrativa, justificando-se no novo paradigma do consensualismo e diálogo na Administração Pública. O novo paradigma revela a constitucionalização do Direito Administrativo, impondo-se a juridicidade do ato administrativo, a participação da sociedade no controle e gestão da atividade estatal. O indivíduo passou a participar da gestão pública, reconhecendo a Administração Pública a sua importância e participação na formação do ato administrativo, garantindo uma maior legitimidade. “Nesse sentido, a Administração consensual passa a ser a de compor conflitos envolvendo interesses estatais e interesses privados, definitivamente incluindo os cidadãos no processo de determinação e densificação do interesse público”²⁶⁷⁰, permitindo “uma maior integração das forças sociais com vistas à estabilidade social e política, eliminando a má

Diário de Justiça Eletrônico, Recife, 24 jan. 2020. Disponível em <https://tj-pe.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/801512849/apelacao-civel-ac-5429389-pe>> Acesso em 04 abr. 2021

²⁶⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851.421/DF. Relator para acórdão: Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Brasília, 21 mai. 2015. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 01 set. 2015. Disponível em :<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9268904>> Acesso em 14 jan. 2022.

²⁶⁷⁰ VALENTE, 2016, p. 193.

vontade e resistência que costumam acompanhar as intervenções agressivas da Administração”²⁶⁷¹.

Além do aspecto do consensualismo, a boa-fé se faz presente na transação tributária quanto a sua eficiência, haja vista que o agente público e o contribuinte estarão colaborando para um fim comum, qual seja a promoção dos direitos e garantias fundamentais pelo Estado. Agir com vistas a impedir a transação tributária corresponde a atuação ineficiente, imoral, violadora da boa administração, atuação pautada na má-fé, pois impede que o Estado arrecade os valores necessários em tempo mais curto para realizar as suas atividades.

Sobre transação tributária e a sua importância para a relação jurídica tributária pautada na boa-fé, na colaboração e no consensualismo, conclui assim Valente:

O que se deve considerar, portanto, é que, ao se realizar a transação do crédito tributário, está se acordando que há a possibilidade de a Administração Pública solucionar a lide pendente com o abandono total ou parcial do crédito tributário, encontrando-se a solução mais adequada ao litígio e mais benéfica para o erário. A possibilidade de a Administração Tributária e o contribuinte transigirem para fins de solução de controvérsia tributária não só estimularia o diálogo entre os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária, mas também permitiria que a tributação se desse de forma participativa, o que por certo conferiria segurança, confiabilidade e também reciprocidade nas relações tributárias, as quais são complexas e nada colaborativas para os contribuintes. Ademais, as soluções transacionais permitiriam que a Administração Pública defendesse o interesse público primário no que pertine à satisfação dos direitos e garantias fundamentais, utilizando-se como instrumento o interesse público secundário pertinente à arrecadação tributária por via da transação²⁶⁷².

Cabe ressaltar que a transação tributária satisfaz o princípio da eficiência e o da economicidade, pois permite a resolução de litígios que já possuam entendimento desfavorável para a Administração Pública nos tribunais superiores, bem como a arrecadação de crédito supostamente “perdido”²⁶⁷³. Há a certeza da arrecadação por meio de acordo entre as partes, possibilitando o incremento de receita para o Estado realizar suas atividades, além da diminuição de gastos da Fazenda Pública com processos judiciais e administrativos, do uso da máquina judiciária e diminuição dos custos do contribuinte para promover as discussões em juízo. “Portanto, resta demonstrado que a finalidade da transação tributária é tornar factível a arrecadação, eficiente, evitando o desperdício de esforços administrativos, em situações de

²⁶⁷¹ Ibidem., p. 196.

²⁶⁷² VALENTE, 2016, p. 76.

²⁶⁷³GAZDA, Emmerson. **Administração pública em juízo**: poder dever de transigir. Revista de doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, 19 jan. 2006. Disponível em:< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao010/emmer-son_gazda.htm>. Acesso em: 14 jan. 2021.

incertezas, além de aproximar fisco e contribuintes, diminuindo a litigiosidade e a insegurança na tributação”²⁶⁷⁴.

Dessa forma, tem-se que a transação tributária também se justifica pela teoria do dever de diminuir suas perdas (“duty to mitigate the loss”), pois cabe ao credor do crédito tributário, no caso o ente público, realizar as medidas necessárias para evitar perdas ou evitar danos ao devedor ou aumentar os danos a si próprio. É o caso de se utilizar a transação tributária para evitar a condenação em honorários sucumbenciais pela Fazenda Pública ao contribuinte, bem para evitar que o valor do débito atinja um montante que supere em muito o patrimônio do contribuinte, violando o mínimo existencial e corroborando para o não recebimento destes valores nos cofres públicos. Há, assim, o dever de se evitar danos aos bens jurídicos das partes, mediante uma conduta colaborativa e pautada na boa-fé.

5.7.4 Incentivos fiscais e extrafiscalidade

Cabe ressaltar, no entanto, que a norma tributária pode ser destinada a um grupo de particulares para promover fins públicos. Há, assim, intervenção estatal com o fim de induzir comportamento de interesse do Estado. Neste caso, não haverá destinação da receita para particulares, mas leis que permitem a identificação de um dos instrumentos de intervenção do Estado no âmbito econômico: indução ou inibição do comportamento dos cidadãos para promoção dos direitos individuais e sociais. A realização de objetivos sociais e a promoção de direitos e garantias fundamentais através do Direito Tributário são possibilitadas diante da extrafiscalidade. Aliás, os tributos são considerados como instrumentos eficazes para a atuação estatal impulsionar políticas sociais e econômicas, com o fim de se promover a justiça social através da solidariedade²⁶⁷⁵. Além disso, são considerados instrumentos de “ação indireta e, por conseguinte, política e psicologicamente recomendável, onde a atuação direta suscitaria protestos ou tropeçaria em óbices práticos para sua execução”²⁶⁷⁶.

A solidariedade se relaciona com a extrafiscalidade na medida em que impõe aos cidadãos contribuir para que o Estado alcance a sua finalidade relacionada ao bem comum. Considerando que a solidariedade está atrelada à boa-fé quanto à promoção da dignidade da pessoa humana, compreende-se que a extrafiscalidade impescinde da presença da boa-fé na relação jurídica entre os cidadãos e o Estado e no relacionamento entre os demais cidadãos. Por

²⁶⁷⁴ VALENTE, op. cit., p. 137.

²⁶⁷⁵ RIBEIRO; GESTEIRO, 2005, p 63.

²⁶⁷⁶ DÓRIA, 1964, p.238.

isso, justifica a concessão de benefícios fiscais a sujeitos que “auxiliam o Estado na tarefa de cumprimento dos objetivos constitucionais direcionados ao bem comum”, bem como explica a elevação da carga tributária para os contribuintes desestimular certos comportamentos com o fim de promover os direitos individuais e sociais, metas econômicas e políticas, respeitando-se as garantias constitucionais e os limites da intervenção estatal sobre a esfera privada²⁶⁷⁷. É dizer,

a utilização deste mecanismo deve, logicamente, se ajustar ao mínimo vital, às condições econômicas básicas dos membros e dos grupos inseridos nas comunidades, servindo ao princípio da capacidade contributiva, para prevalecer relação de implicação reciprocidade entre valores nucleados pela invariante axiológica da solidariedade social e pelo valor fonte da pessoa humana²⁶⁷⁸.

A extrafiscalidade permite a discriminação razoável no âmbito da tributação, havendo, pois, mitigação ao princípio da igualdade, com o fim de promover o interesse comum, como o desenvolvimento econômico e o social. Dessa forma, a discriminação posta em razão do interesse fiscal do Estado²⁶⁷⁹ ou por conta do interesse social²⁶⁸⁰ é considerada razoável e legítima, sendo denominada tal atuação estatal de “aplicação do princípio da solidariedade social de forma inversa, a revelar que a solidariedade poderá ser efetivada pela desoneração total ou parcial da tributação”²⁶⁸¹.

Cabe ressaltar que outros princípios previstos no texto constitucional permitem a diferenciação na tributação para a satisfação de direitos individuais e sociais, como é o caso da seletividade e da progressividade. No primeiro caso, a seletividade impõe a tributação reduzida para produtos essenciais à sobrevivência do sujeito; já no segundo há a possibilidade de se instaurar a tributação progressiva com outro fim além da arrecadação de receita conforme a capacidade contributiva do sujeito (como ocorre no Imposto sobre a Renda, no Imposto sobre Causa Mortis e Doação, por exemplo). Isso porque a progressividade pode estipular alíquotas

²⁶⁷⁷ CONTIPELLI, 2010, p. 232.

²⁶⁷⁸ CONTIPELLI, 2010, p. 233. O autor ainda relaciona a capacidade contributiva com a solidariedade da seguinte forma: “a extrafiscalidade se compatibiliza com o princípio da capacidade contributiva a partir da busca de conscientização do membro da comunidade para o conceito dignidade social, no qual sua própria dignidade depende da de seu semelhante, e a elevação de sua carga tributária ocorre em razão disto, tem esta finalidade, para que seu comportamento esteja voltado aos interesses propugnados pelo bem comum, se valendo o Estado da exigência do dever de colaboração de pagar tributo para despertar seu sentimento de solidariedade social” (In CONTIPELLI, op. cit., p. 235).

²⁶⁷⁹ “Discriminações baseadas no interesse fiscal do Estado. A) discriminações ditadas no interesse da arrecadação tributária; b) dispensa de tributos pelo custo ou dificuldade da arrecadação; c) distinções baseadas nas vantagens, serviços ou benefícios específicos propiciados pelo Estado (taxas e contribuições em geral)”. (In DÓRIA, 1964, p. 205).

²⁶⁸⁰ “Discriminações fundadas no interesse social. A) isenção ou redução do ônus fiscal para pessoas ou atividades, no interesse comum; b) agravamento da tributação sobre indústrias ou artigos nocivos ou supérfluos”. (In DÓRIA, op. cit., p. 206).

²⁶⁸¹ COSTA, 2019, p. 23.

progressivas para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, bem como para promover o adequado uso do solo urbano não edificado – ambas as situações possuem como lastro a função social da propriedade.

Além da alteração das alíquotas, a extrafiscalidade se pode exercer mediante a instituição de regime tributário especial, concessão de isenções, anistias e remissões, ou seja, benefícios fiscais. Neste ponto, é relevante a expectativa legítima criada pelo Estado no contribuinte, a qual é protegida pela boa-fé.

Os benefícios fiscais são “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 comportamentos”²⁶⁸². Só podem ser instituídos mediante lei específica (salvo no caso do ICMS que impescinde de convênio interestadual) e a observação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. “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 fiscais”²⁶⁸³.

Há situações em que, para a obtenção do direito aos benefícios fiscais, o contribuinte deve adotar determinadas condutas e preencher alguns requisitos impostos pelo Estado, tendo que despender recursos para o preenchimento das condições de concessão dos benefícios. Neste caso, “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”²⁶⁸⁴. Por conta disso, o Código Tributário prevê que o ente público não pode revogar ou modificar o benefício fiscal antes do prazo determinado se foram estipuladas condições a serem observadas pelo contribuinte²⁶⁸⁵. Assim, comprovado o preenchimento dos requisitos perante a Administração Pública, concedido o benefício fiscal, interferindo no patrimônio do sujeito, cria-se a expectativa a ser protegida pela boa-fé.

Por tais razões, o Estado não pode revogar o benefício fiscal concedido por tempo determinado e sob o atendimento de condições específicas pelo contribuinte, violando-se a proteção da confiança e o direito adquirido. Este é inclusive o entendimento adotado pela

²⁶⁸² RUBINSTEIN, 2010, p. 166.

²⁶⁸³ Ibidem., p. 167.

²⁶⁸⁴ Ibidem., p. 169.

²⁶⁸⁵ “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”. (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020).

jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na súmula 544, conforme a qual “isenções tributárias concedidas sob a condição onerosa não podem ser livremente suprimidas”²⁶⁸⁶.

Além disso, em relação aos demais benefícios, mesmo sem condições específicas e tempo determinado, há que se considerar a expectativa criada no contribuinte. Esta se verifica diante da consolidação do benefício no patrimônio do sujeito, bem como na estabilidade e consolidação do benefício em razão do decurso do tempo. Ademais, mesmo no caso de um benefício fiscal inválido é possível verificar a expectativa legítima do contribuinte em razão do transcurso do tempo, bem como do atendimento ao interesse público, ou seja, com supedâneo na extrafiscalidade. “O valor da obediência à forma, exigência da legalidade, precisa ser harmonizado com os interesses conflitantes dos contribuintes, preservando a segurança jurídica e a proteção da confiança”²⁶⁸⁷. Acrescente-se a isso o fato de que Administração Pública não pode atuar contrariamente a sua posição ou decisão quanto ao benefício fiscal quando fora criada a expectativa legítima e beneficiado o público, sob pena de atuar em contradição, verificando-se a função corretiva da boa-fé do “venire contra factum proprium”:

O princípio da boa-fé irradia efeitos tanto sobre o fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de venire contra factum proprium)²⁶⁸⁸.

Assim, nas diversas situações consolidadas relacionadas com a indução do comportamento dos cidadãos por parte do Estado, mediante promessas de vantagens e benefícios, havendo a violação dessas promessas, há um ataque a boa-fé, devendo o Estado indenizar a quebra da expectativa do sujeito²⁶⁸⁹. Se o ato administrativo que concede o benefício expressa de forma detalhada o objeto e o destinatário, foi expedido por uma autoridade com competência real ou aparente e possui legalidade aparente, além de poder causar dano ao contribuinte, é possível que haja a responsabilização da Administração Pública, haja vista o seu funcionamento imperfeito (alegando-se a teoria do risco administrativo ou da culpa administrativa). A responsabilização não se dá apenas mediante a imposição de pagamento de algum valor, mas também é possível abarcar o “compromisso do Estado em ajustar-se ao cumprimento da ordem jurídico, implicando, nas situações enfocadas, em se assegurar o direito

²⁶⁸⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 544**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Brasília, DF:[1969]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2283>>. Acesso em: 8 abr. 2021.

²⁶⁸⁷ RUBINSTEIN, 2010, p. 172.

²⁶⁸⁸ CARRAZZA, 2012, p. 417.

²⁶⁸⁹ NOBRE JÚNIOR, 2002, p 294.

de determinado administrado em ver mantidas as condições da norma indutiva, ou de obter a satisfação das promessas feitas pela Administração”²⁶⁹⁰.

Por outro lado, há que se verificar a boa-fé nas relações entre os entes públicos por conta da concessão de benefícios fiscais. Afinal, diante da diminuição de receita arrecadada, também se reduz a receita transferida para os entes públicos, conforme o texto constitucional, podendo a concessão de benefícios ser considerada como uma conduta abusiva. “Essa conduta também seria contrária aos valores de lealdade e colaboração que inspiram a boa-fé objetiva, princípio este que, na questão em tela, impõe limites à concessão de incentivos fiscais por parte dos entes federativos, de modo a evitar que tal concessão seja abusiva”²⁶⁹¹.

Não apenas em relação aos benefícios fiscais e sua revogação deve-se analisar a presença da boa-fé e a imposição da proteção da segurança jurídica. Há decisões da Administração Pública que favorecem o contribuinte, como é o caso do reconhecimento de incidência de regime tributário mais benéfico ou especial, mas que podem ser maculadas por diversos vícios que impliquem a sua nulidade. A Administração Pública pode exercer a sua potestade anulatória no prazo de cinco anos ou, durante esse prazo, demonstre ao contribuinte impugnação à validade do ato antes considerado como ilegítimo²⁶⁹².

Além disso, há que se observar que a lei 9784/99, no artigo 54²⁶⁹³, possibilita a anulação do ato, independentemente do lapso temporal, se houver má-fé do contribuinte para obter a vantagem postulada, ou seja, se for comprovado ter agido de forma fraudulenta com vistas a enganar o agente público mediante prestação de declaração falsa ou omissão sobre verdade fática quando esta repercutir na expedição do ato administrativo²⁶⁹⁴. Afinal, “toda vez que um ato administrativo portar ilegitimidade de elevada gravidade, capaz de atingir a moral administrativa, valor objeto de elevado prestígio constitucional (art. 37, caput), escapa à sanatória pela passagem do tempo”²⁶⁹⁵.

²⁶⁹⁰ Ibidem., p. 302.

²⁶⁹¹ RUBINSTEIN, 2010, p. 173.

²⁶⁹² O referido prazo se encontra previsto no artigo 54 da Lei 9874/1999, que rege o processo administrativo no âmbito federal. Se os Estados, Distrito Federal e Municípios não delimitarem o prazo prescricional, opina Nobre Júnior que “situações jurídicas consolidadas pela passagem de razoável lapso de tempo, cuja fixação, dadas as particularidades do caso concreto, não de ser fixadas pela Administração, ou pelo Judiciário, não mais podendo ensejar a superveniência de invalidação, contanto verificada a boa-fé dos destinatários” (In NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 202).

²⁶⁹³ “Art. 54. 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”. (In BRASIL. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em 15 mai 2020).

²⁶⁹⁴ NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 200.

²⁶⁹⁵ Ibidem., p. 200.

5.7.5 Sanções administrativas e penais na relação jurídica tributária

O poder da Administração Pública de aplicar sanções em face dos cidadãos advém do fato do objetivo de assegurar o bem-estar geral, quando há violação da ordem jurídica. No âmbito do Direito Tributário, o poder de aplicar sanção advém do exercício do poder de polícia ou em caso de descumprimento da ordem legal. Porém, verificam-se limites ao exercício do poder sancionador, como é o caso das regras e princípios, direitos individuais e sociais, inclusive os da seara do Direito Penal²⁶⁹⁶.

No Código Tributário Nacional não se prevê de forma detalhada as sanções aplicáveis, estabelecendo apenas normas gerais sobre a matéria, como é o caso da responsabilidade tributária, exclusão de penalidades, restituição de penalidades indevidas, aplicação de multa em caso de descumprimento de obrigações acessórias. Porém, cada tributo possui uma lei específica, na qual o legislador instituiu e estabeleceu as penalidades para as infrações dos contribuintes. “Numa acepção mais restrita pode-se definir a infração tributária como a ação ou omissão que configure uma violação aos deveres jurídicos prescritos nas leis tributárias, relativos ao cumprimento de obrigação tributária principal (não recolhimento do tributo) ou acessória (não prestação de deveres instrumentais)”²⁶⁹⁷.

As sanções tributárias podem ser pecuniárias ou não pecuniárias. As pecuniárias correspondem a penalidades patrimoniais, caracterizando as multas, as quais não possuem uma função arrecadatória ou reparatória, mas apenas punitiva e estimuladora de um determinado comportamento por parte do contribuinte. Dentre as sanções pecuniárias há a multa de mora, que incide quando há o pagamento do tributo fora do prazo, possuindo natureza punitiva e não indenizatória, assim como há a multa de ofício que se caracteriza por ser “sanção constituída pelo fisco mediante lançamento, representa medida repressiva que visa punir o devedor pelo descumprimento de obrigações principais ou acessórias, podendo ser graduada conforme o montante devido, o valor da operação ou as circunstâncias do caso”²⁶⁹⁸. Já as sanções não pecuniárias se exemplificam na pena de perdimento, sanções políticas e perda de benefícios. A pena de perdimento consiste no sequestro de bens do infrator antes mesmo da solução do litígio, sob o fundamento da efetivação do princípio da proibição do enriquecimento ilícito, pois são

²⁶⁹⁶ “Não há por que se negar possa o administrador, com as adaptações que o direito administrativo exige, valer-se, para tais fins, dos postulados de direito penal. A previsão de direitos e garantias individuais implícitos, originados do regime e dos princípios inerentes ao nosso Estado Democrático de Direito (art. 5, §2º, CF/88), grangeia alento a essa conclusão”. (In NOBRE JÚNIOR, 2002, p 275).

²⁶⁹⁷ OLIVEIRA, 2020, p. 82.

²⁶⁹⁸ Ibidem., p. 89.

destruídos os bens em caso de violação das normas tributárias ou prejuízo ao erário, prejudicando toda a sociedade. As sanções políticas correspondem a restrições e proibições impostas ao contribuinte com o fim de que paguem o tributo.

Via de regra, a responsabilização do administrado em caso de descumprimento da norma ou obrigação acessória ou prática de infração, não se analisa a culpa ou dolo do sujeito. O *jus puniendi* estatal quanto às sanções administrativas, no Brasil, aplica-se independentemente da culpabilidade, havendo, portanto, a responsabilidade objetiva, servindo o dolo para qualificar a infração e justificar a imposição de uma pena mais grave.

Porém, no Direito Tributário, cabe à Administração Pública distinguir o sujeito que está de boa-fé daquele que se encontra imbuído de má-fé, em razão do artigo 136 do Código Tributário Nacional que utiliza a expressão “independe da intenção do agente ou do responsável” para fins de aplicação de sanção, demonstrando que o “dispositivo não dispensava a culpabilidade como elementar do ilícito tributário. Apenas exclui a necessidade da presença de dolo, não se prescindindo de culpa “*strictu sensu*”²⁶⁹⁹. Dessa forma, a expressão se refere à vontade livre, consciente, que objetiva a prática do ilícito, não havendo previsão de forma expressa que a responsabilização ocorre independentemente de culpa²⁷⁰⁰. Assim, “forçoso inferir pela adoção, na província do ilícito administrativo, do princípio da culpabilidade, cujo primeiro reflexo está no alijamento da ideia de responsabilidade objetiva. [...] O princípio constitucional da individualização da pena, extensível à seara administrativa, não permite outra saída”²⁷⁰¹.

Adotando a postura de considerar a boa-fé do contribuinte para fins de afastamento da responsabilidade, o Superior Tribunal de Justiça afastou a incidência de multa em face do sujeito que declarou sua renda conforme as informações enviadas pela fonte pagadora. O sujeito confiou nas informações enviadas pela empresa, que por sua vez, não qualificou a renda de forma adequada, induzindo o contribuinte ao erro²⁷⁰². Em outra situação, o mesmo Tribunal reconheceu a impossibilidade de se retirar o contribuinte do programa de parcelamento em

²⁶⁹⁹ NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 281.

²⁷⁰⁰ AMARO, 2011, p. 332.

²⁷⁰¹ NOBRE JÚNIOR, *op. cit.*

, p. 282.

²⁷⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1384020/SP. Relator para decisão: Min. Herman Benjamin. Decisão monocrática. Brasília, 19 set. 2013. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 26 set. 2013. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1266379&num_registro=201301518322&data=20130926&peticao_numero=201300300030&formato=PDF > Acesso em 18 abr. 2021.

razão de erros formais ou de cadastramento equivocados, desde que verificada a boa-fé do contribuinte²⁷⁰³.

Há situações em que o contribuinte não compreende a legislação tributária, ou há dissídio jurisprudencial, ou há a alteração da prática reiterada da Administração Pública, vislumbrando-se uma certa insegurança na sua conduta perante o fisco. Assim, o contribuinte deve ser protegido quanto ao erro de fato, ou seja, quando não compreende a legislação tributária e aplica de forma incorreta, como é o caso de cálculo mal feito, identificação de uma rubrica contábil de forma equivocada, preenchimento inexato de guia de recolhimento de tributo. No entanto, deve-se sopesar se o contribuinte tinha condição de ter conhecimento sobre a norma tributária para agir em conformidade, verificando-se se “o credor tinha condições de saber que houve um erro de fato, muitas vezes fundado em inexperiência ou em falta de instrução, e ainda persiste inerte”²⁷⁰⁴, não sendo legítima a aplicação de sanção, mas sim a solução do impasse automaticamente. Neste caso, portanto, verifica-se um erro de fato escusável, afinal o contribuinte não tinha condições de conhecer os fatos ou para realizar as diligências necessárias.

A boa-fé deve ser valorizada para fins aplicação da sanção no âmbito do Direito Tributário, verificando-se o aspecto subjetivo do contribuinte, que muitas vezes crê que está agindo em conformidade com a lei. Assim, protege-se o contribuinte de boa-fé mesmo nas hipóteses de prática de atos ilícitos, principalmente quando se vislumbrar no caso concreto a confiança e a expectativa legítima criada pela autoridade administrativa no contribuinte. Deve-se verificar a culpabilidade do agente, sendo necessário identificar no caso concreto se efetivamente o sujeito teve a intenção de realizar a conduta, o grau de diligência do contribuinte em relação a uma determinada atividade, a sua especialização e a prévia consulta ao agente público. Se houver violação do dever de atenção, de prudência ou de sabedoria ou conhecimento, não se pode falar em boa-fé, pois o contribuinte incorre em negligência, imprudência ou imperícia. Há, no entanto, situações em que se exige diligência extraordinária, é possível afastar a sanção administrativa em caso de se verificar a boa-fé do contribuinte. Assim, mesmo que a conduta seja antijurídica, a culpabilidade pode ser excluída ou minorada em face da análise da ignorância do autor²⁷⁰⁵, ou se houver uma justa causa mesmo após

²⁷⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1395148/PR. Relator para decisão: Min. Eliana Calmon. Acórdão. Brasília, 19 set. 2013. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 26 set. 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1266268&num_registro=201302401869&data=20130926&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

²⁷⁰⁴ PORTO, 2016, p. 132.

²⁷⁰⁵ MENDEZ, 2001, p. 159.

realizado o dever de diligência. Afinal, a apreciação da culpabilidade na conduta do contribuinte é uma exigência que surge diretamente dos princípios de segurança jurídica, dignidade da pessoa humana e legalidade quanto ao exercício do poder sancionador²⁷⁰⁶.

No âmbito do Direito Penal Tributário, há a manifestação punitiva do Estado. Porém, a lei prevê um crime ou uma contravenção, sendo aplicadas as sanções típicas da esfera penal, como a reclusão e a detenção. Deve-se verificar a presença do dolo, ou seja, a consciência do sujeito em realizar a situação objetiva descrita no tipo, ou a negligência, imperícia ou imprudência, afinal só é possível responsabilizar o sujeito se este tem a capacidade para ser motivado pela norma, se conhece o conteúdo da proibição normativa e se não se encontra numa situação em não era exigível um comportamento distinto²⁷⁰⁷. Ademais, se faltava ao sujeito a capacidade para ser imputável, ou desconhecia a antijuridicidade da conduta, caracterizando o erro de proibição, ou se realizou uma conduta em razão de estado de necessidade ou inexigibilidade de conduta diversa, deve o julgador excluir ou atenuar a sanção prevista para o ato supostamente ilícito do contribuinte.

A boa-fé se apresenta nesta matéria como um indicativo de ausência de dolo, haja vista a falta de vontade do contribuinte em causar o resultado ilícito, mas corroborando para identificar a falta de diligência devida. Assim, serve a boa-fé do contribuinte como um parâmetro para quantificação e qualificação da infração, incidindo o artigo 59²⁷⁰⁸, do Código Penal para fins de apuração da pena do sujeito. Porém, no caso em que o contribuinte agiu em conformidade com precedentes da própria Administração Tributária, ou se deixou de pagar tributo por causa de erro aritmético, ou se houve perturbação de suas faculdades mentais, ou se deixou de pagar tributo por ausência de disponibilidade econômica, ou se foi levado a erro por terceiro, há atuação com crença íntima de que estava de boa-fé e agindo em conformidade ao Direito²⁷⁰⁹. “La buena fe del sujeto infractor le exonera de responsabilidad por falta de capacidad de culpabilidad, por desconocimiento de la antijuridicidad del hecho o porque el

²⁷⁰⁶ Ibidem., p. 80-81.

²⁷⁰⁷ MENDEZ, 2001, p. 84.

²⁷⁰⁸ “Art. 59 - O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e conseqüências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime”. (In BRASIL. Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: **Presidência da República**. 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 25 de jun. 2020).

²⁷⁰⁹ Sobre essas hipóteses, Amelia González analisa o ordenamento jurídico espanhol, analisando a possibilidade de se aplicar institutos do Direito Penal no Direito Tributário, principalmente quanto à imputação de sanções às infrações tributárias, como é o caso de estado de necessidade, inexigibilidade de conduta adversa, risco iminente de perigo, erro como excludente de responsabilidade. (In MENDEZ, op. cit, p. 91-119).

ordenamiento no le puede exigir una conducta diferente a la realizada”²⁷¹⁰. Neste caso, o contribuinte deve ser salvaguardado pelo ordenamento jurídico, sendo isento de responsabilidade penal, administrativa ou se diminuindo a gravidade da sanção a ser aplicada²⁷¹¹.

Assim, deve-se adotar a seguinte conclusão de Nobre Júnior sobre a presença da boa-fé nos casos de análise do ato ilícito do contribuinte:

Sendo a culpabilidade inevitável para justificar o poder-dever punitivo, de que é titular a Administração, tem-se que, nos casos em que determinado ilícito requerer dolo, necessária se faz a prova da má-fé do administrado, sendo, a priori, presumível a boa-fé daquele. Recaindo o caso concreto em falta punível com culpa em sentido estrito, regra geral no âmbito do direito administrativo, a boa-fé é irrelevante para evitar a sanção, exceto quando a moldura fática retratar culpa levíssima, a reclamar diligência ou cuidado especial da parte do infrator²⁷¹².

Dessa forma, se for comprovada a boa-fé subjetiva do sujeito, verificada nos erros de fato e de direito, ou se agiu em estado de necessidade, inexigibilidade de conduta adversa ou perigo iminente, nas quais se observa a boa-fé objetiva, a sanção a ser aplicada deve ser qualificada e quantificada com base nesses instrumentos.

Sobre as sanções tributárias, devem estas serem graduadas, observando a razoabilidade e a proporcionalidade, tanto quanto a sua previsão normativa assim como na concretização pelo intérprete julgador ou agente fiscalizador. Os referidos princípios se efetivam a partir da análise das condições individuais dos contribuintes e a existência de boa-fé na sua atuação para fins de graduação das penalidades. No caso de pena de perdimento, comprovada a boa-fé do comerciante quanto a regularidade na aquisição das mercadorias, não pode ser penalizado, “pois não pode ser obrigado a investigar o modo como ela entrou no país”²⁷¹³. Esse foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 23513/RJ, considerando o relator Ministro Humberto Gomes de Barros que o princípio da boa-fé milita em favor do contribuinte quando há indícios de conduta legal. Essa posição, inclusive, foi sumulada neste tribunal para permitir que o contribuinte de boa-fé aproveitasse os créditos do ICMS provenientes de compra e venda de bens cuja nota fiscal foi declarada inidônea²⁷¹⁴.

²⁷¹⁰ MENDEZ, op. cit., p. 90.

²⁷¹¹ Ibidem., 2001, p. 89.

²⁷¹² NOBRE JÚNIOR, 2002, p. 287.

²⁷¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 23513/RJ, Relator para decisão: Min. Humberto Gomes de Barros. Acórdão. Brasília, 20 out. 1993. **Diário de Justiça**, Brasília, 8 nov. 1993. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199200145817&dt_publicacao=08-11-1993&cod_tipo_documento=&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

²⁷¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 509**. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da

Ao se aplicar a multa moratória, deve-se considerar porcentagens razoáveis, sob pena de ferir a proporcionalidade e a capacidade contributiva, levando a anulação do ato administrativo pelo Poder Judiciário. Quanto às multas de ofício, a razoabilidade é verificada em razão da origem ou conduta do contribuinte, de forma que se identifica se a multa é isolada, agravada pela conduta lesiva aos cofres públicos, qualificada pela presença do dolo do contribuinte. Porém, tais multas podem violar a proporcionalidade e a razoabilidade se impedirem o contribuinte de realizar atos lícitos, exercer atividade econômica e sua profissão, compensação de débitos tributários ou outros procedimentos da seara tributária, mesmo que esteja o sujeito de boa-fé²⁷¹⁵. Ademais, podem violar o princípio da proibição do efeito confiscatório, ferindo o mínimo existencial. “O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa”²⁷¹⁶.

No caso de sanções não pecuniárias, a proporcionalidade da medida de perda de bens deve ser observada diante do efetivo prejuízo ao erário e a culpabilidade do contribuinte bem como o alcance da sanção sobre a esfera jurídica de proteção dos direitos do infrator. Por isso, há situações em que a pena deve ser aplicada apenas em face de parte das mercadorias ou desconsiderada/anulada em função das circunstâncias do caso concreto. As sanções políticas, por sua vez, são consideradas desproporcionais e desarrazoáveis quando restringem o exercício da atividade econômica ou profissional, violam direitos fundamentais dos contribuintes, criadas apenas para coagir indiretamente o pagamento de tributos, pois já existem instrumentos processuais administrativos e judiciais específicos para tanto. “Esse comportamento estatal, porque arbitrário e injustificável, não pode ser tolerado, ainda mais porque o crédito tributário é dotado de inúmeras garantias e privilégios, pressupondo o direito ao devido processo legal”²⁷¹⁷. Porém, há situações em que o contribuinte possui conduta contumaz quanto ao descumprimento das leis tributárias, razão pela qual se justifica a aplicação de sanções desse jaez, estando sob a guarida do princípio da proporcionalidade.

Nestes casos, o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado quanto à análise da intenção do contribuinte para considerar que a pena de perdimento é desproporcional à situação,

compra e venda. Brasília, DF:[2014]. Disponível em: <
<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27509%27> > Acesso em 18 abr 2021.

²⁷¹⁵ Sobre a incidência de multa de ofício na compensação de crédito tributário quando o contribuinte age de boa-fé, tem-se a discussão jurídica no RE 796.939 e ADIN 4.905.

²⁷¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ. Relator para acórdão: Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Brasília, 24. out. 2002. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 de fev de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412> > Acesso em 08 de abril de 2021.

²⁷¹⁷ OLIVEIRA, 2020, p. 97.

pois não se verifica o dolo de cometer o ilícito ou o valor do veículo apreendido possui valor superior ao da mercadoria transportada²⁷¹⁸. O tribunal tem reconhecido a possibilidade de temperar a responsabilidade do sujeito, utilizando como supedâneo o artigo 112 do Código Tributário Nacional que permite a utilização da equidade no caso concreto, reconhecendo a boa-fé do sujeito como fator para se considerar a sanção desproporcional ou desarrazoável. Em outras palavras, a faceta material do princípio do devido processo legal serve como parâmetro para anular a aplicação de uma sanção tributária, desde que observada a boa-fé do contribuinte, realizando o intérprete julgador o controle dos atos lesivos aos direitos individuais e sociais dos legisladores e agentes públicos na esfera tributária.

A legislação tributária pressupõe que as partes da relação jurídica tributária estejam agindo em conformidade a boa-fé, “sendo que as atuações contrárias a esse princípio, para que se tornem juridicamente relevantes, devem ser comprovadas pela parte a quem interessa a alegação das respectivas violações”²⁷¹⁹. Porém, não são apresentadas sanções ao administrador que viole os direitos dos contribuintes, malgrado preveja sanções ao descumprimento de seus dispositivos por parte do cidadão. Dessa forma, verifica-se o prejuízo na relação jurídica tributária, pois o agente público está sob a guarida do Estado (que detém a responsabilidade objetiva), sendo punido apenas quando houver demonstração do elemento subjetivo, identificando-se no caso concreto o abuso de poder ou o desvio de finalidade do ato administrativo. “Partindo desse raciocínio, cada ato abusivo praticado pelo agente público irá onerar o Estado, bem como este sentirá a necessidade de aumentar a sua arrecadação para arcar com o prejuízo suportado, nascendo um círculo vicioso”²⁷²⁰.

A violação dos direitos fundamentais dos contribuintes por parte dos agentes públicos se dá através de aplicação de sanções políticas, cujo objetivo é apenas obter o pagamento de um tributo, sendo, assim, o contribuinte pressionado a regularizar sua pendência fiscal para poder exercer sua atividade econômica livremente. São sanções que violam a liberdade profissional e o livre exercício de atividade econômica, representando uma cobrança indireta de tributo sem o devido processo legal, sem o respeito ao contraditório e a ampla defesa. Mesmo declaradas ilegais ou inconstitucionais²⁷²¹, ainda estão se proliferando na atuação da

²⁷¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº597.606/SC. Relator para decisão: Min. Eliana Calmon. Acórdão. Brasília, 28 jun. 2005. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 15 ago. 2005. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=561360&num_registro=200301786971&data=20050815&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

²⁷¹⁹ RUBINSTEIN, 2010, p. 89.

²⁷²⁰ OLIVEIRA, Joyce Chagas de. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 19.

²⁷²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Brasília, DF: [1963]. Disponível em: <

Administração Pública, pois representam uma forma eficiente de arrecadação tributária, pautando-se no argumento da supremacia do interesse público. Muitas vezes, tais sanções políticas impedem o gozo de benefícios fiscais, constroem o contribuinte que está discutindo seu crédito na via judicial, reverberando perdas financeiras e danos morais dos contribuintes. Por isso, sugere Chagas de Oliveira que o “caminho para frear o impulso estatal em continuar agredindo os direitos fundamentais do cidadão é a ação de indenização por perdas e danos contra a entidade pública juntamente com a autoridade administrativa que cometeu o ato ilegal”²⁷²².

Além da perda patrimonial, o contribuinte tem direito aos lucros cessantes, danos morais e danos à imagem²⁷²³, quando não houver respeito às leis na relação jurídica tributária. O dano indenizável deve ser proveniente de uma atuação do agente público, a qual, por sua vez, deve estar dentro do nexo de causalidade que originou uma lesão à esfera de direitos do contribuinte. Sugere Joyce Chagas que o valor pago de forma indevida a título de tributo corresponde a um dano causado ao contribuinte, tendo o valor devolvido natureza diversa da tributária, representando uma prestação pecuniária devida por parte do Fisco²⁷²⁴, sendo um exemplo de danos materiais. As sanções políticas, por sua vez, podem ser consideradas como ato que leve ao direito aos lucros cessantes e danos morais. O impedimento à compensação dos créditos no âmbito administrativo, mas reconhecido judicialmente, pode dar origem à indenização por danos materiais. A imposição de regime especial de fiscalização sobre o contribuinte pode levar à condenação do Estado em danos morais pela violação ao direito de imagem. “Inscrito o nome em algum cadastro de contribuintes inadimplentes, deverá o Estado arcar não só com a indenização por danos morais à imagem, [...] como também por aqueles decorrentes da impossibilidade da contratação do Estado, como os lucros cessantes [...]”²⁷²⁵. O ajuizamento de

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>>. Acesso em: 18 abr 2021; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF:[1964]. Disponível em: <
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula323/false>>. Acesso em: 18 abr 2021; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Brasília, DF:[1969]. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula547/false>>. Acesso em: 18 abr 2021.

²⁷²² OLIVEIRA, 2014, p. 53.

²⁷²³ “De fato, existe mais de um dano passível de reparação, motivo pelo qual a doutrina os classifica em danos materiais e morais, sendo que os primeiros são aqueles que possuem natureza econômica, valor patrimonial, e os segundos designam os prejuízos não patrimoniais, relacionados a uma pessoa, seja física ou jurídica. [...] O dano moral pode ter repercussão econômica, mas não se confunda com o dano material, porque neste ‘a diminuição do valor econômico do patrimônio é atual e pode ser demonstrada’. [...] O lucro cessante [...] ocorre quando existe uma possibilidade real de aumento patrimonial, mas não ocorre em virtude da ação de outrem”. (In OLIVEIRA, op. cit., p. 105).

²⁷²⁴ OLIVEIRA, op. cit., p. 107.

²⁷²⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Responsabilidade do Estado por dano tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p 124.

execução fiscal injusta de crédito tributário indevido, representando o descumprimento do dever do controle de legalidade por parte da procuradoria responsável e competente, também reverbera o direito à indenização ao contribuinte. A falta de atendimento ao requerimento do contribuinte em tempo razoável representa violação a direitos fundamentais do cidadão, dando ensejo a indenização pelos danos causados.

No mesmo sentido, Ives Gandra se manifesta sobre a possibilidade de condenar o Estado aos danos morais em caso de cobrança de tributo indevido e conseqüente prejuízo ao contribuinte, assim como em caso de imposições ilegais e interpretação incorreta da lei pelo agente fiscal. “A questão torna-se mais simples sempre que o excesso de exação tiver provocado o dano, inclusive moral, se, em função de uma atuação arbitrária do agente fiscal, a questão tiver chegado à imprensa e os efeitos danosos à imagem do contribuinte se tornarem irreversíveis”²⁷²⁶.

O Superior Tribunal de Justiça tem reconhecido a possibilidade de condenar a Fazenda Pública em caso de ajuizamento indevido de execução fiscal em danos morais, reconhecendo-se o dano *in re ipsa*²⁷²⁷. O tribunal reconheceu como abuso de direito a continuidade de execução fiscal quando se observava no caso concreto a ilegitimidade passiva do contribuinte, dando ensejo a condenação em danos morais. A jurisprudência identifica, portanto, como justificativa a ensejar a condenação em danos morais, o abuso de direito, atuação contraditória da Administração Pública, a “*exceptio doli*” quando se utiliza interpretações tendenciosas e abusivas da lei para prejudicar o contribuinte. São situações que permitem a responsabilização do Estado pelos danos sofridos pelo contribuinte, o que será feito sem verificar a intenção do agente público. Neste caso, a responsabilidade do Estado é objetiva²⁷²⁸, mas nada impede que haja ação regressiva em face do agente público em caso de dolo ou culpa. Além disso, deve o

²⁷²⁶ MARTINS, 1996, p. 23.

²⁷²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 773.470/PR. Relator para decisão: Min. Eliana Calmon. Acórdão. Brasília, 15 fev 2007. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 mar. 2007. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=673342&num_registro=200501339024&data=20070302&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1163571/RJ. Relator para decisão: Min. Eliana Calmon. Decisão Monocrática. Brasília, 20 abr 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 03 mai. 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=959762&num_registro=200900445692&data=20100503&peticao_numero=200900260427&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

²⁷²⁸ “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 atividade” (RUBINSTEIN, 2010, p. 92). Além disso, essa responsabilidade é pautada na boa-fé do cidadão, pois crê que o Estado está exercendo suas atividades sem benefício, sem o intuito de causar danos à população. (In NERY JUNIOR, Nelson. Responsabilidade civil da administração pública. **In Revista de Direito Privado**, nº 1, 2000, p. 29-42, p. 31)

contribuinte comprovar os prejuízos que sofreu, mas o magistrado deve sopesar as vantagens econômicas que obteve em razão da medida do agente público²⁷²⁹.

Há situações em que a má-fé se vislumbra por parte do administrador, tipificando condutas que se enquadram como improbidade administrativa ou abuso de poder, violando os direitos dos contribuintes de forma direta e a norma que impõe a atuação conforme a moralidade e a boa-fé. Exemplo de uma das condutas por parte do agente público que representa uma violação de seus deveres perante o Estado e da boa-fé na relação jurídica tributária está previsto no artigo 149, IX do Código Tributário Nacional, ou seja, quando há fraude ou falta funcional da autoridade administrativa que realizou o lançamento tributário, ou quando esta se omitiu de ato ou formalidade especial. Neste caso, há um ato ilícito realizado pelo agente público que repercute na segurança da relação jurídica tributária, pois houve o intuito da autoridade em agir contrário a boa-fé, prejudicando as partes: o Estado, pois houve a constituição ilegítima do crédito tributário; o contribuinte, pois foi violada a sua confiança na conduta do agente público (vinculada a lei). Por outro lado, vislumbra-se a violação da boa-fé na relação jurídica tributária por parte do agente público quando aplica sanções de forma desarrazoável e desproporcional, maculando o aspecto material do devido processo legal, bem como atuando contrariamente aos princípios da impessoalidade e imparcialidade, haja vista agir com vistas a perseguir ou punir de forma específica um determinado indivíduo.

Nesses casos, seria possível acionar o agente público diretamente, com vistas a “desestimular o mau servidor a agir com dolo, negligência, imprudência ou imperícia, estimulando-o a proceder como bem queira, pois o coloca a salvo das consequências de seus atos”²⁷³⁰. Afinal, não se pode interpretar de forma restritiva o artigo 37, §6º da Constituição Federal, permitindo ao contribuinte ajuizar ação indenizatória contra o funcionário público, pois “o intuito desta norma foi conferir a possibilidade de a vítima encontrar, na fase de execução, um patrimônio solvente, e não o de restringir o polo passivo da ação indenizatória”²⁷³¹. Além disso, não apenas no âmbito cível, mas também é possível responsabilizar o agente público criminalmente em

²⁷²⁹ Rubinstein ainda pontua que há uma dificuldade muito grande em se provar o dano causado pela Administração Pública e sua quantificação. (In RUBINSTEIN, op. cit., p. 93). Almiro do Couto considera que apenas o dano extraordinário deve ser compensado, ou seja, um dano que não pode ser facilmente absorvido pelos indivíduos lesados, devendo ser anormal. (COUTO E SILVA, Almiro do. Responsabilidade do Estado e problemas jurídicos resultantes do planejamento. Cadernos de Direito Público. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p 123- 132).

²⁷³⁰ MELLO, 2010, p. 1057.

²⁷³¹ RIBEIRO, Ana Cecília Rosário. **Responsabilidade civil do Estado por atos jurisdicionais**. São Paulo: LTr, 2003, p 87.

caso de cobrança de exação fiscal em excesso ou de tributo que sabe ou deveria saber indevido ou utilizar meio de cobrança vexatório²⁷³².

5.7.6 Planejamento tributário: exigência da boa-fé do contribuinte

A incidência da boa-fé nas relações jurídicas tributárias corresponde a um critério recíproco de exigência de conduta proba, leal, honesta e em conformidade ao sistema jurídico. Dessa forma, não pode o contribuinte agir de forma maliciosa, frustrando os interesses do Fisco na arrecadação e os interesses da coletividade em razão da frustração da função extrafiscal dos tributos. A exigência da boa-fé no planejamento tributário advém da aproximação entre Direito Privado e Direito Público, o que levou a imposição da verificação da incidência da boa-fé objetiva, função social e ética social nos negócios jurídicos, haja vista a consagração da solidariedade como fundamento dos dois polos jurídicos. Assim, quando da realização do planejamento tributário, exige-se a boa-fé nas condutas, restringindo as práticas, contribuindo para a garantia de certeza, fortalecimento da confiança e estabilidade na arrecadação tributária. Ademais, a exigência da atuação em conformidade à boa-fé objetiva advém da própria solidariedade que constitui a obrigação de os sujeitos contribuírem para o custeio do Estado.

Os contribuintes não podem agir de forma maliciosa, contrariando a moralidade²⁷³³, com o fim único de não pagar tributos, pois estariam frustrando os interesses públicos, os objetivos fiscais e extrafiscais da tributação, a solidariedade, a cidadania fiscal, a moral tributária e a dignidade da pessoa humana. Exige-se que o contribuinte aja de boa-fé na realização do planejamento tributário, agindo em conformidade com a lei e com meios corretos, ou seja, utilizando-se dos institutos da isenção, da imunidade, da atipicidade, não incidência tributária, do entendimento judicial consolidado sobre determinado tributo. Os contribuintes atuam no mundo fenomênico e celebram negócios em razão da autonomia da vontade e liberdade de iniciativa com o intuito de economizar quanto ao valor dos tributos devidos. “O direito pátrio concede aos contribuintes a faculdade de adotar atitudes lícitas na estruturação ou reorganização de negócios, visando a economia de tributos [...]. Estas condutas, porquanto amparadas pelo

²⁷³² “Art.316, § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza” (In BRASIL. Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: **Presidência da República**. 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 25 de jun 2020).

²⁷³³ “O planejamento tributário conformado com o único intuito de economizar impostos, se dentro da lei, não fere o princípio da moralidade”. (In MARTINS, 1996, p 17-37, p. 35).

ordenamento jurídico brasileiro, são perfeitamente válidas, não configurando descumprimento frontal ou indireto de normas legais”²⁷³⁴.

Condutas outras diversas destas que impedem a cobrança de tributo ou que visam camuflar a ocorrência do fato gerador e seu conseqüente crédito tributário demonstram a má-fé do contribuinte em se eximir do seu dever de pagar o tributo. Não é possível ao contribuinte utilizar de forma abusiva o formalismo jurídico e a atipicidade negocial com o único propósito de diminuir a carga tributária, pois estaria agindo em contradição à boa-fé. Em outras palavras, o negócio sem propósito negocial seria considerado abusivo, ou seja, a causa do negócio jurídico que estivesse em desconexão com o seu real objetivo demonstraria a ausência de propósito, violando-se a boa-fé objetiva e sendo considerado o negócio jurídico ilícito, pois seria uma hipótese de abuso do direito.

Para combater tais condutas, há as práticas anti evasivas realizadas pela Administração Pública, com vistas a prevenir ou mitigar atuações dos contribuintes, mesmo com supedâneo legal, contrárias à boa-fé na relação jurídica tributária. Por isso, o legislador acrescentou o parágrafo primeiro no artigo 116 do Código Tributário Nacional para permitir que o Fisco desconsiderasse os atos e negócios jurídicos pautados em simulação, dolo e fraude, praticados apenas com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação tributária. “O dispositivo sob análise confere uma dimensão ético-jurídica para o acionamento da desconsideração de atos e negócios jurídicos realizados com o intuito de reduzir ou evitar a carga tributária”²⁷³⁵.

Dessa forma, a Administração Tributária deve verificar se tais negócios foram celebrados em conformidade com a lei vigente, de forma legítima, obedecendo os princípios constitucionais e os ditames da boa-fé objetiva²⁷³⁶, podendo desconsiderar o negócio quanto ao seu aspecto formal para permitir a prevalência fática do negócio jurídico. Ao se verificar a desconformidade do negócio jurídico à boa-fé, juntamente com a comprovação de que houve economia indevida de tributos (afastamento ou redução da carga tributária incidente sobre a operação) de forma abusiva, poderá desconsiderar o ato ou negócio jurídico, desde que respeitados o devido processo legal, ampla defesa e contraditório. “O uso de estruturas negociais impróprias para fins de economia tributária, pode-se afirmar, consubstanciará

²⁷³⁴ RUBINSTEIN, 2010, p. 210.

²⁷³⁵ RUBINSTEIN, 2010, p. 213.

²⁷³⁶ Neste caso, deve-se verificar se o contribuinte não agiu em desconformidade às funções da boa-fé objetiva.

violação ao princípio da boa-fé objetiva, configurando negócio jurídico ilícito e, portanto, passível de desconsideração pela autoridade administrativa”²⁷³⁷.

Por outro lado, coibir as práticas de elisão fiscal não pode ser proveniente de mera retórica ou desculpa para aumento da arrecadação tributária, de forma que não se pode chancelar “autos de infração calcados apenas em meras menções à terorias ou a uso dos princípios da capacidade contributiva e isonomia e ao valor da solidariedade”²⁷³⁸, impondo-se a análise de todo o contexto para verificar a conformidade do planejamento tributário à boa-fé. Por isso, deve-se evitar a ocorrência do planejamento tributário contrário, ou seja, deve-se impedir que o fisco explore “lacunas da legislação, interpretações específicas da jurisprudência ou conceitos indeterminados para cobrar mais tributos sem qualquer alteração legislativa institucional, com a intenção de cobrar mais tributos e, por consequência, arrecadar mais”²⁷³⁹. Assim, conclui Daniel de Paula que “cobram-se deveres éticos do contribuinte, no sentido de não fraudar a intenção das normas de incidência tributária abusivamente, e do fisco, no sentido de não se utilizar de valores jurídicos abstratos para chancelar qualquer auto de infração coibindo a auto-organização dos contribuintes”²⁷⁴⁰.

5.7.7 Lealdade, colaboração, cooperação e função corretiva da boa-fé objetiva no processo tributário

A boa-fé irradia seus efeitos nas relações processuais, exigindo-se das partes o comportamento leal, colaborativo e cooperativo, com o fim de solucionar o litígio. Em diversos instrumentos normativos e dispositivos legais e constitucionais se observa a concretização da exigência da boa-fé na atuação dos sujeitos que integram a relação processual no âmbito do judiciário ou no âmbito do órgão público. No caso do Direito Tributário, além de haver o processo administrativo que versa sobre a legitimidade do crédito tributário supostamente constituído, há também diversas ações judiciais que permitem levar ao Poder Judiciário os questionamentos sobre o crédito tributário ou realizar a sua satisfação.

A atuação em conformidade a boa-fé no âmbito dos processos se impõe não pelo objetivo de obtenção do crédito tributário ou a sua desconstituição, mas sim pela realização da

²⁷³⁷ RUBINSTEIN, op. cit., p. 220.

²⁷³⁸ PAULO, Daniel Giotti de. Planejamento tributário e ética: a construção de um dever geral de combate a práticas abusivas. In CAMPOS, Carlos Alexandre de Azeveo. **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 727-742, p. 741.

²⁷³⁹ SANTI, Eurico Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 214.

²⁷⁴⁰ PAULO, 2019, p. 741.

cobrança legítima e justa do crédito tributário, respeitando-se os direitos dos contribuintes, para que haja a promoção dos direitos e garantias fundamentais e sociais previstas no texto constitucional. Não se trata de exigir ou cobrar somente para demonstrar o poder tributário; há razões que ultrapassam. Por outro lado, os contribuintes não podem atuar com vistas a impedir a satisfação do crédito tributário que é legítimo, utilizando-se de subterfúgios que impeçam ou inibam a atuação do Fisco. Agir de tal forma corresponde a violação da boa-fé processual, bem como à solidariedade e, por consequência, à dignidade da pessoa humana, pois outros cidadãos serão prejudicados pela ausência de arrecadação. Por fim, o representante do Poder Judiciário deve atuar de forma imparcial, analisando a matéria jurídica pertinente ao caso concreto em observância a todo o sistema jurídico, aplicando sanções processuais quando necessárias, bem como observando a proteção da confiança das partes, em caso de precedentes existentes sobre a matéria.

Em primer, a boa-fé se traduz no aspecto processual e material do devido processo legal, conforme explanado acima. Porém, a exigência de colaboração e cooperação das partes permite a efetivação da duração razoável do processo judicial e administrativo. Dessa forma, tanto o contribuinte como o ente público não podem atuar de forma procrastinatória com o fim de prejudicar a parte contrária, assim como o magistrado não pode se eximir de julgar e observar o princípio da eficiência. A duração razoável do processo se aplica tanto no âmbito do processo administrativo como no processo judicial em que se discute matéria tributária, podendo acarretar a incidência das funções corretivas da boa-fé, como é o caso da “*suppressio*” em execuções fiscais reconhecida como prescrição intercorrente.

Considerando que a “*suppressio*” consiste na vedação do exercício de um direito não invocado num determinado período de tempo, haja vista que a exigência corresponderia a violação da boa-fé, a prescrição intercorrente se baseia nessa concepção e na segurança jurídica. Afinal, os processos de execução fiscal não podem ser “*ad eternum*”, sendo possível reconhecer a prescrição do crédito tributário em caso de inação da Fazenda Pública em se localizar o contribuinte ou seus bens. Se a Fazenda Pública se queda inerte no processo pelo prazo identificado no artigo 40 da Lei 6830/1980²⁷⁴¹, há que se reconhecer a incidência dos efeitos da “*suppressio*” através da prescrição intercorrente.

²⁷⁴¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 314**. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Brasília, DF:[2005]. Disponível em: < https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf> Acesso em 15 abr 2021.

“Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspensão o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

Ademais, a duração razoável do processo impõe os efeitos do silêncio no âmbito dos processos, reconhecendo-se o direito de uma das partes que pleiteou algo, enquanto a outra ficou inerte, ou até mesmo a própria nulidade do crédito tributário discutido ou a sua extinção. A própria lei de processo administrativo federal estabelece o prazo de trinta dias para a autoridade administrativa julgadora decidir após a instrução do processo²⁷⁴², bem como se impõe como obrigatória a observância do prazo de trezentos e sessenta dias para proferir decisão no âmbito do processo administrativo fiscal²⁷⁴³, demonstrando o reconhecimento do princípio da duração razoável do processo para fins de satisfação do interesse público, mediante a atuação eficiente da Administração Pública. Além disso, há prazo para a realização da fiscalização e investigação, podendo haver renovação desde que haja fundamentação para tanto, sob pena de se verificar o abuso do poder do agente público, violando-se os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, principalmente em relação a sua privacidade e dignidade da pessoa humana²⁷⁴⁴.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda” (In BRASIL. Lei 6830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. DF: **Senado Federal**. 1980. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm> Acesso em 6 mar 2021).

²⁷⁴² “Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada”. (In BRASIL. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em 15 mai 2020.

²⁷⁴³ “Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte” (In BRASIL, Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2005. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria,revoga%20dispositivos%20das%20Leis%20n> Acesso em 15 abr 2021.

²⁷⁴⁴ “Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I - 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e

II - 60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 2º Para fins de controle administrativo, a contagem do prazo do procedimento fiscal far-se-á a partir da data da expedição do TDPF, salvo nos casos de expedição de TDPF-E, nos quais a contagem far-se-á a partir da data de início do procedimento fiscal”. (In BRASIL. Portaria da Receita Federal do Brasil nº 6478 de 2 de janeiro de

Os tribunais superiores reconhecem a violação do devido processo legal e da duração razoável do processo em caso de demora da Administração Pública, determinando a satisfação do pleito do contribuinte quanto a expedição de certidão positiva com efeito de negativa enquanto houver processo administrativo discutindo o crédito tributário, ou estabelecendo prazo para a própria Administração julgar²⁷⁴⁵ para que não permaneça um hiato de insegurança jurídica quanto a existência ou não do dever de pagar o tributo por parte do contribuinte.

A boa-fé também combate o abuso de direito processual, impedindo que haja pleitos e procedimentos meramente protelatórios que impeçam a satisfação do direito da parte prejudicada, haja vista que atenta contra os bons costumes, a moral do direito e os valores do ordenamento jurídico. Dessa forma, a atuação das partes na relação processual, inclusive do julgador, que não encontram guarida no ordenamento jurídico, que macula direitos de terceiros, que impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, são consideradas como abuso do direito. Mesmo que a parte possua o direito, o seu exercício é limitado, pois os direitos não são absolutos. Assim, age com abuso do direito, não se analisando o aspecto subjetivo, o sujeito que extrapola o direito exercido ou que contraria o fundamento axiológico-normativo do direito, ou melhor, se atuar contra função econômica e social do direito, aos bons costumes e à boa-fé.

No âmbito do processo tributário, verifica-se o abuso do direito das partes em caso de pleitos de perícias inadequadas, de fiscalização que extrapola os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, de atuação desleal e incoerente. Ademais, caracterizam o abuso do direito os casos de fraude à satisfação do crédito tributário e abuso patrimonial e de fraude à lei, ultrapassando o planejamento tributário lícito e a atuação leal e coerente no âmbito do processo.

No caso de fraude à satisfação do crédito tributário, o contribuinte com o intuito de prejudicar a satisfação do crédito tributário, ao realizar a depredação de seu patrimônio após a inscrição em dívida ativa do crédito tributário²⁷⁴⁶, observando-se a violação à boa-fé subjetiva.

2018. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita. **Ministério da Economia**, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89205#1845491>> Acesso em 16 abr. 2021.

²⁷⁴⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.143.129/ES. Relator para decisão: Min. Humberto Martins. Decisão monocrática. Brasília, 17 nov. 2009. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 nov. 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=84420577&tipo_documento=documento&num_registro=201701841914&data=20180620&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

²⁷⁴⁶“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa”. (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui

Neste caso, se houve alienação para terceiros, mesmo que sob a guarda destes, os bens respondem pelo adimplemento da obrigação se foram alienados com o intuito de fraudar a satisfação do crédito tributário²⁷⁴⁷. Se intimado devidamente para realizar o pagamento do tributo ou apresentar bens à penhora, pode também o magistrado determinar a indisponibilidade de seus bens para a satisfação do crédito tributário²⁷⁴⁸, impedindo que o contribuinte se esquive da obrigação de pagar o crédito tributário.

Antes mesmo da inscrição em dívida ativa, há o instituto do arrolamento de bens do contribuinte, como forma de o Fisco acompanhar a sua evolução ou depreciação, constituindo-se como uma garantia para a satisfação do crédito tributário. No âmbito da Receita Federal, a autoridade administrativa pode realizar o arrolamento desde que a dívida ultrapasse os dois milhões de reais e o valor dos créditos tributários for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido²⁷⁴⁹. O referido instituto se encontra fundamentado na autoexecutoriedade que a Administração Pública possui, mas que deve ser limitada perante os princípios do sistema jurídico, inclusive o da boa-fé, devendo a sua atuação ser pautada na razoabilidade e na proporcionalidade. Afinal, o arrolamento de bens se mostra como uma restrição ao direito de propriedade, na medida em que, ao constar na matrícula do imóvel a restrição, “pode diminuir seu valor de mercado, dificultando, na prática, a alienação”, além de representar uma “odiosa divulgação pública da situação fiscal do contribuinte, relativamente a créditos tributários, até mesmo pendentes de constituição forma”²⁷⁵⁰.

Ainda no âmbito processual, verifica-se a função corretiva da boa-fé do “venire contra factum proprium”, impondo-se às partes um comportamento coerente com os atos praticados

normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 16 jun 2020)

²⁷⁴⁷ A boa-fé de terceiro não é analisada nesse caso em face da Administração Pública, cabendo ao contribuinte responder pelas perdas e danos se o terceiro estiver de boa-fé. Não se aplica a súmula 375 do Superior Tribunal de Justiça no caso.

²⁷⁴⁸ “Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial” (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 16 jun 2020).

²⁷⁴⁹ “Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido”. (BRASIL, Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. DF: **Senado Federal**. 1980. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm> Acesso em 16 abr 2021).

²⁷⁵⁰ SILVA, Rogério Pires. Arrolamento fiscal: algumas reflexões sobre a Lei 9.532/97. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 73, de 2001, p. 116-125, p. 121.

anteriormente, protegendo-se a confiança das partes da relação jurídica. As partes devem seguir um comportamento coerente não apenas perante as normas processuais e suas alegações, mas também perante o sistema jurídico. Dessa forma, não seria possível à Administração Pública desconhecer os posicionamentos judiciais consolidados sobre determinadas matérias tributárias a favor do contribuinte. Ou seja, a cobrança de tributos reconhecidos como ilegítimos quanto a composição da sua base de cálculo, a prática de sanções políticas ilegais e outros exemplos de conduta da Administração Pública que revelam o descompasso com a posição do Poder Judiciário. “Quando a Administração despreza as apreciações dominantes no Judiciário sobre determinado ponto, transgride, igualmente, o valor justiça, conexo com o da boa-fé”²⁷⁵¹. Cabe ressaltar, no entanto, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adota, em seu regimento interno, a possibilidade de se reconhecer a posição de tribunais superiores, desde que reconhecida a inconstitucionalidade em plenário ou haja súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal sobre matéria tributária fundamento de tributo, demonstrando a convergência dos entendimentos entre os Poderes, evitando-se comportamentos e entendimentos contraditórios²⁷⁵².

No âmbito do processo judicial, observa-se ainda a presença da boa-fé no seu viés colaborativo e cooperativo diante da possibilidade de se celebrar negócio jurídico processual, nos termos do Código de Processo Civil de 2015, em relação aos direitos que admitem a auto composição, cabendo ao magistrado verificar a legalidade e o equilíbrio das avenças²⁷⁵³. Desta

²⁷⁵¹ NOBRE JÚNIOR, 2002, p 251.

²⁷⁵² “Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) II - que fundamente crédito tributário objeto de: 47 a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”. (In BRASIL. Portaria do Ministério da Fazenda nº 343 de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>> Acesso em 16 abr 2021).

²⁷⁵³ “Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo” (In BRASIL. Lei 13105, de

forma, o legislador consagrou a autonomia da vontade das partes, desde que observados os ditames da boa-fé na relação processual.

No âmbito do Direito Tributário, o Fórum Permanente de Processualistas Cíveis entendeu que seria possível celebrar o negócio jurídico processual, pois existe a previsão de autocomposição através do instituto da transação tributária. O mesmo posicionamento adotou-se na Portaria PGFN 742/2018 (com algumas alterações em seus dispositivos pela Portaria PGFN 11.956/2019) possibilitando-se a negociação em relação ao calendário processual, amortização de dívidas, garantias, atingindo apenas atos processuais e não o crédito tributário em si. Ademais, corrobora para essa conclusão a previsão de diminuição de litigiosidade entre o Fisco e o contribuinte na lei 13.874/2019²⁷⁵⁴.

5.7.8 Costumes e interpretações da Administração Pública

Os costumes foram considerados a fonte primordial do direito vigente numa determinada comunidade, sendo substituídos pelas leis nos países do civil law, haja vista que eram “eminente particularista e local, apegado ao fático e envolvidos nas malhas de inveterados privilégios”²⁷⁵⁵. Os costumes surgem de forma imprevista na sociedade, sendo “ora um ato consciente de um homem que, por atender a uma exigência social, passa a ser imitado e repetido, até transformar-se em um ato consciente no todo social”²⁷⁵⁶. Tornam-se exigíveis quando há a repetição habitual num determinado período de tempo, havendo uma consciência social da obrigatoriedade do referido comportamento, ou melhor, juridicidade do comportamento. Por isso, tende-se a compará-lo com a lei e quanto à sua força, sendo passíveis

16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020).

²⁷⁵⁴ Art. 19. §12. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo, realizar mutirões para análise do enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). § 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União. (In BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nºs 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2019. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm> Acesso em 16 abril 2021).

²⁷⁵⁵ REALE, 2002, p. 151.

²⁷⁵⁶ Ibidem., p. 156.

de serem exigidos em certas circunstâncias. “De maneira mais objetiva poderíamos dizer que um costume adquire a qualidade de costume jurídico quando passa a se referir intencionalmente a valores do Direito, tanto para realizar um valor positivo, considerado de interesse social, como para impedir a ocorrência e um valor negativo, de um desvalor”²⁷⁵⁷. Além da exigência de determinado comportamento, os costumes são indicados como elementos a serem verificados para preenchimento de lacunas legais pelos intérpretes julgadores, demonstrando a sua importância para garantir a unidade do sistema jurídico.

Ainda prevalecem os costumes como fontes do direito, com força jurídica, inclusive, em face de uma categoria de pessoas ou de atos, podendo ser publicados ou não num instrumento normativo de órgão que possua a função típica de legislar. Quanto a sua eficácia, não há prazo de validade, tempo de duração, nem forma de sua extinção, razão pela qual perdem a sua vigência no caso de desuso. Ademais, cabe prova em contrário contra os costumes quando houver contestação em face da vigência de um costume, presumindo-se a existência do costume se não houver argumento contrário a ele e seus efeitos.

No âmbito do Direito Administrativo, verificam-se as praxes administrativas que constituem a rotina burocrática espontânea, servindo de parâmetro para a atuação dos agentes públicos e administrados. Possa ser que o costume inserido na Administração Pública seja *secundum legem*, complementando a lei, ou *praeter legem* ao conceituar casos não previstos em lei, ou *contra legem* quando se opõe a própria lei já em desuso²⁷⁵⁸. Neste caso, observa-se que os costumes podem representar o próprio direito obedecido por um povo ou órgão, quando não se respeitam as leis ou os intérpretes julgadores não as aplicam mais.

A importância dos costumes como fonte de direito fora reconhecida pelo Código Tributário Nacional que considera as práticas observadas pelas autoridades administrativas como leis complementares, incluindo-se as “reiteradas decisões publicadas no diário Oficial, costumeiras antes de que fosse dado às soluções de consulta o efeito vinculante”²⁷⁵⁹. São os referidos costumes fiscais provenientes da “antiga, interativa e pacífica aplicação da lei sob determinada diretriz por parte do próprio fisco”²⁷⁶⁰. Além das decisões, há os critérios considerados pela Administração Pública para fins de cumprimento da lei tributária²⁷⁶¹, bem

²⁷⁵⁷ *Ibidem.*, p. 158

²⁷⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 211.

²⁷⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 129.

²⁷⁶⁰ BALEEIRO, 2001, p. 648.

²⁷⁶¹ “Portanto, ainda que inexista documento formal que defina o “sentido oficial”, os contribuintes conseguem determinar a posição da Fazenda Pública, dizendo quais os elementos essenciais para se configurar determinado fato gerador, quais são os requisitos para gozar determinado benefício fiscal, enfim, conseguem saber se estão cumprindo a lei, pelo menos na perspectiva do Fisco. Isso ocorre porque a comunicação não se reduz à expedição de atos normativos. As relações sociais são muito mais complexas do que isso. (In KÖCHE, Rafael.

como comportamento do contribuinte pode ser considerado como um costume a prevalecer sobre a norma quando “adota determinada prática e esta jamais foi contestada pela fiscalização, embora esta tenha tomado conhecimento da sua ocorrência”²⁷⁶².

Dessa forma, os integrantes da relação jurídica podem adotar condutas que se transformem em costumes em razão da prática num lapso temporal consideravelmente extenso, conhecidos e exigíveis pelas partes. Ou seja, cria-se uma situação em que há a proteção da confiança e da boa-fé por todos os integrantes da relação jurídica, repercutindo diversos efeitos, como o “*suppressio*”, a “*surrectio*” e o “*venire contra factum proprium*”. Aplicando-se tais institutos na relação jurídica tributária, tem-se que a conduta costumeira das partes gerou um direito e um dever para ambas, criando-se uma expectativa legítima, não sendo possível alterar o comportamento de forma repentina. Há, portanto, a segurança e a estabilidade das relações jurídicas a serem observadas, haja vista que o costume da Administração Pública se consagrou ao longo do tempo, impedindo-se que haja a retroatividade dos efeitos a partir da mudança da prática sob pena de “*esquizofrenia jurídica*”²⁷⁶³. Assim conclui Rafael Köche:

A mudança do critério jurídico decorrente de uma prática reiterada significa a mudança da própria prática; assim, se a prática reiterada é norma jurídica, a mudança de prática implica alteração da norma jurídica, que, em Direito Tributário, deve respeitar o mínimo de previsibilidade, fundamental à segurança jurídica que norteia o Estado Democrático de Direito.

[...]

Portanto, a irretroatividade dos efeitos do costume fiscal depende do cumprimento de certos requisitos. Em primeiro lugar, está condicionada a uma “legítima expectativa normativa”, isto é, para ser considerada legítima, a comunicação generalizada não pode contrariar a lei ou a Constituição Federal. Além disso, não se estará diante de uma alteração de norma geral abstrata infralegal em prol do contribuinte (situação já é disciplinada pelo Código Tributário Nacional); a norma jurídica, nesse caso, é decorrente de um agir reiterado diante de casos concretos. Por fim, em casos como os do exemplo inicial, a irretroatividade da alteração de critério jurídico em procedimento fiscal (“revisão de lançamento”), a irretroatividade não decorre de “questão de fato”, mas de “questão de direito”, para empregar a diferenciação feita pela doutrina brasileira dominante²⁷⁶⁴.

Dessa forma, as práticas reiteradas do Fisco devem ser aptas a criar uma expectativa no contribuinte, em conformidade ao texto constitucional, para que possam ser alvo da irretroatividade. Ademais, a atuação da Administração Pública não pode levar o contribuinte a erros, de forma que suas práticas, portarias e instruções normativas devem ser claras, completas,

Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do direito tributário. **Revista Direito GV** n° 21. Jan/jun 2015, p 141 -158, p 144)

²⁷⁶² SCHOUERI, 2015, p. 129.

²⁷⁶³ KÖCHE, 2015, p. 150.

²⁷⁶⁴ *Ibidem.*, p. 150 - 152.

corretas e motivadas tanto para firmar orientações e interpretações como para alterá-las, demonstrando a boa-fé por parte do Estado²⁷⁶⁵. Há efeitos produzidos pela boa-fé: “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 vinculantes²⁷⁶⁶.”

Cabe ressaltar que o Código Tributário Nacional “admite a retroatividade do ato administrativo abstrato e genérico, complementar ao regulamento, em homenagem ao princípio da legalidade, por força do qual somente a lei cria, modifica ou extingue a obrigação tributária”²⁷⁶⁷. O fato de admitir a retroatividade não significa que esta é uma regra, pois há atos administrativos, ainda que genéricos e abstratos, que geram confiança no administrado, como é o caso de instruções normativas e portarias ou outros atos que restringem competência discricionária ou preenchem os conceitos indeterminados, devendo os ditames da irretroatividade serem respeitados. Ademais, “eventual modificação arbitrária das interpretações do fisco, contrária, portanto, à boa-fé, pode dar causa a pedido de indenização pelos contribuintes que tenham sido lesados pela alteração de critérios interpretativos”²⁷⁶⁸. Dessa forma, além de se proteger a confiança na relação jurídica, vislumbra-se a incidência do conteúdo do princípio da legalidade e a imposição de vinculação da Administração aos seus próprios atos²⁷⁶⁹, bem como resposta do ordenamento jurídico em face da atuação contrária à boa-fé.

Situação diversa ocorre quando o ato é individual ainda em curso, sendo a irretroatividade evidente para fins de proteção da esfera dos direitos e bens jurídicos do contribuinte, salvo em caso de entendimento ou lei mais favorável. Tanto é que o próprio Código Tributário Nacional reconhece que qualquer alteração na prática administrativa quanto ao lançamento só pode ser exigida em fato gerador posterior, não havendo incidência de penalidades ou de tributo devido²⁷⁷⁰. Porém, se a atuação da Administração Pública não

²⁷⁶⁵ RUBINSTEIN, 2010, p. 184.

²⁷⁶⁶ Ibidem., p. 185.

²⁷⁶⁷ BALEEIRO, 2001, p. 651.

²⁷⁶⁸ RUBINSTEIN, 2010, p. 186. Sugere o autor que há uma certa dificuldade em se punir a atuação do Fisco, pois há incerteza e complexidade quanto à interpretação da maior parte das normas tributárias.

²⁷⁶⁹ LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no código tributário nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. **Revista Direito GV** nº 21. Jan/jun 2015, p 141 - 158, p 11

²⁷⁷⁰ “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência 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”.

“Art. 100, 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”. (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito

encontra guarida nos costumes, mas se revela um entendimento ou critério jurídico em conformidade ao texto legal, também se deve proteger em prol da segurança jurídica, não se aplicando o artigo 149 do Código Tributário Nacional²⁷⁷¹. Garante-se a preservação da segurança do sistema jurídico e a confiança entre as partes da relação jurídica, haja vista a atuação em conformidade com a boa-fé por parte da Administração Pública.

Alguns tribunais já se posicionaram sobre a proteção da confiança do contribuinte em caso de alteração de entendimento, como ocorreu no caso do julgamento da apelação nº 50501685920164047000 pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sendo considerado que a alteração do entendimento do órgão administrativo fazendário federal representaria uma modificação da alteração de prática reiterada da própria Administração Pública, não sendo possível o ente estatal ser autuado sem prévio envio de informação sobre a alteração do costume. A União seguia o Parecer da AGU n.016/04 e outros pareceres ao longo de quarenta anos, não cobrando multas moratórias de entidades públicas em relação aos tributos devidos por estas. “Assim, ao impor seu novo entendimento sem notificar a parte autora, a ré feriu, a toda evidência, o artigo 100, III parágrafo único, do CTN, regra que concretiza, no plano legal-tributário, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima”²⁷⁷², além de o agente público ter o dever de atuar em conformidade com a boa-fé. Ademais, o mesmo tribunal

tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020).

²⁷⁷¹ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.” (In BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.>. Acesso em 16 jun 2020

²⁷⁷²BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação cível nº 50501685920164047000/PR. Relator para acórdão: Juiz Federal Francisco Donizete Gomes. 1ª Turma. Porto Alegre, 03. jun. 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, 25 mai. 2020. Disponível em :<<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/864761483/apelacao-civel-ac-50501685920164047000-pr-5050168-5920164047000/inteiro-teor-864761533?ref=feed>> Acesso em 04 abr. 2021.

já reconheceu a relação da confiança, boa-fé e princípio da isonomia nos casos de práticas reiteradas, de forma que uma prática mais benéfica aplicada a um contribuinte deve também incidir e prevalecer para outros contribuintes que estejam na mesma posição²⁷⁷³.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região considerou que não poderia ser exigida do contribuinte a taxa de ocupação de terrenos de marinha numa determinada área do Município de Ubatuba, em São Paulo, de forma abrupta, haja vista que não havia a cobrança da referida taxa no prazo de dez anos. Considerou o Tribunal que se tratava de prática reiterada da Administração Pública, não sendo possível realizar a cobrança de imediato da referida taxa, justificando-se o posicionamento não só no princípio da confiança, boa-fé, mas também no conteúdo da função corretiva dos institutos da “surrectio” e da “suppressio” nos seguintes termos: “o lapso temporal que a União levou para rever o ato de não cobrança das taxas de ocupação ultrapassou em muito os prazos previstos na legislação regente dos procedimentos administrativos, configurando ademais a má prestação do serviço, a desídia e o desinteresse do ente público”²⁷⁷⁴.

O Superior Tribunal de Justiça também reconheceu a força de lei das práticas reiteradas da Administração Pública, anulando o auto de infração alvo do Agravo em Recurso Especial nº 1.260.068/TO. No caso, o ente estatal não poderia lavrar auto de infração pela falta de recolhimento do ICMS pelos contribuintes que tiveram seus benefícios suspensos ou revogados sem antes ter realizado a comunicação prévia (prática reiterada observada pela autoridade administrativa), sob pena de violação do artigo 100, III do Código Tributário Nacional e do princípio da publicidade²⁷⁷⁵.

²⁷⁷³BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 92.04.01947-6/SC. Relator para acórdão: Desembargador Federal Gilson Dipp. 1ª Turma. Porto Alegre, [S. d.]. **Diário de Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, 28 set. 1995. Disponível em <[https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=90.00.03837-](https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=90.00.03837-5&selOrigem=SC&chkMostrarBaixados=&selForma=NU&hdnRefId=09bae12c9d881f878d96db1c6ccf9ff8&txtPalavraGerada=jzzw)

5&selOrigem=SC&chkMostrarBaixados=&selForma=NU&hdnRefId=09bae12c9d881f878d96db1c6ccf9ff8&txtPalavraGerada=jzzw> Acesso em 04 abr. 2021.

²⁷⁷⁴BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em reexame Necessário nº 0029388-15.2007.4.03.6100/SP. Relator para acórdão: Desembargadora Federal Cecília Mello. 2ª Turma. São Paulo, 13 mar. 2012. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 14 Mar. 2012. Disponível em <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1921145>> Acesso em 04 abril 2021.

²⁷⁷⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.260.068/TO. Relator para acórdão: Min.Sérgio Kukina. Decisão monocrática. Brasília, 15. Mar. 2018. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 22 mar. 2018. Disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=81460597&tipo_documento=documento&num_registro=201800535515&data=20180322&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

Além dos costumes no âmbito da Administração Pública como fonte de direito que repercute efeitos na relação jurídica tributária, há as interpretações e orientações consagradas no âmbito dos órgãos fiscalizadores.

Cabe ressaltar que somente o contribuinte que esteja de boa-fé em relação às situações de alteração das práticas da Administração Pública será protegido. Isto porque, malgrado se exija que o agente público aja em conformidade com as orientações e interpretações pretéritas e consolidadas, há o dever de o contribuinte estar de boa-fé na realização dos atos no âmbito da relação jurídica tributária. Está de boa-fé o contribuinte que pratica o ato em conformidade à prática reiterada do Fisco e não detinha o conhecimento da alteração, não sendo necessário verificar a sua intenção (a boa-fé subjetiva).

5.7.9 Consultas

Além dos costumes no âmbito da Administração Pública como fonte de direito que repercute efeitos na relação jurídica tributária, há as interpretações consolidadas no âmbito da Administração Pública manifestadas nos processos de consulta administrativa. Esse procedimento é utilizado pelo contribuinte quando possui dúvidas acerca de uma questão tributária no caso concreto, esclarecendo a forma como deve agir, podendo planejar sua atuação perante o Fisco.

As consultas se fundamentam no direito de petição, sendo utilizadas quando há o interesse do cidadão em sanar uma dúvida em relação à conduta que deve ser adotada perante uma situação. Não somente o cidadão pode realizar a consulta, havendo a legitimidade dos próprios órgãos públicos e entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais. A dúvida pode se dar em razão de lacuna legal, normas contraditórias, alteração na interpretação ou na lei, podendo o consulente apresentar seu questionamento perante ao órgão público, mesmo que não haja lei que verse sobre o processo de consulta fiscal, pois está amparado pelos direitos fundamentais previsto no artigo 5, XXXIII e XXXIV, a) da Constituição Federal de 1988.

Há o direito de acesso à informação garantido ao cidadão, sendo efetivado quando a Administração Pública fornece a informação, presta assistência ou sana suas dúvidas, permitindo que haja condições para que o sujeito possa exercer sua liberdade, e cumprir suas obrigações removendo obstáculos que impeçam, ou dificultem a participação na vida política, econômica, cultural e social. “Mediante a atividade de resolução das consultas tributárias, que

se desenvolve sob o manto do direito à informação, a Administração contribui para o fomento da liberdade e da igualdade de todos os administrados”²⁷⁷⁶. Assim, há a promoção da segurança jurídica, pois a consulta permite ao contribuinte que “conheça a interpretação que a Administração adotará em face da regra jurídica e do fato que o afeta, com garantia de que se atuar em sua conformidade não sofrerá nenhum tipo de sanção”²⁷⁷⁷. Em relação ao princípio da legalidade, a consulta fiscal, via de regra, dispõe sobre um dispositivo legal, direta ou indiretamente, fornecendo o texto legal “a moldura destinada a interpretar o ato de resposta à consulta”, sob pena de ser considerada a resposta inválida se o agente público extrapolar o conteúdo legal²⁷⁷⁸. Dentro dessa moldura, deve haver respeito à motivação, devendo a resposta apresentar as razões do resultado da consulta, bem como ser publicada para fins de ser válida e produzir efeitos perante o consulente e a sociedade. Quanto ao direito de petição, o acesso à consulta permite que o sujeito leve seu questionamento à Administração Pública através de um processo previamente estabelecido, tendo como resultado uma resposta com teor de decisão administrativa²⁷⁷⁹.

A resposta do gestor público possui força vinculante em relação a todo o órgão a que está vinculado, pois é considerada como uma decisão administrativa e geram confiança legítima no cidadão. Além disso, há o dever de coerência no âmbito da Administração Pública, de forma que as autoridades tributárias se vinculam às orientações passadas aos contribuintes. Não há o caráter vinculante para o contribuinte, pois poderá levar a situação ao Poder Judiciário, para discutir a interpretação que a Administração Pública concedeu aos fatos.

É possível que haja a alteração do entendimento proferido na consulta, haja vista que inexistente coisa julgada no âmbito da Administração Pública e a mesma possui o direito de revogar seus próprios atos, pois os interesses públicos variam com passar do tempo, surgindo novas condições sociais, impondo a alteração do comportamento e entendimento do Estado.

²⁷⁷⁶ FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 2.

²⁷⁷⁷ FALEIRO, 2005, p. 14.

²⁷⁷⁸ *Ibidem.*, p. 17.

²⁷⁷⁹ Malgrado o reconhecimento dos direitos fundamentais que justificam o direito de o contribuinte apresentar uma consulta à Administração Pública, há a cobrança de taxas pelos órgãos públicos fiscais para iniciar o processo da consulta. A cobrança deve ser analisada sob dois vieses. No primeiro, tem-se que as autoridades administrativas buscam evitar que lhes sejam enviados questionamentos que não demandem uma resolução de dúvidas, combatendo, inclusive, a situação de se postergar o início da fiscalização em face do contribuinte. Por outro lado, o contribuinte sofre uma restrição aos direitos fundamentais através de atos normativos da Administração Pública, que não possuem o condão de fazê-lo por ausência de norma constitucional. Além disso, dificulta-se o acesso do cidadão à obtenção de orientação e informações dos órgãos públicos, repercutindo na violação da publicidade, e dificultando a promoção de interesses públicos. Por fim, a exigência de valores para se iniciar o processo de consulta contraria o próprio benefício da gratuidade conferida aos sujeitos que não possuem condições de realizar o dispêndio financeiro sem que haja a quebra no custeio de suas necessidades básicas, violando-se o mínimo existencial.

Porém, a alteração do entendimento da consulta está limitada pela lei, quando esta veda a revogação, assim como pela utilidade pública e a proibição de atuação abusiva, com má-fé e contrária ao interesse público. Por fim, a irretroatividade dos efeitos impõe uma limitação à revogação ou alteração do entendimento esposado na consulta, produzindo efeitos apenas a partir do ato que alterou ou revogou sobre as relações jurídicas. Há, portanto, o respeito à expectativa gerada no contribuinte, pois repercutem na situação os efeitos da proteção da confiança.

A alteração da decisão pode ocorrer em razão da invalidade dos motivos apresentados pela Administração Pública, pressupondo-se a nulidade do ato. Porém, deve-se verificar a possibilidade de convalidar o vício do ato ou não diante de um vício sanável ou insanável, tranquilizando as relações sociais, sem agredir ao princípio da legalidade²⁷⁸⁰. Dessa forma, não há dúvidas que uma resposta à consulta com vício sanável é passível de convalidação, como é o caso de autoridade incompetente ou falta de recolhimento de custas para iniciar o processo de consulta, atendendo-se à segurança jurídica, a proteção da confiança e a boa-fé.

Porém, no caso de resposta à consulta inválida, contrária à lei, transgressora do ordenamento jurídico, é imposto à Administração Pública que se recomponha a legalidade e expeça novo ato administrativo sobre o “entendimento do Fisco sobre a consulta, colocando a situação no estado quo que estaria no presente se a ilegalidade não tivesse existido no passado”, desfazendo as relações jurídicas e seus efeitos em razão do efeito “ex tunc” da invalidação²⁷⁸¹.

A invalidade do ato que proferiu a resposta à consulta, no entanto, não pode modificar os efeitos do ato e as relações jurídicas formadas se há a presença dos requisitos para proteção da confiança do cidadão em face da Administração Pública²⁷⁸². Ou seja, há uma situação em que se observa a boa-fé do consulente, há o ato da Administração Pública com um motivo legítimo para a criação da expectativa legítima, há a formação da confiança num resultado, há o ônus econômico ou atuação do consulente que representa um investimento de tempo e ação, e há o dano efetivo ou potencial em face do consulente. Se houver o atendimento a tais requisitos na situação fática considerada, nem corroborando o consulente para a invalidação da resposta à consulta, a Administração Pública não pode agir a promover a invalidação do ato, em razão do “venire contra factum proprium”, função de correção da boa-fé objetiva. Dessa forma, ainda que equivocadas, “as informações prestadas oficialmente pelo Fisco em resposta à consulta do contribuinte, [...] teriam a condição de afastar a cobrança do tributo devido em

²⁷⁸⁰ MELLO, 2010, p 281

²⁷⁸¹ FALEIRO, 2005, p. 139-140.

²⁷⁸² Os requisitos para a proteção da confiança são os requisitos necessários para se proibir o ato contraditório.

um caso concreto, conforme pressupõe a boa-fé objetiva”²⁷⁸³. Se assim o fizer, a Administração Pública estará agindo contra a segurança jurídica, com deslealdade, devendo indenizar o consulente, suportando os prejuízos pela invalidação da consulta.

A decisão protege o consulente, mas não há impedimento para que a orientação possa ser alterada até mesmo em benefício do consulente ou em seu prejuízo, em razão da nova. No caso de a alteração ser em prejuízo do contribuinte, “nesse caso é indispensável que o contribuinte seja notificado dessa alteração, que somente poderá produzir efeitos aos fatos ocorridos após essa notificação”²⁷⁸⁴. Em ambas as situações, a nova resposta “não retroage, desfazendo ou permitindo que se desfaçam os efeitos produzidos pela resposta anterior”, salvo se houver previsão legal que imponha a retroatividade para a orientação mais benéfica, como ocorre nos casos do artigo 106 do Código Tributário Nacional e previsões em instruções normativas²⁷⁸⁵. Além disso, não se verifica o direito à indenização do consulente, via de regra, no caso da alteração da interpretação para uma menos benéfica ou mais benéfica, salvo nos casos de invalidação da decisão da consulta por meio da via judicial e demonstração da expectativa legítima, ônus financeiro e atuação conforme a boa-fé.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a força vinculante da consulta a favor do contribuinte e o direito aos danos materiais em caso de conduta da Administração Pública que contrarie a resposta à consulta, conforme se depreende da análise do acórdão exarado no Recurso Extraordinário 131741-8/SP. Justificou-se o posicionamento favorável ao contribuinte em razão de a “relação jurídica Estado/contribuinte [há de] repousar, sempre, na confiança

²⁷⁸³ RUBINSTEIN, 2010, p. 193. O autor ainda traz à tona o fato de que a preservação de uma resposta inválida, mesmo que pautada nos ditames da boa-fé objetiva, pode colocar um contribuinte em posição de vantagem em relação aos outros que passaram a se submeter a nova orientação, justificando tal posicionamento em razão da prevalência da segurança jurídica em face do princípio da isonomia.

²⁷⁸⁴ MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 211. O legislador infraconstitucional também reconheceu tal situação, nos termos do artigo 48, §12º, da Lei 9430/96: “§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial”. (In BRASIL. Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF:

Senado Federal. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 08 abril 2021.

²⁷⁸⁵ O artigo 21 da Instrução Normativa da Receita Federal nº 740/07 determina que se houver uma nova orientação mais favorável ao contribuinte, haverá retroatividade dos efeitos para o período abrangido pela solução de consulta anteriormente proferida. Vide: “Art. 21. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após sua publicação na Imprensa Oficial ou depois de ser dada ciência ao consulente”. (In BRASIL. Instrução Normativa RFB 1464, de 08 de maio de 2014. Dispõe sobre o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil. 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=52329#1408739>>. Acesso em 08 abril 2021.

mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor”²⁷⁸⁶, bem como no fato de que o contribuinte adotou uma postura de boa-fé. Ademais, o Ministro Marco Aurélio ainda apontou a necessidade de se responsabilizar a Administração Pública pelas respostas às consultas que tenham causado danos ao contribuinte, quando se verificar o equívoco do agente público e a vantagem inequívoca para os cofres públicos.

Cabe ressaltar que após a resposta da consulta, não pode a Administração Pública instaurar procedimentos fiscais contra o consulente ou lavrar auto de infração durante o prazo de trinta dias após a notificação do contribuinte sobre a decisão de primeira ou segunda instância. “É nulo um auto de infração lavrado antes de solucionada uma consulta apresentada pelo contribuinte a respeito do mesmo fato”²⁷⁸⁷.

Além disso, se a consulta for realizada dentro do prazo para pagamento do tributo, o próprio Código Tributário Nacional reconhece a boa-fé do sujeito consulente e impede a cobrança de juros se o tributo for efetivamente devido²⁷⁸⁸. Há a presunção de que o sujeito se encontra de boa-fé (subjéctiva), que pretende colaborar com o cumprimento da lei tributária, salvo se houver situações objetivas que ceifam tal presunção, como é o caso de ter o consulente sido intimado para adimplir o crédito tributário, ou já estiver sendo alvo de procedimento de fiscalização, ou já houver decisão judicial ou resposta administrativa à consulta ou fatos semelhantes, ou houver dispositivo legal que trate do assunto de forma expressa, ou o fato for definido como crime ou contravenção ou não preencher os requisitos da petição inicial de consulta. Por isso, verifica-se a imposição da boa-fé como limitação da atuação do contribuinte quanto ao envio de uma consulta à Administração Pública.

Segundo Flávio Rubinstein, há situações que não permitem concluir que o contribuinte está de boa-fé perante o Fisco ao se realizar a consulta, repercutindo quanto a questão da irretroatividade da decisão menos favorável, cobrança de juros e multa em relação a tributo não pago, dentre outras medidas. Lista o autor as seguintes situações:

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 administração.

²⁷⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 131741/SP. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Acórdão. Brasília, 9. abr. 1996. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 24 mai. 1996. Disponível em :< <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207681>> Acesso em 04 abr. 2021.

²⁷⁸⁷ MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 213.

²⁷⁸⁸ De forma diversa entende Kelly Magalhães: “Acreditamos, contudo, que a garantia da exclusão do pagamento do tributo decorre, sobretudo, dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade das normas, corolários fundamentais do nosso ordenamento jurídico”. (In FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 130).

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 desta. 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-fé²⁷⁸⁹.

As consultas se desenvolvem num processo, haja vista que se assegura a participação dos interessados, “cabendo ao consulente não apenas provocar uma resposta da administração, mas também interferir na formação dessa decisão com sua compreensão a respeito do problema, devidamente exposta na consulta”²⁷⁹⁰. Além disso, em muitos casos há um conflito a ser resolvido, podendo a resposta da consulta ensejar um inconformismo ao administrado que por sua vez pode recorrer, razão pela qual entende Hugo de Brito que a “consulta fiscal é um processo peculiar, [...] que pode apresentar uma fase não contenciosa, [...], e uma fase contenciosa, na qual o contribuinte pode questionar a resposta dada, sendo-lhe assegurados o contraditório e o direito à interposição de recursos”²⁷⁹¹. Por isso, tem-se que o resultado de uma consulta não é meramente um ato administrativo simples, mas um ato com carga decisória, e por isso, com força normativa.

Os atos processuais da consulta estão previstos, no âmbito federal, no Decreto nº 70235/72, que, inclusive, serve de parâmetro para os demais entes públicos. O referido decreto determina que os atos sejam realizados por escrito para fins de garantir a segurança jurídica, bem como a resposta da Administração Pública seja publicada, em função do princípio da publicidade e da liberdade de concorrências, “na medida em que todas as pessoas em iguais condições às do consulente terão como conhecer a interpretação que a Administração adotou na consulta então formulada, e pugnar por igual ou análogo tratamento”²⁷⁹². Outrossim, a consulta deve ser realizada perante o órgão competente para aplicar as normas em face das quais há dúvidas, respeitando-se a competência tributária.

²⁷⁸⁹ RUBINSTEIN, 2010, p. 196.

²⁷⁹⁰ MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 209.

²⁷⁹¹ MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 209. Posição diversa possui Kelly Magalhães ao afirmar que não há interesses divergentes no procedimento de consulta fiscal. O consulente dirige-se à Administração para obter entendimento sobre o sentido da norma tributária. É a dissolução da dúvida e da incerteza que constitui o fim da consulta fiscal e não a composição de um litígio. Ainda que a lei estabeleça a possibilidade de o consulente, diante de uma resposta à consulta desfavorável aos seus interesses, apresentar recurso, não há a descaracterização dessa finalidade, que continua sendo a de dissipar uma dúvida, obtendo da Administração um sentido para o texto legal tributário. Não é outra a razão pela qual entendemos inaplicáveis ao procedimento de consulta fiscal os princípios do contraditório, da ampla defesa e do duplo grau, que são princípios que homenageiam a igualdade de tratamento entre as partes, por pressuporem a existência de um conflito entre elas, de contraposição de interesses” (In FALEIRO, 2005, p. 10-11).

²⁷⁹² MACHADO SEGUNDO, op. cit, p 211-212.

5.7.10 Boa-fé e a jurisprudencia em matéria tributária

Por meio da atividade jurisprudencial, é possível inserir na disciplina tributária elementos extrajurídicos mediante a atividade interpretativa e consideração sobre a boa-fé no caso concreto. Dessa forma, adequa-se o sistema à realidade que se insere, impõem-se deveres e direitos nas relações jurídicas não previstos expressamente na norma, mas que compõem o complexo da exigência da boa-fé sobre as relações jurídicas, observando-se os critérios limitadores do próprio sistema. Trata-se da mobilidade da boa-fé no sistema jurídico, permitindo que o intérprete julgador insira os critérios da boa-fé no caso concreto, sem se afastar dos entendimentos jurisprudenciais anteriores, criando também precedentes e condições para a aplicação da boa-fé sobre os demais casos concretos e individuais²⁷⁹³. Dessa forma, é possível que haja julgamento “contra legem” se houver a comprovação da boa-fé, subjetiva (erro escusável) ou objetiva (comportamento do cidadão perante a atuação da Administração Pública) por parte de um integrante da relação jurídica tributária, buscando-se preservar a confiança e a segurança jurídica em razão da atuação pautada na honestidade e lealdade.

No Recurso Especial 1.148.444/MG²⁷⁹⁴, o Superior Tribunal de Justiça considerou a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS, mesmo no caso de haver notas fiscais declaradas inidôneas. O Tribunal reconheceu a boa-fé do contribuinte diante do contexto fático, analisando-se a aparência das notas fiscais, a atuação do contribuinte na aquisição das mercadorias e o respeito às regras de obrigação acessória, não aplicando o artigo 136 do Código Tributário Nacional e reconhecendo a incidência da não-cumulatividade no caso concreto para fins de creditamento de ICMS. Já no Resp 1.143.216/RS, o Superior Tribunal de Justiça julgou pela manutenção do programa de parcelamento aderido pelo contribuinte, mesmo que este não tenha desistido das impugnações aos créditos tributários parcelados no prazo previsto na lei instituidora do parcelamento. A corte entendeu que o contribuinte estava de boa-fé quanto ao pagamento, pois requereu a inclusão dos débitos no parcelamento e iniciou o adimplemento das prestações mensais, mantendo-o nos quatro anos seguintes. Dessa forma, não poderia a

²⁷⁹³ “Quando a situação jurídica não se projeta para além da questão que diga respeito ao titular do suposto direito, e sejam travados no conflito interesses heterogêneos e passíveis de disponibilidade, limitados às circunstâncias do caso concreto, diz-se haver relação processual de natureza individual, para a qual são atraídas as regras ordinárias do direito processual civil” (In RODRIGUES, João Paulo Souza. **Ação civil pública tributária: inconstitucionalidade da medida provisória nº 2.180-35/2001**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 183).

²⁷⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.148.444/MG. Relator para acórdão: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Brasília, 14. abr. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 27 abr. 2010. Disponível em :<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=950422&num_registro=200900143826&data=20100427&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

Administração Pública se insurgir após anos contra o pedido de parcelamento em razão da falta de desistência das impugnações, pois recebeu os valores pagos pelo contribuinte e ficou inerte quanto ao pedido de aderência ao parcelamento realizado pelo contribuinte à época. Assim conclui o relator:

A observância do requisito formal da desistência tempestiva não pode se sobrepor à teleologia da Lei no 10.684/03, bem assim à boa-fé do contribuinte, interessado em adimplir sua dívida, considerando-se, ainda, o princípio da razoabilidade, a omissão da Administração no exame dos requerimentos a ela dirigidos e a ausência de prejuízo ao erário²⁷⁹⁵.

O Poder Judiciário está atrelado ao sistema jurídico e julga situações referentes ao contencioso administrativo ou à cobrança de tributos que se sucederam no passado, por isso seus atos são retroativos no sentido de executar as leis, que lhe são prévias. “Não obstante, se as leis, que fundam a atividade administrativa e judicial, não se alteraram, as modificações introduzidas, por cada um desses Poderes, em seu campo de competência, provocam o pleno surgimento dos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé”²⁷⁹⁶. Assim, as decisões judiciais que prejudicam o contribuinte ou que atentam contra a confiança e a boa-fé na relação jurídica tributária não retroagem. Isso não apenas por força da proteção da confiança, boa-fé e irretroatividade, mas também em razão do artigo 146 do Código Tributário Nacional, que impõe que as modificações introduzidas por decisão judicial quanto aos critérios jurídicos adotados no lançamento tributário só podem ser aplicadas a fato gerador ocorrido em momento posterior.

Para fins de verificação da atuação jurisprudencial em observância e promoção do devido processo legal na sua perspectiva material e a favor dos contribuintes, destaca-se a súmula vinculante nº 28²⁷⁹⁷ que declarou inconstitucional a exigência de depósito ou garantia prévia como requisito de admissibilidade de ação judicial em que se discute crédito tributário. A referida súmula se pauta no direito de acesso à jurisdição restringido pela exigência prevista no artigo 38 da Lei 6830/1980²⁷⁹⁸. Trata-se de norma desarrazoável quanto ao seu fundamento

²⁷⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.143.216/RS. Relator para acórdão: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Brasília, 24. Mar. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 09 abr. 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=957525&um_registro=200901060750&data=20100409&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

²⁷⁹⁶ DERZI, 2009, p. 501

²⁷⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 28**. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. Brasília, DF: [2010]. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1278>> Acesso em: 04 abr 2021)

²⁷⁹⁸ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato

e fins, e desproporcional, haja vista não ser adequada para fins de averiguação da certeza do crédito tributário, sua legitimidade perante os princípios do Estatuto do Contribuinte e promoção do acesso ao Poder Judiciário. A instituição desta súmula, portanto, pautou-se na promoção de direitos fundamentais, consolidando entendimento jurisprudencial para salvaguardar o acesso à jurisdição, podendo retroagir, haja vista ser benéfica ao contribuinte.

A partir da decisão judicial, formação de precedentes e instituição de súmulas, verifica-se a formação de normas judiciais que se supõem permanentes. São decisões que criam expectativas normativas, consolidando-se no ambiente jurídico, social e político, desde que proferidas pelo pleno de um tribunal superior, observando-se a competência designada pelo ordenamento jurídico, publicadas e transitadas em julgado. Além disso, são comparadas às leis e aos instrumentos normativos, pois “são enunciados em conceitos também abstratos e gerais, embora muito mais concretos e determinados do que os das leis ordinárias em que se baseiam”²⁷⁹⁹. Por isso, possuem efeitos vinculantes a terceiros não participantes do processo, criando uma expectativa para os sujeitos que integram casos semelhantes ou o mesmo grupo de casos. Neste caso, há a incidência do princípio da irretroatividade, em razão da segurança jurídica, certeza, proteção da confiança e da boa-fé, além do devido processo legal.

Malgrado a possibilidade de formação de tais normas judiciais, não se pode olvidar que o Supremo Tribunal Federal deve observar a Constituição, afinal, “as próprias súmulas devem ser formadas na razoabilidade dos casos médios ou frequentes, mas não devem impedir a aplicação da equidade, nem podem servir de desculpa para recusa de exame de um caso isolado, *sui generis*, que não se enquadre nos pressupostos sumulares”²⁸⁰⁰. Por isso, deve-se interpretar os precedentes e as súmulas mediante a observação de seus fundamentos e casos semelhantes que a construíram, impedindo-se estender o entendimento para as situações não examinadas pelos Tribunais ou outras questões gerais.

Cabe ressaltar que é possível que os tribunais proferiam uma nova decisão pautada numa nova interpretação, devendo ser respeitadas a proteção da confiança e da boa-fé, sob pena de “se destruir a força dos precedentes e de não se conseguir criar a mínima expectativa normativa”²⁸⁰¹. Neste caso, uma jurisprudência consolidada é alterada quando uma mesma pergunta geral, com uma resposta geral já verificada, é reanalisada em outro julgado com a

declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. (In BRASIL. Lei 6830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. DF: **Senado Federal**. 1980. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em 6 mar 2021).

²⁷⁹⁹ DERZI, 2009, p. 530.

²⁸⁰⁰ *Ibidem.*, p. 533.

²⁸⁰¹ *Ibidem.*, p. 317.

mesma pergunta geral e recebe uma resposta diferente. Em outras palavras, é possível modificar a jurisprudência consolidada, não se tratando tal situação de “first impression”, sendo possível modular os efeitos da decisão modificativa.

Nos casos de modificação do entendimento jurisprudencial, “impõe-se o respeito àqueles que confiaram nos comandos judiciais e que, de acordo com aqueles comandos, de boa-fé, conduziram seus negócios e tomaram suas decisões de vida”²⁸⁰². Assim, os atos praticados antes da vigência do entendimento superado devem ser preservados, inclusive seus efeitos, mesmo que não haja a previsão do princípio da irretroatividade para as decisões judiciais, pois há que se preservar a proteção da confiança e da boa-fé objetiva. Mas em caso de decisões favoráveis (ou até mesmo desfavoráveis) aos contribuintes, que alterem a jurisprudência anterior, a modulação dos efeitos deve respeitar as ações já ajuizadas pelos cidadãos, protegendo-se a boa-fé no caso concreto

Casos de alteração de interpretação sobre determinada matéria não são raros, haja vista que os tribunais superiores têm seus integrantes alterados de tempos em tempos, além de a realidade em face qual se aplica o ordenamento jurídico se modifica, necessitando de uma nova configuração interpretativa para sua aplicação. Assim aconteceu em relação à alteração do entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a utilização dos créditos de IPI nas operações sujeitas à alíquota zero, imunidades ou isenção. No RE 350.446-1/PR, fora reconhecido pela corte que o “o contribuinte teria direito de crédito presumido do IPI, nas aquisições de matéria prima ou insumo, tributos à alíquota zero, equiparando-as às isenções”²⁸⁰³. Já no RE 370.682-9/SC, alterou-se o entendimento anterior, “negando ao contribuinte o direito de se creditar IPI, nas operações tributadas à alíquota zero”²⁸⁰⁴. Mesmo que não se tratasse de uma situação que levaria a incidência da irretroatividade, as situações jurídicas anteriores ao novo julgado foram protegidas em razão do princípio da proteção da confiança e da boa-fé, pois “a previsibilidade e o planejamento na tomada de decisões estão em questão”²⁸⁰⁵.

Outra situação que revela a alteração do entendimento jurisprudencial consolidado se refere à consideração do terço de férias como verba indenizatória para fins de não incidência de contribuição previdenciária patronal. No RE 565.160/SC²⁸⁰⁶, o Supremo Tribunal Federal

²⁸⁰² Ibidem., p. 550.

²⁸⁰³ DERZI, 2009, p. 558.

²⁸⁰⁴ Ibidem., p. 558.

²⁸⁰⁵ Ibidem., p. 559.

²⁸⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 565.160/SC. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Brasília, 29. mar. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 ago. 2017. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413144>>. Acesso em: 4 abr. 2021.

proferiu o julgamento no sentido de que as referidas contribuições não incidem sobre os ganhos não habituais dos empregados, deixando a cargo do Superior Tribunal de Justiça a definição do que seria considerada verba remuneratória ou indenizatória, sob a alegação de que essa análise não possuiria relevo constitucional. Dessa forma, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento sobre o tema no sentido de considerar a “A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária”²⁸⁰⁷. Porém, no RE 1072485/PR, com repercussão geral nos termos do Tema 985, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que o terço de férias constitucional é verba habitual e complementar à remuneração, razão pela qual é constitucional a incidência da contribuição social patronal sobre este valor²⁸⁰⁸. Há, neste caso, a alteração do entendimento anterior do Supremo Tribunal Federal quanto à análise da referida matéria ser de teor infraconstitucional, bem como há julgamento contrário expressamente ao conteúdo firmado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Não pode ser outra a conclusão sobre o respeito à manutenção do status quo às situações anteriores ao julgado, ao início de compensação de créditos realizada pelos contribuintes, bem como os autos de infração devidamente julgados de forma irreformável e ações judiciais com decisão favorável ao contribuinte já transitadas em julgado.

Deve-se reconhecer que os entendimentos jurisprudenciais geram expectativas no sujeito, o qual planeja suas atividades e investimentos a partir não só das leis postas, como em face das decisões judiciais consolidadas. Assim pontua Nelson Nery Júnior:

No campo tributário a boa-fé objetiva do contribuinte caracteriza-se pela realização de seu planejamento tributário e de sua conduta de acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores. Não estaria de acordo com o espírito da Constituição, e não faria sentido, apenar-se o contribuinte porque fez planejamento tributário, praticou atos com repercussão tributária – contábeis ou não – obedecendo a jurisprudência

²⁸⁰⁷ O tema repetitivo 479 do Superior Tribunal de Justiça é proveniente da análise do seguinte processo: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1230957/RS. Relator para acórdão: Min. Vice Presidente do STJ Mauro Campbell Marques. Tribunal Pleno. Brasília, 26. fev. 2014. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 mar. 2014. Disponível em

:<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1206051&num_registro=201100096836&data=20140318&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

²⁸⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1072485/PR. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Brasília, 31. ago. 2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 out. 2020. Disponível em: <

<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=1072485&classe=RE>>. Acesso em: 4 abr. 2021.

predominante no momento, somente porque o tribunal alterou o seu entendimento relativamente àquele ponto²⁸⁰⁹.

Há situações, no entanto, que a decisão judicial é a primeira sobre o tema, sem qualquer precedente anterior. “Mesmo as sentenças, prolatadas em outros Tribunais, e pelo próprio Superior Tribunal de Justiça” podem ser consideradas como “prenúncio da conclusão que se concretiza no Supremo Tribunal Federal”²⁸¹⁰. É o caso de decisões que declaram a inconstitucionalidade²⁸¹¹, quer no controle concentrado”, quer no difuso, possuindo tais decisões efeitos retroativos, haja vista que se declara que a lei é nula perante à Constituição Federal. No caso de a decisão garantir um direito fundamental, como ocorre em questões relativas a Direito Tributário, (“pois a exigência inconstitucional de tributos tem relação direta com o direito de propriedade, a vedação do confisco, e a igualdade na livre concorrência”²⁸¹²), a retroatividade deve ser adotada.

Em declaração de inconstitucionalidade de leis tributárias, verificam-se situações em que o Estado realizou cobrança de tributos com base em lei inconstitucional, que foi de sua própria autoria, bem como contribuintes que realizaram o pagamento de forma religiosa. Após a declaração da inconstitucionalidade, o contribuinte só pode pedir a repetição de indébitos dos tributos pagos nos últimos cinco anos, demonstrando as vantagens da Fazenda Pública, se a decisão não sofrer modulação de seus efeitos. Dessa forma, o agente público que cumpre a lei inconstitucional possui proteção especial, não responde por crime de exação excessiva, mas a declaração de inconstitucionalidade não impede que o Estado devolva o valor dos tributos que recebeu. Os efeitos retroativos que decorrem de tais decisões de inconstitucionalidade são naturais, impondo-se a nulidade da lei tributária desde o início de sua vigência, bem como o direito de repetição de indébito.

As decisões sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de uma lei são justificadas pelo Estado Democrático de Direito, haja vista que se impõe aos Poderes o respeito

²⁸⁰⁹ NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica. Eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo tribunal superior. In FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio et. Al. **Efeito “ex nun” e as decisões do STJ**. Barueri: Manole, 2008, p. 75-107, p. 89

²⁸¹⁰ DERZI, 2009, p. 526.

²⁸¹¹ “No controle abstrato não se discute direito subjetivo, relação jurídica concreta. O que se visa é a defesa da Constituição, e não pretensão de caráter individual, daí por que se afirma que se trata de um processo objetivo, processos em partes. [...] Já no controle difuso, a decisão sobre inconstitucionalidade resolve uma questão de direito, incidental e prejudicial. Uma questão é todo ponto sobre o qual as partes divergem no processo jurisdicional. No caso, a dissonância se refere à inconstitucionalidade de determinada norma, a qual surge em processo subjetivo, que tem outro objeto, motivo pelo qual se afirma a existência de uma questão incidental. A prejudicialidade da questão significa que a sua resolução condiciona o conteúdo da decisão final”. (In PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 42 e 45).

²⁸¹² DERZI, 2009, p. 522.

do texto constitucional tanto no aspecto formal como no aspecto material, cabendo ao Estado realizar os objetivos previstos no texto constitucional. Verifica-se também o princípio republicano que ordena o respeito aos princípios da legalidade, isonomia e segurança jurídica, com o fim de se garantir a aplicação e instituição da lei tributária uniformemente pelos entes competentes, salvo nos casos excepcionados por imunidades e isenções, para que o Estado possa satisfazer os interesses dos cidadãos. O princípio da legalidade, por sua vez, exige que tanto o instrumento normativo constituído pelo legislador, como a norma judicial estejam em conformidade aos ditames constitucionais. Quanto ao princípio da segurança jurídica, as decisões sobre a constitucionalidade ou sua inconstitucionalidade estão atreladas a questão da (ir)retroatividade dos efeitos da decisão em razão do reconhecimento da nulidade de um ato normativo ou dispositivo, bem como “visa evitar que ele (o contribuinte) tenha algum direito eliminado pelo Estado no exercício do poder tributário”. Outrossim, o princípio da moralidade se faz presente na temática, pois não pode o agente público pautar sua atuação em normas declaradas inconstitucionais, sob pena de agir contrariamente aos valores do ordenamento jurídico²⁸¹³.

Os efeitos de uma decisão que versa sobre (in)constitucionalidade de uma lei no âmbito do controle abstrato se constituem na declaração de nulidade ou de validade da norma alvo, bem como constitui a ineficácia da norma inconstitucional ou a sua eficácia se constitucional²⁸¹⁴. Os efeitos da decisão proferida em controle abstrato, via de regra, possui eficácia erga omnes²⁸¹⁵ e “ex tunc”, alcançando todos os efeitos produzidos pela norma inconstitucional desde o início de sua vigência, mas com ressalvas: a decisão é incapaz de invalidar ou retirar os efeitos jurídicos da incidência da norma constitucional, haja vista que é possível a relativização da nulidade em razão de outros princípios constitucionais, como a proteção da confiança, boa-fé e segurança jurídica, preservando-se direitos fundamentais. Por isso, afirma Paulo Pimenta que a nulidade da norma “não pode ser entendida como um dogma,

²⁸¹³ Paulo Pimenta ainda cita como princípios relacionados ao controle de constitucionalidade de leis tributárias o princípio da boa-fé, proporcionalidade e o da proibição do enriquecimento sem causa. (In PIMENTA, 2002, p. 51-62).

²⁸¹⁴ “Destarte, resolve-se a discussão em torno da eficácia declaratória, ou constitutiva da decisão de inconstitucionalidade, separando-se os planos do mundo jurídico sobre os quais esta atua. A declaração atinge a validade, a constituição e a eficácia”. (In PIMENTA, op. cit., p. 91).

²⁸¹⁵ “No campo tributário, essa eficácia tem importância acentuada. Assim, por exemplo, uma vez pronunciada a inconstitucionalidade da norma impositiva tributária em se de ação declaratória, o Executivo não poderá efetuar o lançamento do tributo. Se já tiver praticado esse ato, deverá revê-lo. De igual modo, nessa situação a decisão do STF impede que a questão volte a ser discutida pela Fazenda nos processos subjetivos”. (In PIMENTA, op. cit., p. 105).

e sim como um princípio jurídico”, “podendo ser afastada diante do caso concreto, quando colidir com outro princípio”, resolvendo-se a questão através da ponderação²⁸¹⁶.

O controle difuso de constitucionalidade de uma norma do sistema jurídico produz seus efeitos apenas perante as partes da lide em que a questão da inconstitucionalidade for uma questão prejudicial. A eficácia da decisão não tem o condão de retirar a norma do ordenamento jurídico, salvo nos casos em que for reconhecida a repercussão geral do tema e for levado o caso ao plenário dos tribunais competentes para julgamento. Quanto à retroatividade dos efeitos da decisão, esta vai depender dos princípios que se encontram em conflito no caso concreto, buscando-se causar o menor sacrifício possível aos interesses em tela. As decisões em controle difuso atingem terceiros em caso de reconhecimento da repercussão geral, através da análise dos aspectos sociais, econômicos e políticos do caso concreto, ou se houver a publicação de resolução por parte do Senado que determine a suspensão dos efeitos da lei de forma retroativa (quando a decisão do tribunal estabelecer a eficácia retroativa da nulidade)²⁸¹⁷.

No entanto, é possível que se prejudique a segurança jurídica, bem como a coletividade suporte o ônus da decisão de inconstitucionalidade, sendo necessário manter a validade dos atos praticados sob a vigência da lei nula, evitando-se o caos e preservando o equilíbrio na socialização dos prejuízos. Por isso, os tribunais superiores realizam a modulação dos efeitos da decisão com efeitos “ex nunc”²⁸¹⁸, haja vista a incidência do fato consumado, teoria da aparência ou vedação de obrigações por onerosidade excessiva, mesmo que integralmente satisfeitas. Além disso, “a limitação da eficácia retroativa acontecerá quando, mediante uma ponderação concreta, se concluir que a eficácia “ex tunc” não será proporcional ao sacrifício que imporá, situação em que o princípio da nulidade deverá ser, então, afastado”²⁸¹⁹.

Tais teorias se justificam pela proteção da confiança e da boa-fé nas relações jurídicas tributárias, mesmo que o Estado seja o autor da aparência enganadora. Neste contexto há um

²⁸¹⁶ PIMENTA, op. cit., p. 94.

²⁸¹⁷ Neste caso, “ainda que o Supremo pronuncie a inconstitucionalidade, o mencionado órgão legislativo poderá se abster de constituir a ineficácia da norma inconstitucional. [...] ... existência de liberdade do Senado na apreciação da conveniência e oportunidade na adoção do ato de suspensão, em face das circunstâncias políticas e sociais da decisão, posto que esta alcança toda a coletividade”. (In PIMENTA, 2002, p. 97-98).

²⁸¹⁸ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”. (In BRASIL. Lei 9868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal.>. Acesso em 04 abril 2021).

²⁸¹⁹ PIMENTA, op. cit; p. 94.

lado negativo quando se aplica a modulação dos efeitos para a matéria tributária: aumenta-se o número de litígios, ônus maior aos contribuintes que pagam tributos e estímulo a ações estatais a instituírem tributos por meio de leis nulas, pois não haverá a obrigação de devolução dos valores pagos indevidamente.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 851.108/SP²⁸²⁰, com repercussão geral conforme o Tema 825, reconheceu a inconstitucionalidade das leis estaduais que estabeleciam a incidência do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação nos casos em que o doador tivesse domicílio ou residência no exterior ou o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. A decisão se pautou no fato de que há a exigência de lei complementar, nos termos do artigo 155, §1º, III da Constituição Federal de 1988, não sendo possível aos Estados e o Distrito Federal legislarem de forma supletiva na ausência de lei complementar federal, salvo para atender peculiaridades. Além disso, a lei complementar instituída pela União visa sanar os conflitos de competência tributária, evitando-se “casos de bitributação entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo uniforme o sistema de tributos”. Reconhecendo que poderia haver uma situação de insegurança jurídica e uma enxurrada de ações de repetição de indébito, o Tribunal modulou os efeitos da decisão para que fossem “ex nunc”, ressaltando-se as ações ajuizadas pelos contribuintes para se discutir o ente competente a receber o ITCMD em caso de bitributação e a “validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente”²⁸²¹.

Sobre a diferença entre as situações de alteração de entendimento jurisprudencial e “first opinion”, esclarece Misabel Derzi:

Evidentemente, já deixamos claro que as primeiras decisões, as novas, não desencadeiam os princípios da irretroatividade, nem da proteção da confiança ou da boa-fé objetiva em relação ao próprio Poder Judiciário. As primeiras decisões, quando utilizam tais princípios, em regra o fazem para afastar as leis inconstitucionais ou atos administrativos, que traem a confiança. As primeiras decisões geralmente corrigem as ações, a conduta e os atos de outros Poderes, que ofendam a segurança, a não retroação ou a confiança. São decisões que impõem e apuram a responsabilidade dos Poderes Legislativos e Executivo, pela confiança gerada. É fácil compreender que o Poder Judiciário, não tendo ainda se pronunciado sobre a matéria, nem direta, nem indiretamente, não terá confiança a proteger em relação a seus próprios atos²⁸²².

²⁸²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator para acórdão: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Brasília, 01. mar. 2021. [S. p.]. Brasília. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>>. Acesso em: 4 abr. 2021.

²⁸²¹ Lei estadual não pode instituir imposto sobre doação e herança no exterior. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília. 02 de mar. 2021. Imprensa. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461416&ori=1>> Acesso 21 mar 2021.

²⁸²² DERZI, 2009, p. 529.

Outro ponto relevante sobre a questão da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma tributária é o fato de que a análise dos tribunais não se pauta apenas no aspecto formal (procedimento, instrumento e competência da autoridade), mas também no aspecto material, ou seja, verificação do conteúdo da norma e sua pertinência em face do bloco de constitucionalidade. As normas constitucionais assim como os princípios gerais e os tratados internacionais formam o bloco em face do qual a norma será analisada pelos intérpretes, para que seja possível verificar sua pertinência de acordo com a base do sistema jurídico legítimo. Por isso, um dispositivo normativo que viole princípios explícitos ou implícitos, tratados internacionais, atente contra a proporcionalidade e a razoabilidade e não seja justa, deve ser declarado inconstitucional. Em outras palavras, considerando a boa-fé como integrante do bloco de constitucionalidade, norma que não imponha um comportamento leal, honesto, probo, sem desvio de poder, moral, cooperativo e colaborativo deve ser declarada inconstitucional. Ademais, norma que não respeita o princípio da boa-fé atenta contra a questão ética da justiça e impede a promoção da dignidade da pessoa humana e do objetivo da solidariedade.

Ainda sobre a matéria tributária no âmbito judicial e a incidência da boa-fé, há que se verificar a possibilidade de se ajuizar ação coletiva sobre a matéria. Considerando que a tributação se fundamenta pela solidariedade dos cidadãos para o Estado promover os fins públicos, bem como a presença de limitações ao poder de tributar com vistas a proteger a coletividade e a força erga omnes das normas tributárias, independentemente da individualização do sujeito passivo, considera Souza Rodrigues que o Direito Tributário deve ser enquadrado como um direito coletivo²⁸²³. Assim disserta:

Nessa perspectiva, se justifica o direito tributário como um direito da coletividade, dado que na relação iniciada a partir do Estado-fisco emanam obrigações de caráter vinculatório e geral, baseadas em hipóteses e condições, impostas a todos aqueles que se inserirem em determinada situação. Na perspectiva inversa, nascida a partir dos contribuintes, surge o direito de não serem molestados através de exações abusivas, ilegais ou inconstitucionais²⁸²⁴.

A concepção de direitos coletivos advém da consagração dos direitos sociais provenientes do Estado do Bem-Estar Social, que impõem a atuação positiva do Estado. Dessa forma, os cidadãos passaram a exigir a regulação e promoção de direitos ou interesses transindividuais, difusos e coletivos, protegendo-se o meio ambiente, o consumidor, a criança, adolescente, idoso, ordem econômica e globalização. Porém, em razão da atuação proeminente

²⁸²³ RODRIGUES, 2017, p. 45-47

²⁸²⁴ Ibidem., p. 48.

do Estado para a satisfação dos direitos sociais, “instituiu-se um apassivamento, a partir da extrema dependência daqueles com a máquina estatal, cada vez mais economicamente fomentadora das relações entre os indivíduos, sem que, contudo, pudessem eles participar efetivamente do processo político”²⁸²⁵. Por isso, fora configurado o Estado Democrático de Direito, incluindo os direitos fundamentais individuais e coletivos dentro do seu arcabouço, bem como a participação da sociedade e entidades sociais na organização política, redundando na “construção dos direitos transindividuais e instrumentalização das ferramentas que garantam a efetividade do processo coletivo como meio garantidor da transformação da realidade”²⁸²⁶. Passa-se ao centro da atuação do Estado a promoção dos direitos de natureza transindividual, instituindo-se normas processuais e de direito material voltadas à preservação e realização dos direitos da coletividade²⁸²⁷.

Fora criado um microsistema de proteção aos direitos coletivos, iniciando através da promulgação da Lei 4.717/1965, que instituiu a ação popular para que os cidadãos fiscalizassem o poder público e acessassem o judiciário para pleitear a nulidade ou anulação de atos lesivos ao patrimônio público. Porém, o conceito de patrimônio público (bens e direitos de valor econômico, artístico estético ou histórico) impossibilitava que outros direitos de natureza coletiva fossem alvo da ação coletiva, como é o caso do meio ambiente, proteção do consumidor e direitos dos contribuintes. Somente em 1985, com a edição da Lei 7.347, que instituiu a ação civil pública, permitiu-se a apuração e responsabilização do agente público que violasse os direitos coletivos ou qualquer interesse difuso não previsto na lei. No texto constitucional de 1988, os referidos instrumentos processuais foram elevados a remédios constitucionais para tutelar processualmente os direitos coletivos, alargando-se o objeto da tutela da ação popular quanto a defesa do patrimônio público dos entes públicos, moralidade administrativa, meio ambiente e patrimônio histórico e cultural²⁸²⁸. Justifica-se essa previsão haja vista a instituição

²⁸²⁵ Ibidem., p. 19.

²⁸²⁶ Ibidem., p. 22.

²⁸²⁷ São os direitos coletivos previstos no artigo 81, Parágrafo único do Código de Defesa do Consumidor: “A defesa coletiva será exercida quando se tratar de: I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato; II - interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base; III - interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum. (In BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm>. Acesso em 03 jun 2020).

²⁸²⁸ Sobre a legitimidade para a propositura das ações coletivas, verifica-se uma diferença entre a ação popular e a ação civil pública. Nesta, a legislação estabelece como legitimados o Ministério Público; a Defensoria Pública; a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a autarquia, empresa pública, fundação ou sociedade de economia mista; a associação que, concomitantemente esteja constituída há pelo menos 1 (um) ano nos termos da lei civil e inclua, entre suas finalidades institucionais, a proteção ao patrimônio público e social, ao meio

de que o poder emana do povo, observando-se que a finalidade da existência do Estado é a promoção dos direitos e garantias fundamentais, além de ser o povo o agente transformador da realidade e fiscalizador da atuação do Estado, razão pela qual todos são atraídos nas demandas coletivas que visam a defesa dos direitos transindividuais.

Assim, considerando a disciplina jurídica tributária como objeto dos direitos coletivos, integrante de um sistema jurídico em que se institui instrumentos processuais diversos para proteção dos direitos dos cidadãos (em razão da própria condição da cidadania), identifica-se a possibilidade de se ajuizar ação popular e a ação civil pública para tratar da matéria tributária. Justifica-se a tutela coletiva nas questões de Direito Tributário em razão da relação jurídica base existente entre o contribuinte e o Estado, bem como há a identificação de um grupo ou categoria de contribuintes que são afetados por um determinado tributo²⁸²⁹. A decisão num processo de tutela coletiva atinge todos os contribuintes de um mesmo tributo alvo, desde que sejam passíveis de assumirem a condição de contribuintes em face da hipótese de incidência tributária, não se admitindo a existência de decisões conflitantes em relação à mesma hipótese ou situação jurídica. Por isso, a matéria de Direito Tributário alvo de tutela coletiva abarca os direitos coletivos e não os direitos difusos (pois não são os indivíduos indeterminados), ou direito individual homogêneo, porque “a divisibilidade própria dessa categoria seria, no aspecto analisado, consequente exclusivamente da lesão, existindo ou não relação jurídica base antecedente”²⁸³⁰.

Malgrado o posicionamento favorável à tutela coletiva da matéria tributária, a Medida Provisória 2180-35/2001²⁸³¹ estabeleceu que não é possível ajuizar ação civil pública para

ambiente, ao consumidor, à ordem econômica, à livre concorrência, aos direitos de grupos raciais, étnicos ou religiosos ou ao patrimônio artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico. Enquanto na ação popular, há a previsão de o cidadão realizar seu pleito perante o Poder Judiciário. Sobre a temática, assim opina Rodrigues: “O tema não é unânime, mas negar a democratização dos instrumentos de proteção jurídico-processual dos direitos coletivos, para reconhecer legitimidade ao cidadão, significa desviar-se o intérprete de uma interpretação harmônica e sistematizada da Constituição brasileira. Não prosperam os argumentos que procuram nos legitimados da ação civil pública algo próximo de uma melhor representatividade, que não se justificasse adotar de igual maneira em relação à ação popular. Ao não fazê-lo, o constituinte originário esvaziou esse argumento. [...] Não há como se negar que tanto a ação civil pública quanto a ação popular tutelam interesses metaindividuais. Dessa sorte, não se justifica, por coerência, que o cidadão seja legitimado à propositura da primeira, e não da segunda espécie de ação coletiva, sobretudo quanto ostenta a qualidade de principal interessado na decisão judicial que decida o mérito do processo”. (In RODRIGUES, 2017, p. 90-92).

²⁸²⁹ RODRIGUES, 2017, p. 146.

²⁸³⁰ Ibidem., p. 148. Diversamente entende James Marins: “Os danos tributários, causados na esfera econômica dos contribuintes através de atos de arrecadação pública ilegais ou inconstitucionais são espécie de interesse coletivo, mais especificamente, na maioria das hipóteses, interesses individuais homogêneos” (In MARINS, James. Ação coletiva em matéria tributária. **Revista de Processo (Repro)**, São Paulo, n 76, p 97-103, out/dez, 1994, p 99).

²⁸³¹ Atualmente a MP 2180-35 é alvo do RE 643.978/DF, discutindo-se a sua inconstitucionalidade quanto a restrição do objeto da ação civil pública e na atuação de seus legitimados, principalmente o Ministério Público. Sobre a legitimidade do Ministério Público, assim se entendeu: “Por sua vez, em se tratando da controvérsia a

“veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados”. Porém, medida provisória só pode ser instituída em caso de urgência e relevância, não havendo motivação quanto à urgência ou relevância que levasse a imposição de limitação da referida ação coletiva, demonstrando a falta de razoabilidade na medida que alterou matéria estritamente processual. Ademais, além de se configurar violação à norma constitucional, dos princípios da legalidade e da finalidade, ainda se observa o atentado à harmonia da separação dos poderes, pois o Poder Executivo usurpou a função típica do Legislativo de forma inadequada. Não houve demonstração de boa-fé e atendimento ao interesse público por parte do Poder Executivo ao se excluir a matéria tributária da ação civil pública. Ilegítima e inconstitucional²⁸³², portanto, a Medida Provisória 2180-35/2001 que criou privilégios à Fazenda em detrimento dos contribuintes, sem demonstração da satisfação do interesse coletivo, impondo-se dificuldades à defesa de direitos da coletividade sem motivação transparente, representando, assim, um “vício de intenção que desemboca em desvio de poder”²⁸³³. Por fim, a instituição da referida medida provisória ainda representou violação ao direito de acesso à justiça²⁸³⁴, representando uma involução do processo jurídico, político e social do processo coletivo. Conclui Rodrigues:

Porque a existência das questões tributárias de dimensão individual não prejudica a existência das questões de igual natureza que tenham repercussão para toda a coletividade de contribuintes é que o processo coletivo deve ser admitido como um espaço de discussão e entendimento da matéria tributária em dimensão

respeito da legitimidade do Ministério Público para ajuizar ação civil pública cujo objeto seja pretensão relacionada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), consigno, desde logo, que o Parquet detém competência e legitimidade constitucional para provocar o Poder Judiciário pela via da ação civil pública na presente situação, por ser, também, o paladino dos excepcionais interesses individuais homogêneos de elevada robustez social” (p. 3-4). Sobre a questão do objeto da Ação Civil Pública, foram citados dois processos que versam sobre ação civil pública em matéria tributária, o RE 576.155 e o RE 694.294, com o fim de delimitar as situações que tratam de interesse coletivo dos contribuintes. Conclui-se: “Do panorama jurisprudencial do STF deflui-se ser inafastável a legitimidade do Ministério Público para ajuizar a correspondente ação civil pública cuja demanda intenta o resguardo de direitos individuais homogêneos cuja amplitude possua expressiva envergadura social.” (p. 16) (In BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº RE 643.978/DF. Relator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Brasília, 9. out. 2019. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 9 de out. de 2019. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751245465>> Acesso em 04 de abril de 2021).

²⁸³² “Nessa ordem de ideias, não poderia a Medida Provisória, por todos os seus atributos de efemeridade e excepcionalidade, limitar o objeto da ação civil pública e fixar proibições que não se convalidam na Constituição da República e, ao contrário, com ela colidem, sob pena de ceder espaço a uma aberração que ignora a estatura superior ocupada pelo texto constitucional na ordem jurídica, como fundamento de validade das demais normas a ele subjacentes”. (In RODRIGUES, 2017, p. 157).

²⁸³³ MELLO, 2008, p. 70.

²⁸³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 9 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p 497.

metaindividual, de forma a assegurar o acesso coletivo dos contribuintes à justiça, por meio dos instrumentos de efetivação de direitos metaindividuais²⁸³⁵.

Há matéria referente à relação jurídica tributária que se encontra dentro do conceito de direito coletivo, principalmente quando a repercussão dos efeitos supera a relação inter partes, ou seja, atinge os contribuintes na qualidade de grupo, categoria ou classe de interessados. São exemplos de casos que versam sobre a matéria tributária que podem ser alvo da tutela coletiva e recebam uma decisão judicial que aplique o direito com uniformidade a todos os integrantes da coletividade de contribuintes: a atuação do agente público que viole a moralidade, concessão de isenção de exações fiscais que violem o patrimônio público, instituição de tributos vinculados sem a demonstração da necessidade ou finalidade ou sem a destinação aos cofres públicos, assim como anulação de acordo de natureza tributária.

Assim, verificando-se a violação à moralidade, atuação do administrador com desvio de poder ou de finalidade, improba, com objetivos pessoais, tem-se como fundamento para ajuizar a tutela coletiva, ação popular ou ação civil pública, a violação da boa-fé objetiva e subjetiva. A atuação do poder público na esfera tributária que viole os direitos coletivos dos contribuintes representa um atentado à boa-fé como princípio condutor e balizador da relação jurídica tributária em toda a sua complexidade e dimensão. Afinal, a boa-fé se encontra como pedra angular do ordenamento jurídico quanto à instituição de normas direcionadas à relação jurídica, independentemente da disciplina a que se refira.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre a possibilidade de ação civil pública em matéria tributária quando ajuizada pelo Ministério Público. No caso destrinchado no Agravo em Recurso Especial nº 214.331²⁸³⁶, o Ministério Público ajuizou a ação civil pública para defender o patrimônio público, haja vista que houve a celebração de Termo de Acordo de Regime Especial entre o Distrito Federal e o contribuinte para instituir um benefício fiscal, concedendo crédito presumido do ICMS, sem a prévia aprovação por convênio, exigência da Lei Complementar 24/75, além de serem criadas novas alíquotas do referido imposto, inobservando o texto constitucional sobre a matéria. No julgamento, fora consagrada a possibilidade de o Ministério Público ajuizar a ação civil pública “com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, em face da legitimação ad causam que o texto

²⁸³⁵ RODRIGUES, op. cit., p. 195.

²⁸³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 214.331/DF. Relator para decisão monocrática: Min. Gurgel de Faria. Tribunal Pleno. Brasília, 9. nov. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 9 de nov de 2016. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=66454083&num_registro=201201654143&data=20161109&tipo=0> Acesso em 04 de abril de 2021.

constitucional lhe confere para defender o erário”, ratificando a posição assentada pelo tribunal em diversos julgados²⁸³⁷. Ademais, o Tribunal ainda se posicionou quanto a práticas reiteradas da Administração Pública e a segurança jurídica, afirmando que “não tem comando normativo para simplesmente dispensar o contribuinte de recolher o tributo cabível, quando tal rotina administrativa vier a ser considerada ilegítima”, respeitando-se a ordem do Código Tributário Nacional quanto a imposição de lei para instituir benefício fiscal.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não reconhece a legitimidade do Ministério Público para ajuizar ação civil pública para discutir matéria tributária, quando houver discussão sobre inconstitucionalidade de cobrança de tributos e direito à restituição de valores. No Agravo no Recurso Extraordinário nº 694.294/MG, o Ministro Luiz Fux fez referência quanto à diferença entre o Ministério Público ajuizar ação civil pública para anular acordo entre contribuinte e poder público sobre matéria tributária e a ação civil pública que verse sobre inconstitucionalidade de cobrança de tributo e sua repetição de indébito, ratificando o posicionamento de que “ a jurisprudência desta Corte pacificou entendimento segundo o qual falece ao Ministério Público legitimidade ativa ad causam para deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, visando a questionar a constitucionalidade/legalidade de tributo”²⁸³⁸.

²⁸³⁷Essa posição assentada pelo Pretório Excelso vem sendo acatada por esta Corte Superior. A propósito, vide: REsp 760.087/DF, Rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 18/08/2015; AgRg no AREsp 513.145/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 05/08/2014.

²⁸³⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Extraordinário nº 694.294/MG. Relator para decisão monocrática: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Brasília, 25. abr. 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 de abril de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3791784>> Acesso em 04 de abril de 2021.

6. CONCLUSÃO

A tese do presente trabalho é a incidência da boa-fé objetiva e da boa-fé subjetiva nas relações jurídicas tributárias, ratificada pelos argumentos apresentados ao longo do texto. Primeiramente, tem-se a descrição histórica da origem da boa-fé e sua inserção nos sistemas jurídicos, enquanto havia o desenvolvimento da matéria relacionada aos tributos dos povos antigos até os dias atuais. Ademais, a tese da incidência da boa-fé em seus dois prismas na relação jurídica tributária possui arcabouço na própria concepção de boa-fé, na consideração de ela que é proveniente de fundamento da própria ordem constitucional pautada na solidariedade e na dignidade da pessoa humana, e na verificação de seus reflexos para a interpretação e aplicação das normas jurídicas de direito material e processual. Por fim, considerando o fato de que o Direito Tributário se insere dentro do contexto do Direito Público, desta forma, se há diplomas jurídicos que determinam o respeito à boa-fé, objetiva e subjetiva, no âmbito da relação entre Administração Pública e administrados e entre os órgãos públicos, não há como negar a incidência daquela sobre a relação jurídica tributária. Os meios e instrumentos que materializam a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva na relação jurídica tributária, inclusive, já estão previstos no subsistema jurídico tributário, cabendo ao pesquisador e o intérprete das ciências jurídicas identificar a presença da imposição da interpretação conforme a equidade, a consideração do comportamento do contribuinte para aplicação de multa, a remissão de tributos em razão da boa-fé do sujeito, dentre outras hipóteses expressas na legislação tributária brasileira.

Inserindo-se na ciência jurídica como categoria, a boa-fé se apresentou como elemento essencial nas relações humanas e nas relações entre os sujeitos e o Estado, bem como entre os poderes e órgãos da Administração Pública. Para a sua consagração nos ordenamentos jurídicos, foram criados os institutos jurídicos da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, cada um com seu espectro de incidência e efeitos, natureza jurídica diversa. Porém, ambos impõem o respeito quanto à observância pelos constituintes originários e derivados, legisladores infraconstitucionais, intérpretes e aplicadores, haja vista serem provenientes dos fatores reais de poder que fundamentam a ordem constitucional e da compreensão e da interseção dos princípios expressos ou implícitos previstos no sistema jurídico.

A hipótese identificada para a resposta à situação problema, ambas apresentadas na introdução, foi ratificada, de forma que se constatou a incidência da categoria da boa-fé na relação jurídica tributária. Considerando a presença da boa-fé no sistema jurídico, bem como a sua divisão em boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, constituindo-se estas em institutos jurídicos,

sendo a primeira um princípio e a segunda um conceito indeterminado presente nos verbetes jurídicos, os seus efeitos também se vislumbram no âmbito do subsistema constitucional tributário brasileiro. Cada uma, objetiva e subjetiva, porém, produz efeitos sobre a relação jurídica tributária, seu objeto e seus integrantes, estando presente nos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que fazem referência a estes institutos de forma expressa ou implícita.

Para a compreensão da inserção da boa-fé como categoria no sistema jurídico de uma sociedade, há que se analisar os aspectos de sua gênese e o caminho percorrido pelos detentores do poder de governo ou responsáveis pela criação das normas de conduta vigentes à época. Por tal razão, justifica-se a necessidade de se verificar o desenvolvimento das teorias sobre ética, moral e boa-fé ao passo que se observava o aumento da complexidade dos sistemas normativos no mesmo ritmo que a humanidade caminhava (frisa-se: a passos largos) quanto às conquistas territoriais, políticas, econômicas e institucionais. Neste percurso, os tributos foram inseridos com diversos propósitos, justificando-se por motivos cambiantes conforme a perspectiva do cidadão sobre a existência do Estado. Assim, não poderia se considerar a inserção da categoria da boa-fé nos sistemas normativos sem incluir a matéria tributária, haja vista o desenvolvimento de ambos os temas ser correlato, além de possuírem em comum o amálgama do tempo, das instituições sociais, políticas e econômicas de cada época e de cada sociedade. Ou seja, ao passo que cada grupo social se aperfeiçoava ou se tornava mais complexo, havia reflexos quanto à consideração da boa-fé nas relações jurídicas e justificativa da existência da matéria tributária.

A boa-fé se apresenta como a ideia primordial de uma virtude constituída pelo esforço de se manter uma relação ideal entre os homens envolta pelos ditames da ética e da moral. A moral é atemporal, transcendendo costumes ou hábitos e as virtudes, traduzindo-se na distinção entre certo e errado, passível de justificar a aplicação de uma sanção. Relaciona-se com a boa-fé em razão da coerência: o sujeito age conforme a sua consciência ou intenção, agindo conforme a sua própria verdade, com honestidade, sinceridade e fidelidade à palavra dada. Ademais, a boa-fé se relaciona com a moral diante da imposição de solidariedade aos cidadãos, com vistas a garantir a proteção da confiança e a cooperação entre os sujeitos para fins de promoção dos direitos fundamentais. A boa-fé se justifica pelos fundamentos do ordenamento jurídico e consequências jurídicas das decisões nela pautadas, enquanto a moral traz vagueza e decisões arbitrárias. A ética, por sua vez, relaciona-se com o agir virtuoso e intenções individuais do ser humano e sua compatibilidade com os valores sociais vigentes à época. Em palavras outras, verifica-se a externalização da conduta do sujeito perante a sociedade,

analisando-se se está de acordo com os padrões de um indivíduo virtuoso, probo e de bom caráter.

A boa-fé transcende o Direito, de forma que deve ser observada pelos intérpretes, aplicadores e legisladores das normas jurídicas na sua atuação respectiva, considerando o contexto histórico e social em que se inserem, mantendo-se um feixe de valores que garantem a perpetuação da sociedade e sua estrutura nas próximas gerações. Por isso, a análise das peças do quebra-cabeça histórico ao longo deste texto para compreender a interseção entre ética, moral, boa-fé, teorias jurídicas e sobre o dever de tributar se faz necessária. Cabe ressaltar que não há linearidade na história dos povos e nações quanto ao desenvolvimento das teorias políticas governamentais e estatais ou até mesmo quanto a imposição do dever de pagar tributos, mas há tronco único: a vinculação da moral, da ética e da boa-fé como justificativa de padrões comportamentais dos sujeitos.

Sob a perspectiva histórica, não há como analisar a boa-fé e sua inserção nos diversos sistemas jurídicos sem pontuar o fato de que havia degraus de desenvolvimento de comunidades e sociedades que se localizam em territórios longínquos. Tanto havia simultaneidade, quanto havia diferenças alarmantes quanto ao desenvolvimento das ideias filosóficas e políticas. A digressão histórica ao longo do primeiro capítulo permitiu, portanto, identificar que enquanto as teorias filosóficas se desenvolviam a respeito da concepção do poder do chefe da tribo, do Imperador, do rei, do monarca, do governante, eram também inseridos os valores morais sociais ou religiosos nas regras, legitimando, muitas vezes, o próprio poder do governante. A ideia da prevalência da legalidade e da legitimidade do ordenamento jurídico em razão da concordância de uma assembleia ou de um parlamento com integrantes eleitos pelo povo não expurgou a necessidade de se garantir a justiça em conformidade às circunstâncias históricas e culturais. Da mesma forma sucedeu com os valores cobrados em face dos indivíduos para o custeio da administração e gastos pessoais dos chefes de cada grupo, comunidade ou sociedade. Os tributos foram sofrendo alterações ao longo dos séculos quanto a sua justificativa, característica, forma de cobrança e de instituição. O que antes era justificado pelo custeio dos gastos pessoais do rei, hoje a legitimidade do tributo perpassa pela solidariedade entre os contribuintes em contribuírem para que o Estado possa prestar o serviço público e garantir a satisfação de direitos e garantias fundamentais dos demais cidadãos que não possuem capacidade econômica para contribuir.

Por outro lado, desenvolveram-se as concepções sobre boa-fé objetiva e subjetiva ao longo dos séculos descritos acima, inserindo-se no contexto jurídico, histórico e político por conta do reconhecimento da influência da moral, ética e concepções filosóficas dentro de um

grupo, tribo, comunidade, sociedade ou Estado. A boa-fé foi se inserindo nos sistemas jurídicos por conta de sua abertura, possibilitando que valores éticos e morais penetrassem no sistema jurídico, e permitindo que as normas jurídicas se adequassem aos fatos e relações do contexto social que se encontra em constante mutação.

Inicialmente, por conta da relação com o culto da Deusa Fides pelos romanos, relacionou-se com a noção de moralidade e de ética, traduzindo-se como o dever de lealdade e obediência de um sujeito ao outro em troca de proteção, dever de cooperação e manutenção do equilíbrio ao longo de um contrato ou cumprimento de acordo, dever de cumprimento da palavra dada e de valor de interpretação para solução dos casos pelos pretores, gerando um sentimento de confiança.

Após a codificação realizada por Justiniano, a boa-fé absorveu os dogmas da religião cristã, de forma que passou a significar os ideais de humanidade, piedade, caridade, bondade, ausência de pecado, ética e misericórdia, razão pela qual a lei seria aplicada de forma temperada. Ou seja, no Direito Canônico desenvolvido a partir das compilações romanas e vigente na Idade Média, a boa-fé passava a adotar um viés moral e religioso, sendo a conduta do sujeito analisada quanto a existência de pecado ou não, além da consideração da ignorância ou desconhecimento das circunstâncias por eles. No entanto, com o movimento Iluminista, com a promoção do ser humano e da razão ao centro das ciências e teorias, a boa-fé passou a ser concebida como princípio geral de direito cujo conteúdo se pautava na imutabilidade e dever de cumprimento das promessas e acordos, bem como o dever negativo de agir com dolo, fraude ou coação. Assim, a boa-fé, pelos jusnaturalistas, passou a ser considerada como conceito técnico-jurídico, aplicando-se como princípio geral proveniente da experiência humana e fundante dos códigos jurídicos que se elaboravam, a exemplo do Código Civil francês, bem como sendo utilizado para resolução e interpretação pautadas na equidade de casos concretos e relações particulares.

Vigorando o positivismo por conta das mudanças filosóficas sobre a concepção de Estado e estruturação da sociedade, a boa-fé teve seu conteúdo esvaziado diante da ausência de sua previsão expressa nos códigos. Passou a ser considerada para identificação da existência do elemento subjetivo na atuação do sujeito, servindo também como diretriz de interpretação das condutas e das normas postas. Somente no século XX fora posta como uma norma que balizaria a conduta do sujeito, impondo deveres de coerência, proibição de comportamento contraditório e de enriquecimento ilícito, proibição de lesão e coerção. Tornava-se, além disso, referencial de interpretação da conduta do sujeito pelos tribunais superiores.

Atualmente, a boa-fé projeta-se nos sistemas jurídicos a partir dos valores da função social, da livre iniciativa, da dignidade de pessoa humana, da solidariedade social, proteção à moralidade, sendo prevista de forma expressa ou não como regra, princípio, conceito indeterminado, valor, standard ou modelo de atuação.

Quanto ao aspecto semântico, a boa-fé significa o dever jurídico de se respeitar as esferas de direitos de cada indivíduo em razão da dignidade da pessoa humana e da presença da solidariedade nas relações jurídicas, devendo cada sujeito se comportar com lealdade, honestidade, cooperação e moralidade. No prisma sintático, possui a boa-fé contornos conceituais próprios, não se confundindo com equidade, bons costumes, moralidade e ética. Diante da pragmática, a boa-fé se apresenta como uma convenção entre as pessoas quanto ao seu comportamento leal e honesto nas relações jurídicas em todos os ramos jurídicos. Por conta disso, a boa-fé se insere numa multiplicidade de normas jurídicas, servindo como catalisador ao permitir que o ordenamento jurídico se adapte à nova realidade social

No âmbito psicológico, a boa-fé se considera como um estado de espírito, em que um sujeito se considera agindo conforme boas condutas, ignorando que esteja agindo de forma ilícita ou com o fim de prejudicar terceiros. Porém, para se identificar a real intenção do sujeito, há que se identificar as circunstâncias externas e as situações que antecedem o comportamento dele. Desta forma, é possível identificar se houve um erro escusável ou inescusável por parte do indivíduo diligente ou negligente e/ou imprudente, sendo-lhes aplicadas as sanções previstas no ordenamento jurídico em razão de má-fé ou culpa ou não havendo incidência das normas de responsabilidade.

Sob a análise da ética, a boa-fé se traduz na lealdade, franqueza, honestidade, coerência, consciência do dever de agir de forma correta, impondo deveres de diligência e de informação sobre o bem jurídico e relação jurídica. Ademais, neste espectro, a boa-fé permite que as exigências éticas da sociedade num dado momento histórico de um lugar se insiram no sistema jurídico, servindo ao julgador como uma bitola para decisões contrárias à lei, mas condizentes com a justiça.

Boa-fé e equidade sempre estiveram de mãos dadas ao longo da história. Igualam-se no fato de que impõem a consciência de agir corretamente, considerando a igualdade das partes, dos deveres e direitos, atuando ambas como válvula de entrada de novos valores e realidades sociais no âmbito do sistema jurídico, permitindo a sua adaptabilidade e permanência. Porém, a equidade se diferencia pelo fato de que se traduz na justiça no caso concreto, considerando o aspecto cultural, mesmo que isso implique numa decisão contrária ao ordenamento jurídico. Uma decisão baseada na boa-fé, por sua vez, pauta-se na observação do complexo normativo,

aplicando-se em face dos atos jurídicos, instituindo direitos e impondo o cumprimento de obrigações. Mas não se pode negar que se relacionam, principalmente no que tange ao fato de serem gêneses de normas jurídicas ou quando são utilizadas para solver as lacunas ou interpretar textos normativos ou analisar os atos das partes.

Por se inserir na realidade jurídica, possibilitando a fundamentação de decisões e aplicação de sanções, a boa-fé não se confunde com a moral, a qual se insere no meio social mas sem força para criar normas jurídicas autênticas não previstas no ordenamento jurídico. Ademais, boa-fé não se equipara aos bons costumes, posto que estes são provenientes dos valores morais necessários para o convívio social, delimitando condutas reprováveis, mas sem força de prescrever um comportamento a ser realizado. Por fim, não se equipara à ordem pública, posto que esta significa a primazia do interesse social sobre o individual, visando impedir atos contrários aos interesses da sociedade ou que causem um prejuízo desproporcional. em verdade, a boa-fé impõe aos sujeitos comportamento em conformidade com a moral, bem como implica em regras que integram a ordem pública, pois regula o comportamento dos indivíduos em prol do desenvolvimento da confiança nas relações constituídas na sociedade.

Em relação à natureza jurídica, há que se identificar primeiramente a boa-fé como uma categoria, ou seja, conceito construído pela experiência e cultura, podendo servir como elemento para compor outros conceitos ou normas. Ademais, a boa-fé é aplicada como instituição, pois define o “deve ser” e exige um determinado comportamento dos indivíduos. Vislumbra-se como um instituto jurídico, a partir do momento que fora recepcionada pelo legislador, o qual a distinguiu em boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, atribuindo-lhes regime jurídico específico para cada uma. Em razão disso, deve-se analisar a boa-fé objetiva de forma separada da boa-fé subjetiva. A primeira, conforme previsto no ordenamento jurídico brasileiro, enquadra-se como cláusula geral, permitindo a formulação de um princípio jurídico que impõe comportamentos baseados na probidade, honestidade, lealdade, proteção da confiança e respeito à posição da outra parte, com seus efeitos e consequências jurídicas respectivas, possibilitando ao intérprete manejar como instrumento de interpretação, de preenchimento de lacuna legal, como norma jurídica para impor comportamentos e exigir responsabilização numa relação jurídica, auxiliar no julgamento de um caso concreto. A última, a subjetiva, compõe suporte fático de uma regra jurídica e se classifica como um conceito indeterminado a ser considerado na análise do caso concreto pelo intérprete, com a previsão de consequências jurídicas, compondo uma estrutura normativa completa.

Por conta de tais características, a boa-fé permite que o intérprete julgador realize a valoração de uma situação diante das normas jurídicas e sociais vigentes num dado momento

histórico num determinado lugar. Por isso, surgem deveres e direitos não inseridos no ordenamento jurídico, nem no contrato, mas provenientes da boa-fé. Outrossim, com essa abertura, permite-se que haja um diálogo entre o sistema jurídico positivado e os valores sociais, criando-se novas normas jurídicas ou ressignificando os institutos jurídicos existentes, o que permite a adaptação do ordenamento jurídico ao novo contexto social, econômico e político, bem como a sua perpetuação, garantindo um estado de confiança e segurança jurídica.

A boa-fé subjetiva permite ao intérprete analisar a qualidade do sujeito, distinguindo-se da posição de má-fé. Reporta-se a boa-fé subjetiva à proteção do que foi acordado entre os sujeitos, bem como à identificação de um estado de ignorância por parte do interessado na relação jurídica diante das circunstâncias fáticas. Assim, impõe ao sujeito o dever de cuidado e de diligência, bem como traz consequências jurídicas quanto à identificação da má-fé, de um erro escusável ou erro inescusável atribuídos à atuação do sujeito.

No caso da boa-fé subjetiva, considerando-a como conceito indeterminado inserido numa regra, tem-se que ela impõe limites ao comportamento dos sujeitos para fins de exercício ou obtenção de reconhecimento de direitos, conforme a previsão infraconstitucional. Está atrelada à boa-fé objetiva, fundamentando-se na exigência do comportamento leal, honesto e cooperativo das partes, para o fortalecimento da confiança na relação jurídica.

A boa-fé objetiva, por sua vez, é vislumbrada diante de elementos externos ao sujeito, posto que há um dever de agir em conformidade ao sistema de valores e de normas, impondo, como princípio jurídico, a atuação pautada na lealdade, na honestidade, correção, honestidade e sinceridade, garantindo-se a confiança na relação jurídica. Por se vincular a valores sociais, permite que haja a adaptação do sistema jurídico à nova realidade social. Além disso, compõe uma estrutura normativa jurídica com várias regras jurídicas e modelos comportamentais para se garantir a efetivação do princípio, como é o caso da *suppressio*, *surrectio*, *venire contra factum proprium*, assim como desempenha funções como a de integração de lacunas legais ou nas relações contratuais e a de estipular deveres anexos e secundários.

Dentre as funções da boa-fé, destacam-se a hermenêutica, integradora e de correção de conteúdo.

No primeiro caso, o próprio ordenamento jurídico exige a interpretação conforme a boa-fé das relações contratuais, ou seja, impõe-se a interpretação para verificar se estão as partes atuando de acordo com as regras éticas, visando garantir a finalidade econômico-social da relação jurídica, a confiança, o equilíbrio. Diante da interpretação em conformidade à boa-fé, impõem-se limites de atuação e exercício dos direitos das partes, alterando-se o conteúdo dos elementos das relações jurídicas. A atividade hermenêutica, no entanto, não se realiza levando

em consideração apenas a boa-fé, mas também outros princípios e normas jurídicas, haja vista que deve o intérprete considerar todo o sistema jurídico e os modelos jurídicos comportamentais das partes e precedentes judiciais de casos semelhantes aos analisados. Ademais, a interpretação deve ocorrer considerando o contexto fático, o comportamento das partes ao longo da relação jurídica e a sua finalidade. Dessa forma, impede-se o comportamento contraditório, mantendo-se uma linha de coerência, de uniformidade, estabelecendo-se a confiança entre as partes.

Quanto à função integrativa, a boa-fé objetiva se enquadra como instrumento para complementar, com elementos heterônomos, as lacunas no ordenamento jurídico, bem como das relações jurídicas, ao estabelecer deveres anexos independentes da vontade das partes. Os novos deveres ou comandos jurídicos voltados para a satisfação da finalidade da relação jurídica surgem em razão da lealdade, confiança, moralidade e honestidade que permeiam a relação jurídica desde o alfa até o ômega da relação jurídica. Dentre os métodos utilizados para a integração, vislumbra-se a analogia, julgamento conforme a equidade, utilização dos princípios gerais de direito. No caso da boa-fé objetiva, ela é considerada elemento heterônimo utilizado pelo intérprete para instituir outros deveres anexos (instrumentais) e laterais (de proteção), bem como proibições não definidas expressamente no texto legislativo ou no contrato celebrado entre as partes. Dentre os deveres laterais, coexistentes ao dever principal, encontram-se o dever de cooperação, de colaboração, lealdade, informação, previdência, segurança, prestação de contas ou de proteção. Também se enquadram nos deveres laterais o dever de proteção contra os danos que porventura ocorram em face da outra parte ou de terceiros, bem como o dever de mitigar o próprio dano. São devers anexos, por outro lado, os que se destinam a assegurar a prestação principal e seu cumprimento.

Além das funções acima descritas, convém ressaltar que a boa-fé objetiva permite a inserção de valores sociais no ordenamento jurídico, além de possibilitar a consideração do contexto fático (histórico e econômico) do caso concreto que possa levar a aplicação dos vetores de justiça e de equilíbrio, em contraposição à norma positivada. Em outras palavras, são considerados os usos e os costumes do lugar para fins de solução do caso concreto, mesmo contrários ao ordenamento jurídico, mas adequados aos valores que consubstancializam o sistema jurídico.

Por fim, a função corretiva da boa-fé objetiva limita o exercício de direitos subjetivos de forma abusiva, tendo como finalidade a licitude da atuação do sujeito, corrigindo, ademais, os casos de abusividade ou desequilíbrio na relação jurídica. Justifica-se a função corretiva da boa-fé objetiva diante dos ditames de atuação com ética, com respeito à solidariedade e à função social, materializando-se da proibição do abuso de direito, proibição do comportamento

contraditório, desleal e que viole a confiança legítima, proibição de benefício em razão da própria torpeza, proibição da utilização do direito ou de lacunas jurídicas de forma dolosa para obter benefícios, proibição de exigência de cumprimento de obrigação contratual da contraparte sem o devido adimplemento de obrigação própria, proibição da quebra de confiança gerada por falta de exercício de um direito. Não sendo possível a correção, a boa-fé objetiva permite a responsabilidade por perdas e danos.

Outros aspectos têm se vislumbrado com a incidência da boa-fé objetiva nas relações jurídicas: a utilidade e a finalidade da relação. Por conta disso, a boa-fé objetiva permite a inserção do adimplemento substancial como instituto para impedir a lesão, o enriquecimento sem causa, dando lugar à função social e ao equilíbrio na relação jurídica, aproveitando-se o resultado útil ou o cumprimento da obrigação quase que na sua totalidade por uma das partes. Por outro lado, a boa-fé objetiva auxilia na resolução de situações em que se verifica o inadimplemento antecipado (pela impossibilidade de cumprimento da obrigação ou o próprio devedor age de forma a inviabilizar o adimplemento da obrigação), resgatando a confiança entre as partes.

Assim, boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva se entrelaçam nos institutos jurídicos que incidem nas relações jurídicas, demonstrando a complexidade da análise da conduta dos sujeitos. A justificativa para se exigir o comportamento conforme a boa-fé não deriva de um dispositivo legal, mas sim de todo o contexto social valorativo ético e moral que circunda o sistema jurídico. A exigência do comportamento em conformidade a boa-fé, objetiva ou subjetiva, advém do dever de solidariedade social, pois este impõe um modelo de comportamento dos indivíduos e do Estado, sendo, inclusive, caminho para a proteção e promoção da dignidade da pessoa humana. Em outras palavras, a observância da boa-fé e dos deveres de conduta a ela inerentes é proveniente do respeito ao núcleo de direitos do ser humano a ser protegido por todos os cidadãos e pelo Estado. Além disso, o mandamento da boa-fé está atrelado ao objetivo da solidariedade, pois a atuação de cada sujeito deve respeitar a esfera de direitos do seu par, bem como de terceiro, protegendo a confiança nas relações.

No caso da boa-fé objetiva, sendo fundamentada na solidariedade social, na eticidade, sociabilidade e na dignidade da pessoa humana, inferida da conjugação do conteúdo da proteção da confiança, da lealdade, honestidade e probidade, mesmo não prevista expressamente no rol de direitos fundamentais ou como princípio no texto constitucional (mas prevista em diplomas normativos infraconstitucionais), é reconhecida como princípio jurídico constitucional implícito. Por conta disso, modela a instituição de normas jurídicas e de comportamento dos sujeitos, bem como orienta a interpretação do sistema jurídico e permite a integração de lacunas

jurídicas. A consideração do princípio da boa-fé nas relações jurídicas permite a sistematização e unificação dos dispositivos normativos esparsos, possibilitando a inserção de valores sociais vigentes, posto que aberto o sistema jurídico se revela. Ademais, sua aplicação não se distingue em função da qualidade do ramo do direito, se público ou se privado, incidindo efeitos nas relações jurídicas que se originam da atuação dos agentes das relações jurídicas pertinentes a cada seara jurídica.

Assim sendo, como princípio constitucional implícito, a boa-fé objetiva compõe o bloco de constitucionalidade, torna-se elemento de verificação da constitucionalidade de uma norma, bem como de limitação à atuação do legislador infraconstitucional e do legislador constitucional, derivado ou originário, posto que a boa-fé como princípio compõe a sistemática da solidariedade social e integra o rol de mecanismos que permitem a eficácia e proteção do núcleo da cláusula pétrea da dignidade da pessoa humana nas relações jurídicas. A boa-fé, como princípio, justifica a exigência de comportamento razoável das partes numa relação jurídica pautado na honestidade, lealdade, proteção da confiança legítima, colaboração e cooperação, da mesma forma que, se houver conflito com outro princípio, impõe ao intérprete o uso da ponderação. Ademais, relaciona-se com outros princípios e direito, como o respeito ao direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada e segurança jurídica, acesso à justiça, devido processo legal material e formal, moralidade, impessoalidade, probidade.

Malgrado a separação doutrinária quanto a existência de Direito Público e Direito Privado, a boa-fé se aplica em ambos. No caso do Direito Privado, a sua previsão expressa no Código Civil impõe a sua incidência e observação nas relações jurídicas. Por outro lado, aplica-se no âmbito do Direito Público, considerando o fato de que se trata de uma categoria formada no contexto meta-jurídico, ou seja, fora construída a partir de experiências culturais e históricas e inserida nos sistemas jurídicos. Diante disso, extrai-se das forças reais de poder vigentes, pois persistem na sociedade os ideais de equidade, de lealdade, honestidade, moralidade e confiança nas relações entre os sujeitos. Ademais, por ser instrumento que consagra e permite a efetivação da cláusula pétrea da dignidade da pessoa humana, correspondendo a efetivação da solidariedade social e proteção dos direitos transindividuais e coletivos, constitui-se como base do sistema jurídico.

A proteção da confiança legítima se consagra como princípio e se vincula à boa-fé objetiva, devendo ser observada pela Administração Pública. O Estado, através de seus agentes públicos, deve agir para manter a estabilidade do sistema, das posições e interpretações das normas jurídicas incidentes na relação jurídica estabelecida com o cidadão, correspondendo às expectativas destes e promovendo a segurança jurídica.

No que pertine especificamente à relação da proteção da confiança com a boa-fé objetiva, aquela integra o conteúdo desta última, pois a confiança importa no reconhecimento de que um sujeito atuou por confiar em algo e possuir uma crença ou expectativa. Dessa forma, a confiança permite uma ponte entre a boa-fé objetiva e a subjetiva, pois o sujeito que confia possui uma crença na legitimidade e legalidade do contexto fático ou ato, está agindo sob a égide da boa-fé subjetiva, passando a atuar (e esperando a atuação da outra parte em conformidade) com cooperação, lealdade, honestidade, que são deveres da boa-fé objetiva. Cabe ressaltar que boa-fé objetiva e subjetiva não se confundem com a proteção da confiança, mesmo que sejam provenientes da concepção de Estado de Direito, promovam a segurança jurídica, a proteção da dignidade da pessoa humana com a preservação do mínimo indispensável para a sobrevivência do sujeito, a igualdade, a impessoalidade e a solidariedade social. Em relação à boa-fé, em ambas modalidades, verifica-se a incidência numa relação jurídica concreta, podendo ser invocadas pelos Estado ou por particulares, impondo comportamento leal, honesto, cooperativo, coerente das partes integrantes da relação, bem como a consideração das situações excepcionais de cada cidadão (respeitando-se a igualdade formal e material no caso concreto). Já o princípio da proteção da confiança se aplica como instrumento de proteção do cidadão perante a Administração Pública, pois limita a atuação desta para não frustrar as expectativas mediante decisões contraditórias, aplicando-se, assim, de forma geral na relação entre Estado e cidadão.

Quanto à verificação da moralidade da atuação da Administração Pública, há a previsão de procedimento para a prática do ato e controle do poder discricionário, com o fim de se combater o desvio de poder ou de finalidade, assim como há o dever de se respeitar o ordenamento jurídico na íntegra, o dever de promover os interesses públicos, os usos correntes, a boa-fé subjetiva do agente público e sua atuação em conformidade à boa-fé objetiva (para se garantir o exercício da boa administração). Diante disso, a atuação do administrador em conformidade à moralidade é pautada na tutela da confiança legítima, no dever de lealdade e honestidade, na razoabilidade e proporcionalidade das medidas e na intenção do agente de promover os interesses públicos. Ou seja, os atos administrativos pautados na moralidade, em verdade, fundamentam-se no conjunto de práticas e costumes sociais considerados éticos numa sociedade num determinado período e lugar. Por fim, os atos administrativos que violarem a moralidade, por conseguinte, violam a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva, pois violam-se os deveres de lealdade, de honestidade e de cooperação e de respeito aos interesses públicos, quebrando a confiança do cidadão em face da Administração Pública.

Com o fim de combater atos que atentem à moralidade e de se promover a moralidade no âmbito administrativo, além do procedimento administrativo para a prática do ato e a publicidade dos atos administrativos, o ordenamento jurídico brasileiro prevê a lei de ação popular para combater os motivos do ato perpetrado pelo agente público, a lei de improbidade administrativa, o direito de peticionamento para combater atos ilegais ou que demonstrem abuso de poder, a possibilidade de intervenção dos entes públicos sobre os demais, a imposição de prestação de contas dos gestores públicos e o controle do orçamento público, a necessidade de se conceder o contraditório e a ampla defesa ao sujeito que sofrer restrição de seus direitos por ato administrativo, o respeito à proporcionalidade e razoabilidade quando da imposição de sanções ou restrições de direitos dos administrados.

A verificação da presença da boa-fé objetiva e subjetiva na prática do ato administrativo deve também ser feita em face da atuação do cidadão, pois é partícipe na construção do ato administrativo, o que o torna responsável pela legitimidade do ato perante o sistema jurídico. Assim, há outros instrumentos previstos no ordenamento jurídico que impõe a observação da atuação em conformidade a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva por parte do indivíduo, como é o caso da previsão do combate à má-fé na lei de processo de administrativo, na impossibilidade de aplicação do prazo prescricional quinquenal para perpetuação dos efeitos do ato administrativo, desconsideração do planejamento tributário em caso de simulação e dolo.

Os deveres anexos e laterais da boa-fé objetiva são exigidos no âmbito do processo, integrando o rol de deveres na relação jurídica processual cujo conteúdo e normas se inserem no âmbito do Direito Público. A relação processual se verifica tanto no viés judicial como no administrativo, caracterizando-se ambos pela litigiosidade, pela sequência de atos praticados com um objetivo, presença do contraditório e ampla defesa. Para seu transcurso regular, impõe o ordenamento jurídico o respeito ao dever de lealdade, de honestidade, de colaboração e cooperação das partes e do julgador com o fim de se alcançar a pacificação social. Em verdade, os deveres anexos e laterais da boa-fé objetiva se apresentam como deveres de atuação das partes no âmbito do processo. Ademais, a boa-fé objetiva traz em seu bojo as espécies de sua função corretiva como deveres das partes no processo, pois não podem se utilizar de fraude, não podem se beneficiar com a própria torpeza, não podem atuar com abuso do direito e estão proibidas de atuar sob a égide do venire contra factum proprium. Já a boa-fé subjetiva impõe que as partes não atuem de má-fé; sendo a boa-fé subjetiva das partes presumida, a lei processual estabelece quais atos são presumidos como realizados sob a luva da má-fé, impondo sanções no âmbito do processo.

No que pertine ao processo civil, a boa-fé objetiva foi consagrada expressamente como princípio, fundamentando o dever de lealdade das partes, ou seja, impondo que as partes atuem respeitando os deveres de veracidade, de não formular pretensão ou de apresenta defesa quando sem fundamentos, não produzir provas e não praticar atos protelatórios ou inúteis à defesa, cumprir as decisões e não criar empecilhos para a produção de efeitos em atenção ao dever de colaboração, atualizar as informações pessoais em razão do dever de informação. Atuar contrariamente a estes deveres corresponde a abusar do instrumento processual jurídico, materializando atos atentatórios contra a justiça e violando a duração razoável do processo, sendo possível a condenação em perdas e danos da parte que atuou com abuso do direito.

A boa-fé subjetiva, por sua vez, vislumbra-se na crença do sujeito de ter apresentado as informações e verdade dos fatos ao processo, estando de acordo com o dever de veracidade das partes e com o dever de buscar a verdade dos fatos pelo intérprete julgador. Possível também verificar o aspecto da boa-fé subjetiva, em verdade, a ausência dela no sujeito em situações de uso do processo para fins ilegais ou para consecução de direitos infundamentados.

No que se refere ao processo administrativo, exige-se a lealdade das partes e o comportamento coerente, a atuação com urbanidade e boa-fé. O objetivo do processo administrativo, além da pacificação social, é a legitimação da atuação e decisão da Administração Pública, atuando o cidadão para a composição do ato administrativo. De forma a espelhar os deveres previstos no Código de Processo Civil de 2015, a lei de processo administrativo federal prevê o dever de expor os fatos conforme a verdade, bem como a proibição de agir de forma temerária, agir com lealdade, urbanidade e boa-fé e ser diligente quanto ao fornecimento de informações requisitadas pelo agente público. Ao revés, a Administração Pública deve permitir o acesso aos processos administrativos de que é parte ou é interessado, bem como deve o agente público agir em respeito à moralidade, publicidade, legalidade, lealdade e boa-fé, sob pena de seu ato ser considerado ilegal ou abusivo e anulado pelo judiciário, como consequência.

Quanto ao julgador, cabe ressaltar que, tanto no processo judicial como no processo administrativo, deve atuar de forma imparcial, sob pena de incidir as hipóteses de impedimento e de suspeição, violando a impessoalidade e a moralidade. Deve também velar pela observância das garantias processuais e dos direitos fundamentais das partes, sob pena de nulidade dos atos processuais, em razão da violação do devido processo legal. Por fim, a boa-fé objetiva se vislumbra na proteção e preservação da situação já julgada diante da alteração do entendimento do tribunal ou do órgão administrativo julgador. Ou seja, as decisões com entendimento diverso daquele prevalecente anteriormente devem ser aplicadas e produzir efeitos de forma

prospectiva, preservando a situação jurídica perfeita. Para realizar a alteração do entendimento consolidado, o intérprete julgador deve demonstrar novas circunstâncias fáticas e realidade social, novo contexto econômico, político e cultural que não mais justificam o posicionamento anterior.

As decisões judiciais ou administrativas que se fundamentam na boa-fé objetiva têm se utilizado da proporcionalidade, da razoabilidade e racionalidade para lastrear o posicionamento do julgador que busca realizar a justiça no caso concreto, mesmo que a decisão seja contra legem. A razoabilidade, a racionalidade e a proporcionalidade fazem parte do aspecto material do princípio do devido processo legal. A integração destes três princípios permite a atuação estatal contra legem se o sujeito estiver de boa-fé, agindo sob um erro escusável, ou possibilita a aplicação de uma sanção mais branda em face da conduta do sujeito considerando que esteve de boa-fé, bem como autoriza a extinção de uma obrigação pelo adimplemento substancial, como ocorre no caso de pagamento de crédito principal de tributo e não pagamento dos juros.

A razoabilidade se relaciona ao conteúdo material da legalidade, ou seja, exigência de justiça e de objetivos constitucionalmente definidos (justiça, dignidade da pessoa humana, liberdade, igualdade, interesse público...). Ademais, enseja a ideia de adequação, idoneidade, aceitabilidade, equidade, admissibilidade, devendo ser considerada na tomada de decisões administrativas, na aplicação de sanções e definição da finalidade das leis e atos administrativos, sob pena de se verificar o abuso de direito, desvio de finalidade ou excesso de poder, atuação pautada na má-fé. Considera-se, inclusive, a posição do sujeito ao qual é destinado o ato, a disposição normativa e a decisão, para que sejam verificadas a adequação e a legitimidade da atuação estatal.

No que pertine à racionalidade, tem-se a necessidade de se identificar a logicidade, coerência ou procedência de uma lei, de uma decisão ou ato administrativo. Em palavras outras, deve haver coerência entre o texto normativo e seus requisitos formais e materiais indicados no sistema jurídico, bem como devem o agente público e o intérprete julgador atuar dentro dos limites do sistema jurídico como um todo ao analisarem um caso concreto.

A proporcionalidade, por sua vez, qualifica-se pela ideia de justiça entre a atuação do Estado e o respeito aos direitos dos indivíduos, verificando-se a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da medida estatal adotada. Dessa forma, respeita-se a proporcionalidade quando a atuação estatal é adequada para o fim almejado, é necessária por não existir outra mais eficaz e é proporcional quanto à verificação dos efeitos e violações a um direito fundamental.

Outra realidade que se apresenta na Administração Pública e que se relaciona com a boa-fé objetiva e seus deveres anexos é o fortalecimento do paradigma da cooperação e do consensualismo na formação dos atos estatais. Ou seja, vislumbra-se um diálogo maior entre Estado e cidadão para promover maior eficiência e legitimidade na atuação estatal e obtenção de resultados/alcance das finalidades.

O dever de cooperação, proveniente da boa-fé objetiva, fundamenta-se na solidariedade social, permitindo que o cidadão e a Administração Pública atuem em conjunto para promover a dignidade da pessoa humana. Dentro do dever de cooperação, verifica-se o dever de informar que deve ser cumprido tanto pelo indivíduo como pelo agente público, com o fim de favorecer o cumprimento de alguma obrigação e evitar danos, permitindo uma maior transparência e publicidade para ambas e incrementando a confiança das partes numa relação jurídica. Em outra senda, o dever de cooperação traz em seu bojo o dever negativo de proteção contra danos, ou seja, o dever de proteção contra danos em face das partes da relação jurídica e de terceiros, mitigando o prejuízo se não for possível evitar os danos.

O consensualismo, por sua vez, proveniente do fortalecimento da democracia participativa e com a inserção de instrumentos de participação do cidadão no controle e na gestão da Administração Pública, tem se tornado critério de legitimação da atuação do Estado para promoção do interesse público. A participação do cidadão e do agente público na tomada de decisões ou na formação do ato demonstra a cooperação e impõe os deveres da boa-fé objetiva no cumprimento do quanto acordado e suas consequências em caso de descumprimento. Assim, no caso de o cidadão e a Administração Pública celebrarem um acordo ou atuarem em conjunto para a formação de um ato, pautando-se no diálogo, no dever de cooperação, na posição consensual de ambas as partes e promoção do interesse público, haverá maior aceitabilidade da decisão ou do ato, promovendo maior segurança e estabilidade na relação entre o administrado e administrador. Dentre os institutos jurídicos que permitem a formação de acordos ou de participação do cidadão na decisão da Administração Pública se encontram os negócios processuais, a transação tributária, a arbitragem nos contratos públicos, audiência pública e outras formas de controle social.

Ainda na esfera do Direito Público, a boa-fé objetiva se aplica nas relações internacionais das quais participa o Estado soberano como integrante. Os Estados, que possuem em seus ordenamentos jurídicos internos a previsão da boa-fé como princípio, devem atuar e celebrar acordos internacionais em observância dos limites internos e direitos fundamentais de seus cidadãos. Além disso, devem os representantes dos Estados negociarem entre si, respeitando-se a boa-fé, para a formação do texto dos acordos internacionais, assim como

devem os Estados cumprirem as disposições dos acordos em conformidade ao livre convencimento, boa-fé e o “*pacta sunt servanda*”. Os acordos internacionais celebrados também são interpretados conforme a boa-fé, com o objetivo de se alcançar a finalidade em função da qual foram instituídos, respeitando-se a ordem de valores, princípios e regras do Direito Internacional Público. Cabe ressaltar que, havendo a alteração das condições econômicas e políticas originais da época em que foram celebrados os acordos internacionais, há que se aplicar a cláusula “*rebus sic stantibus*”, em observância, inclusive, da boa-fé objetiva, sob pena de atuação desarrazoável e desproporcional.

Assim, tem-se a boa-fé objetiva como princípio geral do Direito Internacional Público, limitando e direcionando a atuação dos Estados na celebração de acordos internacionais, reconhecendo o ser humano como sujeito de direitos no âmbito internacional e destinatário da atuação dos Estados diante da promoção e preservação da dignidade da pessoa humana. Ademais, o referido princípio se materializa no dever de cooperação, na instituição da busca da solução pacífica de controvérsias, na não intervenção em assuntos internos dos Estados, igualdade de direitos e autodeterminação dos povos, igualdade soberana dos Estados e proteção dos direitos humanos. Ao celebrarem os acordos internacionais, os Estados desenvolvem a confiança legítima quanto à expectativa de eficácia daqueles, bem como a atuação em colaboração dos demais partícipes da relação. Por isso, a legislação interna de um Estado não pode impedir o cumprimento de um acordo internacional, da mesma forma que o acordo não pode conter cláusulas ou verbetes contrários ao sistema jurídico interno do Estado.

No que tange à boa-fé subjetiva, não há como se analisar o estado psicológico do Estado, mas apenas do agente público quando da negociação ou da ratificação dos acordos internacionais, o que permite a anulação do ato ou a aplicação de sanções ao agente.

Assim sendo, a boa-fé, tanto objetiva como subjetiva, insere-se no Direito Público, adaptando-se às peculiaridades das relações jurídicas instituídas com a participação do Estado como integrante. Por isso, é possível inferir que a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva se inserem no contexto das relações jurídicas tributárias, observando-se as especificidades dos institutos jurídicos do Direito Tributário, bem como os tipos de relações jurídicas constituídas entre o Estado e o contribuinte.

O novo paradigma que orienta a compreensão da relação jurídica tributária e a incidência da boa-fé objetiva e da boa-fé subjetiva com todas as suas funções e fases está pautado nas forças reais de poder atualmente vigentes (solidariedade, cidadania fiscal e moralidade), bem como na concepção de relação jurídica dinâmica.

A relação jurídica não é estática. Ela é dinâmica, de forma que, ao longo de seu desenvolvimento, tem-se a criação de direitos e deveres para as partes, que não necessariamente possuem um conteúdo patrimonial, podendo estar em diversos planos de funcionalidade, porém destinados a alcançar um fim para o qual fora instituída a relação jurídica.

Dentre os elementos que compõem a relação jurídica, estão os sujeitos ativo e passivo, cada um com sua personalidade jurídica (aptidão para participar da relação jurídica, independente de sua capacidade civil), podendo ser pessoa física ou jurídica, sendo aquele credor e o último o devedor. No entanto, há direitos e deveres reflexos ou correlatos de ambas as partes. O objeto da relação jurídica é o elemento, coisa ou prestação, que justifica a criação da relação jurídica, que, ao ser frustrado, possibilita o acesso ao judiciário para que o Estado imponha e garanta o seu cumprimento.

Cabe ressaltar que o próprio Estado pode integrar a relação jurídica e situar-se na posição de sujeito ativo ou sujeito passivo. Vislumbra-se o Estado como devedor no caso da prestação dos serviços públicos e promoção dos direitos dos cidadãos e do bem comum, assim como se posiciona como credor da colaboração do cidadão para que tais fins sejam alcançados. Assim sendo, supera-se a ideia de subordinação do sujeito ao Estado, passando este a integrar a relação jurídica, haja vista que vigora a máxima de o poder ser proveniente do povo e em nome dele deve o Estado servir, bem como o objetivo da atuação estatal é promover a dignidade da pessoa humana. Por conta disso, deve o agente agir com diligência e observar o interesse público, respeitando-se o princípio da proporcionalidade e o da razoabilidade.

A relação jurídica também se vislumbra nas relações processuais, participando dela, além do autor e do réu, o juiz, possuindo todos os integrantes direitos e deveres com o fim de se alcançar a pacificação social. Trata-se de relação jurídica de Direito Público, haja vista envolver interesses estatais, desenvolvendo-se por diversos atos sequenciais, o que caracteriza a sua dinamicidade. No mesmo sentido, tem-se a relação jurídica processual desenvolvida no âmbito do órgão administrativo, sujeitando-se ao devido processo legal, estabelecendo-se, assim, deveres e direitos das partes.

Numa outra perspectiva, tem-se a identificação da relação jurídica do cidadão com o Estado no que pertine à elaboração de leis. Cabe aos integrantes do Poder Legislativo e da Assembleia Constituinte elaborarem leis e normas constitucionais que estejam de acordo com os valores sociais, direitos e garantias fundamentais e limites constitucionais, com o fim de alcançar e promover o bem comum. Esse dever é proveniente da parcela de poder concedido pelos cidadãos e, por conta disso, devem os cidadãos respeitarem as leis instituídas pelo órgão legislativo.

Outro aspecto relacionado ao tema das relações jurídicas no âmbito do Direito Público diz respeito à relação entre os órgãos da Administração Pública. São caracterizadas como relações interorgânicas, possuindo cada órgão a sua competência, direitos e deveres, não havendo espaço para manifestação da vontade, posto que a atuação dos agentes públicos está atrelada à lei. O órgão público não possui personalidade jurídica, de forma que não pode integrar a relação jurídica. O que ocorre é que o Estado ou o ente público (União, Estado, Município e Distrito Federal) integram a relação jurídica, mas são os agentes públicos, pertencentes a um determinado órgão público, que realizam a atividade. Situação semelhante ocorre em relação aos Poderes estatais, possuindo cada um a suas funções atípicas e típicas, relacionando-se seus agentes entre si através do controle da atuação de cada, num sistema de freios e contrapesos, mantendo-se a harmonia e independência dos Poderes e promovendo-se os interesses públicos e o bem comum.

No caso da relação jurídica tributária, tem-se que esta se inicia antes mesmo da concretização do fato gerador, perpetrando-se, inclusive, após a extinção do crédito tributário. Ademais, a justificativa da relação jurídica tributária deixou de ser privatista para prover o sustento dos governantes, passando pela concepção de poder de império e dever do sujeito de contribuir, para se alcançar a ideia de colaboração com os custos do Estado para a promoção dos direitos e garantias fundamentais através da prestação dos serviços públicos. Assim, há deveres e direitos que integram a relação jurídica tributária que se fundamentam neste novo paradigma, mas não possuem conteúdo econômico, mesmo que esteja relacionado ao objeto desta relação, qual seja o crédito tributário. São deveres e direitos correlatos de ambas as partes, noticiando-se um complexo de direitos e deveres atrelados a uma relação dinâmica e dispostos em diversos graus de funcionalidade.

A dinamicidade da relação jurídica tributária se vislumbra diante do transcurso de atos praticados pelos seus integrantes necessários para alcançar o fim de promover os direitos e garantias fundamentais. Os referidos atos evidenciam direitos e deveres relacionados a outros interesses, como a fiscalização, prestação de informações, manutenção de escriturações, devolução de valores pagos a maior pelo contribuinte. Ademais, deve-se considerar o novo paradigma estatal a respeito do consensualismo e da participação do sujeito na composição do ato administrativo, repercutindo efeitos na relação jurídica tributária. Por fim, a discussão da matéria tributária em processos administrativos e judiciais também constitui a relação jurídica tributária. Por fim, diante da concepção de que os agentes públicos atuam em nome do Estado nos limites de sua competência, das normas constitucionais e das relações interorgânicas, deve-se compreender que se inserem dentro do contexto da relação jurídica tributária a atuação dos

integrantes do Poder Legislativo que instituem leis que versam sobre matéria tributária, a atuação dos agentes públicos nos órgãos públicos responsáveis pela fiscalização e arrecadação de tributos, o controle mútuo entre os Poderes do Estado em relação ao exercício das funções típicas e atípicas.

Já quanto às forças reais de poder, estas se constituem em valores sociais, ideologias e causas econômicas que limitam o poder estatal, fundamentam o texto constitucional vigente e definem a concepção de Estado de cada sociedade.

Atualmente, em voga o Estado Constitucional Cooperativo, a solidariedade impõe a cooperação entre os Estados soberanos e entre o Estado e o cidadão para a promoção de direitos e garantias fundamentais, repercutindo na esfera da relação jurídica tributária para o alcance da justiça tributária, de forma a arrecadar recursos para promoção dos direitos previstos no texto constitucional, respeitando-se os direitos dos contribuintes e permitindo a incidência dos ditames da ética. A solidariedade no âmbito das relações tributárias possibilita identificar o modelo de tributação atualmente adotado, a sua justificação e finalidade. Além disso, orienta como deve ocorrer a interpretação e aplicação das normas tributárias, assim como permite o controle da atuação estatal em relação à destinação dos recursos arrecadados para a promoção dos direitos e garantias fundamentais e direitos sociais. Por conta disso, a solidariedade justifica a utilização da norma tributária para induzir o comportamento dos indivíduos, em razão da extrafiscalidade, possibilitando a cooperação entre os cidadãos para o fornecimento de receitas para o Estado promover a redistribuição de riquezas e garantir a satisfação dos direitos e garantias fundamentais.

A solidariedade se relaciona com a cidadania tributária, pois esta se compõe da definição de direitos e deveres dos cidadãos e da tomada de consciência quanto ao dever de contribuir para que o Estado atinja as suas finalidades. O exercício da cidadania tributária revela-se como uma fonte real de poder, pois perpassa pelos valores e fatores sociais que integram a concepção de cidadão e de legitimidade do Estado. A cidadania tributária é exercida diante da conscientização do dever de pagar tributo, da clareza quanto à matéria jurídica tributária, do conhecimento sobre a despesa pública, do conhecimento do processo de elaboração de leis tributárias, participação e acesso ao processo administrativo e judicial. Por conta da cidadania tributária, o sujeito pode se irredimir contra a tributação abusiva, ilegal e/ou inconstitucional, bem como em face do uso de receitas de forma descomedida e inadequada, pois esta viola os direitos e garantias fundamentais.

Outra fonte real de poder que sustenta o sistema constitucional brasileiro é a exigência da moralidade, que orienta a uma tributação justa, impondo aos integrantes da relação jurídica

tributária a atuação conforme a boa-fé objetiva, o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, não se podendo elevar a exação fiscal até o confisco da propriedade e cerceamento da liberdade do sujeito.

O aspecto da moralidade deve ser observado pelos integrantes do Poder Legislativo, pois devem instituir leis tributárias em observância aos direitos e garantias fundamentais, bem como dos princípios da ordem econômica, fazendo jus à promoção dos direitos sociais e da liberdade econômica. Ademais, a Administração Tributária deve respeitar a moralidade, principalmente pelo fato de esta estar prevista como princípio no caput do artigo 37 da CF/88, devendo atuar em conformidade a lei, respeitando o devido processo legal, normas constitucionais e a atuação conforme a boa-fé objetiva durante o processo de fiscalização e arrecadação de tributos. No que tange a moralidade no âmbito dos Tribunais, a conduta das partes no processo, incluindo o intérprete julgador, deve se pautar na boa-fé objetiva, respeitando-se o devido processo legal, devendo os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes serem observados e protegidos em face dos interesses públicos (que justificam decisões favoráveis à Fazenda Pública) quando da análise da legitimidade de uma norma tributária, da legalidade de um ato administrativo ou lançamento tributário, do exame de constitucionalidade de uma norma tributária, da verificação do desperdício pelos agentes públicos de verbas arrecadadas.

Por outro lado, o aspecto da moralidade também deve ser verificado perante a conduta do contribuinte. Isto porque possui o dever de respeitar a norma tributária e pagar o tributo ou cumprir a obrigação acessória. Não se pode exigir o conhecimento da legislação tributária na íntegra, razão pela qual a Administração tributária deve auxiliar o contribuinte a compreender a lei e orientar, ao invés de impor sanção ou multa de imediato diante de uma infração. Há que se observar o aspecto da boa-fé subjetiva do contribuinte, verificando-se se a sua atuação estava pautada em valores morais e éticos, sem o intuito de violar as regras ou causar danos à Administração Pública. Em outras palavras, o aspecto da moralidade está atrelado a cooperação do contribuinte em face do Estado para fins de arrecadação tributária com o intuito de promover os direitos e garantias fundamentais, bem como da cooperação da Administração Pública, transformando a sua imagem de imposição autoritária das normas tributárias para a de promotora de acordos e de orientação jurídica e contábil sobre a matéria.

Diante das novas forças reais de poder que integram a sociedade e que permitem o reconhecimento da inserção da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva no âmbito da matéria tributária, bem como em face da possibilidade de aplicação da categoria da boa-fé no Direito Público, há que se decompor os entraves sistêmicos e normativos que poderiam impedir o

reconhecimento da possibilidade de se aplicar a boa-fé, em ambas as suas concepções, no Direito Tributário.

Em primer, há que se compreender que as normas de Direito Tributário integram um sistema jurídico, relacionando-se com os demais ramos jurídicos e diplomas normativos, devendo-se respeitar os valores fundantes e os princípios norteadores, bem como o texto constitucional. A integração entre as normas jurídicas num sistema jurídico ocorre em respeito às características do sistema, mantendo-se a coerência, a harmonia e a unidade, mesmo que formada por elementos complexos, havendo, inclusive, regras (de competência da autoridade instituidora da norma, de conteúdo da norma e de procedimento de elaboração da norma) para verificação de existência e legitimidade da norma criada. Assim sendo, o subsistema tributário deve estar em conformidade ao sistema jurídico nacional, que absorve a boa-fé como categoria para disciplinar a conduta dos integrantes das relações jurídicas formadas e instituídas.

A questão da autonomia da disciplina de Direito Tributário está atrelada a facilitação do entendimento didático e compreensão da matéria tributária, identificando-se as regras e princípios próprios envoltos ao tema do tributo e da complexidade das relações jurídicas da atualidade. Assim, não se pode considerar que a sua autonomia permite o afastamento das demais normas jurídicas que compõem o sistema jurídico a que pertence. Inclusive, a origem do Direito Tributário remete a um tema de Direito Financeiro, que por sua vez, estava atrelado ao Direito Administrativo. Dessa forma, a pertinência temática das normas tributárias ao Direito Administrativo é proveniente da sua própria origem, aplicando-se até os dias atuais princípios e regras deste ramo jurídico às relações jurídicas que se encontram sob a égide do Direito Tributário. Outrossim, malgrado se considere a diferença entre Direito Público e Direito Privado, conforme demonstrado, essa separação se encontra fragilizada diante da relação entre o Estado e o cidadão de cooperação e consensual para promoção dos direitos e garantias fundamentais, bem como do uso de conceitos, categorias e institutos pertencentes de uma área pelos agentes públicos, legisladores e intérpretes julgadores em outra seara. Por fim, não menos importante, deve-se observar o fato de que o Código Tributário Nacional utiliza conceitos de Direito Privado nos verbetes normativos, como no caso de se permitir a remissão de crédito tributário em caso de erro ou ignorância escusáveis do sujeito, bem como permite a utilização dos princípios gerais do Direito Privado e a equidade para fins de integração da norma tributária.

Assim sendo, não há barreiras entre os subsistemas jurídicos, não se podendo considerar o Direito Tributário apartado das demais normas jurídicas positivadas ou não, ou a inaplicabilidade de categorias, conceitos e institutos jurídicos de outros ramos. Isso significa que a categoria da boa-fé, em seus prismas objetivo e subjetivo, insere-se no contexto das

normas tributárias, deve ser considerada pelo legislador, intérprete julgador e agente público executor da Administração Tributária e orienta a atuação dos integrantes da relação jurídica tributária, estipulando direitos e deveres para todos. A inobservância da boa-fé na criação, interpretação e aplicação das normas do subsistema tributário acarreta violação às novas forças reais de poder vigentes na sociedade, e, em consequência, à própria ordem constitucional.

Quanto ao aspecto da relação jurídica tributária, deve-se compreender que se compõem de diversos deveres e direitos atrelados aos sujeitos que a integram, diversificando-se em razão do grau de funcionalidade e da dinamicidade, direcionando-se à promoção dos direitos e garantias fundamentais. Deve-se frisar que não apenas a arrecadação de tributos, mas também a indução de comportamento dos cidadãos se enquadra dentro deste objetivo, servindo a relação jurídica tributária e seus elementos como instrumentos para que o Estado garanta a satisfação dos direitos e garantias fundamentais.

A boa-fé como categoria se configura como uma limitação ao poder de tributar, bem como fundamenta os direitos do Estado do Contribuinte. O poder de tributar corresponde ao poder que o Estado possui para instituir os tributos e arrecadá-los, conforme a competência tributária definida constitucionalmente, sob a justificativa de promover os direitos e garantias fundamentais, desde que dentro dos limites do sistema jurídico, observando as formalidades legais, os direitos dos contribuintes, os princípios, os valores e as fontes reais de poder presentes na sociedade. São diversas as normas jurídicas que limitam o poder de tributar, dentre elas os princípios previstos no texto constitucional como a legalidade, irretroatividade, anterioridades, anualidade, tipicidade eficácia da lei complementar, isonomia, proibição do efeito tributário confiscatório, garantia da unidade econômica social, além da definição da competência tributária e das imunidades.

No caso do princípio da legalidade, verifica-se que este tem como objetivo a preservação da confiança dos cidadãos no sistema jurídico. Ademais, impõe que a Administração Pública não atue, mesmo que conforme à lei, com abuso do direito ou em contradição com atitudes ou decisões anteriores. Em relação a instituição de obrigações acessórias de forma desenfreada, mesmo que respeitando-se o princípio da legalidade, deve-se observar a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva do contribuinte em caso de descumprimento de obrigações acessórias. Por fim, malgrado não previstos os deveres anexos e laterais, a boa-fé objetiva impõe que os integrantes da relação jurídica tributária atuem de forma colaborativa, honesta, leal, prestando informações, protegendo ou minimizando os danos.

Ainda sobre a legalidade, a nova posição do Estado no que se refere à intervenção na vida dos cidadãos, atuando como agente econômico, regulando e restringindo atividades e

condutas, prestando serviços públicos, surgiu a necessidade de se permitir que outros instrumentos normativos fossem capazes de alterar alíquotas de tributos, por exemplo, ou que fossem utilizados conceitos indeterminados na descrição normativa da hipótese de incidência tributária para acompanhar as mudanças e evolução nas sociedades. Dessa forma, no primeiro caso, tem-se a justificativa da alteração legislativa por instrumento normativo, como decreto, com supedâneo na solidariedade e promoção da dignidade da pessoa humana, demonstrando a atuação do Estado com respeito à boa-fé objetiva e seus deveres anexos e laterais no âmbito da relação jurídica tributária. Já no segundo caso, observa-se a crescente utilização de conceitos indeterminados na legislação tributária, o que possibilita a inserção da boa-fé subjetiva nela.

Os princípios da irretroatividade, da anterioridade nonagesimal, da anterioridade do exercício financeiro, tipicidade e eficácia da lei complementar se impõem para garantir a segurança jurídica e a promover a confiança do indivíduo no sistema jurídico. Justificam-se em razão da atuação do Estado conforme a boa-fé objetiva, pois cabe a este garantir a estabilidade de uma situação previamente definida, permitindo que o indivíduo tenha acesso ao conteúdo da norma ou ato administrativo e atue livremente para a estruturação do negócio ou exercício da atividade laborativa, restringindo a incidência de efeitos em caso de alteração do posicionamento ou direcionamento estatal (remetendo-se aos efeitos do princípio da proteção da confiança). No caso da tipicidade, ainda se vislumbra a boa-fé subjetiva no que se refere à previsão de termos como fraude, simulação e dolo em dispositivos da legislação tributária.

A consideração da boa-fé objetiva no âmbito da relação jurídica tributária permite que a confiança entre os seus integrantes se fortaleça, pois não só há a estabilidade do sistema jurídico e observação de entendimentos judiciais e administrativos consolidadas a serem garantidas, mas também a imposição de atuação cooperativa, colaborativa, honesta e leal na formação dos atos administrativos e nos processos administrativos e judiciais. A colaboração e a cooperação no âmbito das relações jurídicas tributárias justificam a incidência dos deveres anexos e laterais da boa-fé objetiva, como o dever de informar, o de não prejudicar ou causar danos a outra parte, incidindo efeitos principalmente no cumprimento e exigência de obrigações acessórias.

Ademais, essa imposição repercute na determinação de elaboração de leis que sejam mais claras e coerentes, menos complexas e em menor número, para todos os integrantes da relação jurídica tributária. Cabe ressaltar que a exigência de uma conduta colaborativa, cooperativa, honesta e leal compõem o direito do cidadão à boa administração por parte do Estado, posto que os referidos deveres se fundamentam no conteúdo dos princípios da moralidade, da eficiência e da impessoalidade que regem a Administração Pública. É dizer: não

pode a Administração Pública exigir condutas desarrazoadas e desproporcionais em face dos contribuintes. Por outro lado, esses deveres anexos da boa-fé objetiva também se aplicam aos cidadãos, que devem colaborar para o adimplemento das obrigações principais, permitindo o custeio das atividades estatais, atuando de forma leal e honesta em casos de ocorrência de fiscalização dos documentos contábeis e pagamento de tributos aos cofres públicos.

No que se refere à relação da boa-fé objetiva com o princípio da praticabilidade, a utilização de presunções, ficções e pautas de valores pela Administração Pública para fins de cobrança de tributos tem demonstrado a violação da capacidade contributiva, boa-fé e confiança. Deve-se permitir a utilização de medidas para se impedir injustiças no caso concreto, temperando-se a atuação da Administração Pública para consagrar a razoabilidade e a proporcionalidade em cada caso concreto. Outrossim, há que se prever as presunções e ficções a incidirem nas relações jurídicas tributárias sob a égide dos princípios constitucionais, direitos e garantias fundamentais, permitindo uma maior acessibilidade dos cidadãos às normas jurídicas tributárias.

A isonomia, tanto no seu aspecto formal, como no seu aspecto material, deve ser observada pelo Estado na instituição das normas tributárias, na cobrança de tributos e no julgamento das lides que envolvem as questões tributárias. A boa-fé se relaciona com o referido princípio, pois impõe ao legislador o dever de lealdade quanto ao respeito do sistema jurídico para instituição de normas tributárias, bem como que sejam instituídos benefícios fiscais em respeito às características individuais dos sujeitos/contribuintes. Ademais, há que se respeitar o procedimento legislativo específico, garantindo-se a estabilidade do sistema, bem como a proteção da confiança dos cidadãos em face do Estado. No caso do julgamento das lides tributárias, deve-se observar os precedentes sobre a matéria e verificar a possibilidade de se aplicar ao caso concreto, respeitando-se a isonomia e a proteção da confiança. Já quanto à atuação por parte da Administração Pública, deve o agente público tratar os cidadãos de forma isonômica, sempre observando a moralidade, a impessoalidade e a eficiência, a honestidade, lealdade, colaboração e cooperação.

A capacidade contributiva se dirige ao legislador, ao agente público e ao intérprete julgador, impondo o respeito ao mínimo existencial dos cidadãos. Qualquer ato contrário a tal princípio representa violação à boa-fé na relação jurídica tributária, pois cerceia a eficácia dos direitos e garantias fundamentais relacionados à propriedade, liberdade, livre iniciativa dos cidadãos, havendo o confisco efetivo da propriedade e da liberdade. Ou seja, a atuação contrária ou que viole tais direitos viola os deveres anexos da boa-fé objetiva na relação jurídica tributária. Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva impõe aos contribuintes a

contribuição para o custeio da atividade estatal, razão pela qual a atuação do indivíduo que vise omitir receitas ou não cumprir com as obrigações acessórias viola a boa-fé objetiva.

Outros princípios há que incidem na relação jurídica tributária, como é o caso da progressividade, da universalidade, da generalidade, da seletividade, da não-cumulatividade. São princípios que representam também técnicas de tributação a serem observadas no desenvolvimento da relação jurídica tributária, com o fim de se realizar a justiça tributária, promover o desenvolvimento econômico e realizar a arrecadação de receita tributária. Ou seja, as referidas técnicas estão atreladas à incidência da boa-fé objetiva na relação jurídica tributária, pois constituem-se como diretivas para cálculo do tributo e consideração de receita a ser tributada, devendo ser observadas pela Administração Pública e pelos cidadãos, garantindo-se a lisura na identificação do quantum a ser pago aos cofres públicos.

Frisa-se que os princípios incidentes na atividade da Administração Pública também são considerados na relação jurídica tributária, em especial o da moralidade, que possui relação direta com a categoria da boa-fé. Isto porque o referido princípio impõe a atuação em respeito a boa-fé objetiva, mas exige que o agente público não atue com má-fé, objetivando desviar verbas públicas ou agir de forma arbitrária e ilegal. Ademais, exige-se que o legislador não institua normas tributárias contrárias ao ordenamento jurídico, sob pena de estar agindo contrário à moralidade. Contra tais instrumento legislativos e atos administrativos, é possível o combate por meio de ações de inconstitucionalidade, ação civil pública, ação popular. Em outra senda, a moralidade requer que o intérprete julgador não desconsidere a razoabilidade e a proporcionalidade na sua atuação nos processos administrativos e judiciais, observando o devido processo legal.

A destinação das receitas arrecadadas passa pelo crivo da categoria da boa-fé. A utilização das receitas pelo Estado deve se pautar nos princípios destinados à Administração Pública, assim como na própria razão de existência do Estado: promoção dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Assim, exige-se que o agente público não esteja de má-fé e contra a moralidade ao elaborar o orçamento público, atendendo à eficiência. Atuação contrária ao quanto determina o texto constitucional permite o combate através de ações judiciais para invalidar a despesa ou o ato, implicando, inclusive, em imposição de sanções aos gestores públicos.

Quanto ao exercício da competência tributária, após a definição dos limites do poder de tributar de cada ente público, deve cada um instituir o tributo conforme o procedimento legislativo específico para tanto, observando as espécies tributárias para cada tipo de fato gerador e destinação da receita. Ademais, o espaço de criatividade para a instituição de cada

tributo abarca a identificação dos sujeitos integrantes da relação jurídica tributária (contribuinte, responsável tributário e o Estado). Este aspecto da competência tributária deve seguir e respeitar os princípios tributários, direitos e garantias fundamentais, promovendo a confiança no sistema jurídico, haja vista que estão previstas as competências de cada ente no texto constitucional. Agir de forma contrária à Constituição Federal de 1988 significa agir contrário a boa-fé objetiva, pois significa agir contrariamente a lealdade, à honestidade, impossibilitando a consagração e fortalecimento da confiança no sistema jurídico. Quanto à fiscalização e arrecadação, integrantes da competência tributária, há que se ressaltar que os agentes públicos devem agir em conformidade aos princípios previstos no artigo 37 da Carta Magna além dos demais princípios acima apontados, garantindo-se a preservação da boa-fé entre Administração e cidadão na relação jurídica.

Dentre as funções da boa-fé objetiva, há a integradora e a interpretativa, que são reconhecidas no âmbito do Código Tributário Nacional.

A interpretação é realizada através de diversos métodos (exegese literal, histórico, sistemática, finalística, em conformidade à constituição), permitindo que o intérprete, mediante a realização do círculo e diálogo entre a sua pré-compreensão e o texto, encontre o sentido de um termo e a finalidade do verbete normativo que estejam de acordo com o texto constitucional. Aplica-se ao Direito Tributário todos os métodos de interpretação, mesmo que o Código Tributário Nacional estabeleça os métodos interpretativos específicos a serem utilizados, haja vista que integra um sistema jurídico e está adstrito às suas finalidades e valores. Além disso, as normas tributárias utilizam conceitos e institutos de Direito Privado, demonstrando a necessidade de aplicação de outros métodos não previstos no Código Tributário, mesmo que o objetivo e a função daqueles utilizados sejam voltados para a arrecadação tributária.

Cabe ressaltar que a atividade interpretativa pode ser realizada tanto pelo magistrado, pelo agente público, pelo legislador e pelo contribuinte e todos devem fazer a referida interpretação em conformidade à boa-fé, ou seja, devem verificar se a norma tributária possui a finalidade de alcançar o fortalecimento da confiança no sistema jurídico, promoção da solidariedade e proteção da dignidade da pessoa humana, estando de acordo com o texto constitucional, assim como devem observar se os integrantes da relação jurídica tributária se encontram agindo em conformidade aos preceitos da boa-fé objetiva e subjetiva. Tanto é que o próprio Código Tributário Nacional prevê a interpretação em conformidade a boa-fé ao se impor a interpretação benigna ou favorável ao contribuinte desde que esteja de boa-fé subjetiva em caso de aplicação de penalidade menos gravosa para atos ainda não julgados definitivamente.

No que pertine à integração, esta consiste na atividade do intérprete para suprimir lacunas legais não preenchidas com a atividade da interpretação. No âmbito do Direito Tributário, prevê-se a utilização da analogia, dos princípios gerais de Direito Tributário, princípios gerais de Direito Público e equidade. A categoria da boa-fé se insere como critério de preenchimento de lacunas legais, principalmente quanto à verificação da atuação das partes na relação jurídica tributária, com o intuito de analisar se os integrantes estavam agindo com boa-fé subjetiva, repercutindo na incidência de determinadas consequências jurídicas, assim como se estavam os integrantes respeitando o dever de agir com lealdade, honestidade, cooperação e colaboração para obtenção do fim da relação jurídica tributária (qual seja a arrecadação tributária para a promoção dos direitos e garantias fundamentais pelo Estado). A utilização da boa-fé objetiva autoriza a utilização da analogia principalmente na imposição de deveres anexos ou laterais e seus direitos correlatos das partes. No caso da equidade, a boa-fé subjetiva permite o afastamento de sanções ou remissão de tributos. Em relação aos princípios, a boa-fé objetiva se enquadra como princípio jurídico, integra o sistema jurídico, aplicando-se também ao Direito Público, passível, portanto, de ser utilizado como instrumento de integração das normas tributárias. Além disso, há que se considerar que a boa-fé se enquadra como fundamento para diversos princípios do Direito Público e do Direito Tributário, razão pela qual, se não fosse considerada de forma específica nem fosse cogitada a sua utilização pelos intérpretes, incidiria pelo modo transversal e indiretamente.

A integração também se perfaz na relação do ordenamento jurídico interno com as normas de teor tributário inseridas nos acordos internacionais celebrados pelos Estados Soberanos, afinal pode haver conflitos entre as disposições normativas internas e as internacionais. Por tal motivo, verifica-se a teoria adotada pelo sistema jurídico quanto à inserção dos acordos internacionais no âmbito interno e sua relação com as demais normas jurídicas nacionais. A relação se pautará na análise de prevalência das normas internacionais sobre as internas em caso de conflito normativo, prevalecendo no Brasil a teoria monista com exceção dos direitos fundamentais, conforme análise do Art. 5, §4º do texto constitucional de 1988. No caso do Direito Tributário, há a norma específica destrinchada no artigo 98 do Código Tributário Nacional que prevê o status de supralegal dos tratados internacionais, determinando a sua prevalência em face das normas tributárias internas. Assim sendo, é imperioso verificar a interpretação dos tratados internacionais, conforme a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, inserida no Brasil através do Decreto 7.030/2009, pois esta impõe a interpretação de tratados internacionais conforme a boa-fé. Ou seja, a boa-fé objetiva deve ser considerada para fins de aplicação e interpretação dos tratados internacionais e acordos sobre

bitributação, garantindo-se o fortalecimento da proteção da confiança na atuação do Estado no âmbito das relações internacionais e estabilidade do sistema jurídico interno.

Por outro lado, a boa-fé objetiva delinea outros deveres dos integrantes da relação jurídica tributária, como é o caso dos deveres de informação, diligência, colaboração e cooperação, a não prática de atos lesivos à outra parte ou dever de mitigação dos danos. Além disso, impõe o combate do abuso do direito pelos integrantes da relação jurídica tributária, bem como combate à atuação contraditória e que viola a confiança, exigindo-se o comportamento coerente e em conformidade com o sistema jurídico. A boa-fé objetiva permite que o intérprete julgador, ao analisar um caso concreto e seu contexto, dê eficácia ao valor da justiça e concretize princípios e garantias fundamentais, desde que observado o devido processo legal e legitimada a decisão pelo processo (judicial ou administrativo). Por conta disso, tem-se a possibilidade de formação de precedentes judiciais pautados na boa-fé a serem aplicados a casos concretos semelhantes.

Considerando as linhas anteriores que justificam a incidência da categoria da boa-fé no Direito Tributário, há que se identificar hipóteses em que se verifica a presença da boa-fé objetiva e da boa-fé subjetiva na relação jurídica tributária de forma expressa ou implícita na legislação infraconstitucional.

Em primeira análise, tem-se a presença da boa-fé nas imunidades tributárias com o fim de se promover direitos e garantias fundamentais. A imposição de limites ao exercício da competência tributária tem como fim preservar os direitos dos cidadãos, bem como permitir que estes atuem com a segurança e confiança em face das situações que são abarcadas pelo raio de incidência das imunidades. Qualquer ato estatal perpetrado pelo legislador, pelo agente público ou pelo intérprete julgador que viole as imunidades e seu regime jurídico corresponde a violação da boa-fé, da proteção da confiança, da lealdade, colaboração e cooperação na relação jurídica tributária. Ademais, a restrição de imunidades também impede a concretização da dignidade da pessoa humana, bem como fere a imposição da solidariedade social, isto porque impõe-se o dever de pagar tributos a sujeitos que não possuem capacidade contributiva ou que exercem atividade que promovem direitos fundamentais (sendo um longa manus do Estado). Em palavras outras, a preservação da imunidade garante a boa-fé objetiva nas relações jurídicas tributárias no que pertine à consideração do círculo de proteção dos direitos e garantias fundamentais e da própria preservação de tais direitos pelo Estado.

Quanto aos deveres laterais e anexos provenientes da boa-fé objetiva, há que se ressaltar que, mesmo que não previstos na legislação tributária, são deveres que devem ser observados pelos integrantes da relação jurídica tributária, exigindo-se a lealdade, a colaboração,

cooperação, prestação de informações claras e verídicas, atuação para diminuir os danos ou violação dos bens jurídicos das partes. As partes devem prestar as informações necessárias para a conformação do crédito tributário, em observância também ao princípio da publicidade e da transparência e do dever de suportar a fiscalização administrativa, restringindo, inclusive, o direito ao sigilo fiscal. O dever de cooperação e de colaboração se destacam na própria formação do crédito tributário através da participação dos sujeitos no lançamento tributário. Além disso, o dever de evitar maiores danos aos sujeitos da relação jurídica tributária se apresenta diante da estipulação de obrigações acessórias que não impeçam o sujeito de exercer seus direitos de liberdade e de propriedade. Em contrapartida, os cidadãos devem realizar o pagamento das exações fiscais, colaborando com os custos da atividade estatal, permitindo que o Estado promova os direitos e garantias fundamentais de todos. A ausência de verbas pode impedir que o Estado preste os serviços públicos e não atenda às necessidades dos cidadãos, demonstrando que a falta de colaboração entre os sujeitos quanto ao pagamento de tributos pode levar a prejuízos aos concidadãos.

Aplica-se às relações jurídicas tributárias o instituto do adimplemento substancial, considerando que o crédito tributário possui natureza de bem dominical, bem como o fato de que pode ser transacionado, não sendo de todo modo indisponível. Por conta disso, é possível que se considere o crédito tributário extinto desde que pago o montante do valor quase em sua integralidade, restando a pagar montante referente a juros e multa (por conta de descumprimento de obrigações acessórias) ou honorários sucumbenciais da Fazenda Pública. Tem-se a consideração do adimplemento do crédito tributário com o fim de causar menor onerosidade ao devedor que estiver de boa-fé na relação jurídica e de preservar os direitos e garantias fundamentais. Além disso, a inserção do instituto do adimplemento substancial permite que haja a arrecadação de receitas tributárias através de transações, de parcelamentos, de anistias, de remissões, dando eficácia aos princípios da economicidade e da eficiência no âmbito da Administração Pública. No caso da transação, convém ressaltar que além do adimplemento substancial, ainda se verifica o consensualismo, a colaboração e a cooperação para a arrecadação de receitas com o fim de promover direitos e garantias fundamentais.

Quanto ao aspecto da extrafiscalidade e concessão de incentivos fiscais, estes se fundamentam na própria existência do Estado e na solidariedade. Os Incentivos fiscais representam um instrumento para a intervenção do Estado na economia, inibindo ou estimulando um comportamento. No caso, a utilização de incentivos fiscais representa uma das finalidades do tributo, qual seja, a extrafiscal, ou seja, a cobrança de tributos serve também, além da arrecadação, para estimular ou inibir o comportamento dos indivíduos. Porém, a

alteração na norma tributária para dar eficácia à finalidade extrafiscal deve ser realizada com espeque nos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, princípios tributários (seletividade e progressividade, principalmente), preservando a estabilidade do sistema jurídico e confiança do contribuinte neste. Aí tem-se a boa-fé objetiva: a alteração das normas tributárias para revogar os benefícios fiscais concedidos por tempo determinado e condicionados ao preenchimento de requisitos, assim como a revogação da concessão de regime tributário favorecido devem respeitar a proteção da confiança do contribuinte. No que pertine a anulação de ato administrativo que reconheceu um direito do contribuinte, se este estiver agindo de má-fé, o ato poderá ser anulado a qualquer tempo, prevalecendo os efeitos se o contribuinte estiver de boa-fé subjetiva.

Sobre a aplicação de sanções administrativas e penais na esfera tributária, há que se considerar a boa-fé subjetiva do sujeito, a sua má-fé, seu dolo ou se estava em erro. No caso das sanções pecuniárias provenientes do descumprimento de obrigações acessórias, não se analisa o aspecto subjetivo do infrator, mas se analisa as circunstâncias do caso para identificar se o sujeito foi levado a erro pela própria Administração Pública ou não compreendeu ou não interpretou de forma correta uma norma tributária. Mas diante da incidência da multa, moratória ou punitiva, deve-se observar a proporcionalidade e a razoabilidade, sob pena de se macular o mínimo existencial. No caso de sanções não pecuniárias, também deve-se observar os referidos princípios, sob pena de se estar diante de sanções políticas que cerceiam os direitos e garantias fundamentais, ensejando indenização por danos materiais e morais a favor dos contribuintes.

Já no caso dos crimes contra a ordem tributária, há que se ressaltar que o dolo do sujeito deve ser verificado para imposição de sanção legal ou não. Dessa forma, se verificada a boa-fé do contribuinte numa determinada situação em face da qual incida a Lei 8137/1992, identificando-se uma excludente e ausente o dolo específico, afastada a tipicidade penal.

Em relação ao planejamento tributário, a norma anti-evasiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional possibilita a desconsideração de planejamentos tributários que estejam evadidos pela fraude, dolo ou simulação. Ou seja, se o sujeito agiu com má-fé na celebração dos negócios jurídicos com o fim de prejudicar a arrecadação tributária, tem-se como relevante o aspecto subjetivo para desconsiderar o planejamento tributário. Ademais, a utilização de institutos jurídicos para camuflar a ocorrência do fato gerador ou impedir a cobrança de tributos corresponde à violação, por parte do contribuinte, do dever de lealdade, de colaboração e cooperação em face da Administração Pública. Além disso, verifica-se a violação da solidariedade em contribuir com o custo da atividade estatal para a promoção dos direitos e garantias fundamentais. A desconsideração dos

atos, no entanto, deve seguir um rito específico, respeitando-se o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, evitando-se que o Fisco se utilize de interpretações e conceitos indeterminados para cobrar tributos indevidos.

No que tange à relação processual administrativa ou judicial em que se discute matéria tributária, as partes devem agir com observância da lealdade, colaboração e cooperação, respeitando-se os ditames do devido processo legal material e processual, principalmente no que tange à duração razoável do processo e atuação da Administração Pública contrária a posição dos tribunais superiores sobre um tributo ilegítimo. O processo administrativo fiscal, no qual se discute a legitimidade do crédito tributário, tramita no âmbito da Administração Pública, incidindo ainda o dever de obedecer à moralidade e agir sem má fé. No caso do processo judicial, as partes não devem manejar instrumentos jurídicos processuais e recursos com o fim de perseguir o crédito tributário ou de não o adimplir, protelando a finalização da demanda judicial. Cabe ressaltar que no âmbito do processo judicial de execução fiscal ainda incide o instituto da prescrição intercorrente, com características semelhantes ao um dos efeitos da função corretiva da boa-fé objetiva, repercutindo na extinção do crédito tributário pela desídia da Fazenda Pública. Por outro lado, se há má-fé do contribuinte devedor quanto a realização de atos para fraudar a execução fiscal, estes são desconsiderados.

A boa-fé objetiva ainda permite a consideração dos costumes da Administração Pública como se normas tributárias fossem (mesmo que não presentes em instrumentos normativos de forma expressa), afinal representam comportamento e entendimento consolidado sobre uma determinada situação e já de ciência de todos os integrantes da relação jurídica tributária. São os costumes considerados fontes de direito pelo Código Tributário Nacional, podendo ser atos da Administração Pública ou atos do próprio contribuinte nunca contestados pelo órgão fiscalizador. Assim, os atos externados pelas partes da relação jurídica, pautados nos costumes de entendimento ou de comportamento, possuem caráter vinculante, principalmente se as partes estiverem agindo de boa-fé subjetiva e praticando os atos em conformidade aos ditames da boa-fé objetiva. Se houver a alteração do posicionamento de ambas as partes, há que se respeitar a proteção da confiança, pois as partes não estão agindo de má-fé, estão sob a égide da boa-fé objetiva, com expectativa legítima quanto aos efeitos dos seus atos perante os costumes.

No caso das consultas realizadas pelos contribuintes em face da Administração Pública para compreender o sentido da legislação tributária, a sua resposta possui caráter vinculante em relação ao consulente. Isso significa que os agentes públicos do referido órgão público devem agir de forma coerente ao conteúdo da resposta da consulta. A Administração Pública, no entanto, não está impedida de alterar seu posicionamento, mas deve observar os limites legais

sobre a irretroatividade dos efeitos desta alteração, protegendo a confiança do sujeito, salvo nos casos de existência de vício sanável e o contribuinte esteja de má-fé e consciente de um entendimento contrário à lei. Cabe ressaltar que o próprio Código Tributário Nacional reconhece a boa-fé subjetiva do sujeito que realiza a consulta dentro do prazo para pagamento do tributo, impedindo-se a cobrança de juros e multa no futuro.

A categoria da boa-fé também irradia seus efeitos em relação aos precedentes judiciais, sendo utilizada também na fundamentação das decisões e justificando as ações judiciais manejadas pelos contribuintes com o fim de combater atos contrários ao ordenamento jurídico que versam sobre matéria tributária. Decisões que prejudicam os contribuintes não retroagem, haja vista a proteção da confiança, da irretroatividade, segurança e boa-fé objetiva. Porém, em relação às decisões que declaram a inconstitucionalidade de uma lei que instituiu um tributo, o Supremo Tribunal Federal via de regra modula os efeitos da decisão, mesmo que a lei possua vício desde a sua origem, produzindo efeitos ex nunc, não sendo possível, assim, a repetição de indébito, com o fim de evitar que os cofres públicos sejam esvaziados. Já as decisões que formam precedentes em julgamento de recursos repetitivos se prestam a servir como referencial para a atuação do contribuinte de boa-fé que estão em situações semelhantes, criando-se uma expectativa legítima. Em casos de mudança, deve-se respeitar os sujeitos que estavam de boa-fé e dirigiram seus negócios em conformidade ao entendimento assentado.

Por fim, nos casos de ações coletivas sobre a matéria tributária, visando combater atos imorais e contrários aos interesses públicos e ceifadores do patrimônio público. Justifica-se a tutela coletiva nas questões de Direito Tributário em razão da relação jurídica base existente entre o contribuinte e o Estado, bem como há a identificação de um grupo ou categoria de contribuintes que são afetados por um determinado tributo. Assim, caberia ação coletiva para os casos em que há a atuação do agente público que viole a moralidade, concessão de isenção de exações fiscais que violem o patrimônio público, instituição de tributos vinculados sem a demonstração da necessidade ou finalidade ou sem a destinação aos cofres públicos, assim como anulação de acordo de natureza tributária.

REFERÊNCIAS

ABRAHAMAS, Paul P. Verbete Tariffs. In BOYER, Paulo S. (ed.). **The Oxford Companion to United States History**. Oxford e Nova Iorque: Oxford University, 2001.

ABREU, Ana Rosa Carvalho de. **Jainismo e Budismo**. Disponível em <http://www.angelfire.com/ar/rosa01/direito8.html>. Acesso em 24 de fev 2020.

ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. Nascimento. **Manual de direito internacional público**. São Paulo: Saraiva, 1998.

ALESSI, Renato. **Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano**. Milão: Giuffrè Editore, 1953.

ALEXY, Robert. **Kollision und Abwägung als Grundproblem der Grundrechtsdogmatik**, palestra proferida na Fundação Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, 10/12/1998.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ALVARENGA, Aristides Junqueira. Reflexões sobre improbidade administrativa no Direito Brasileiro In BUENO, Cássio Scarpinella e PORTO FILHO, Pedro Paulo de Rezende (coord). Improbidade administrativa- questões polêmicas e atuais. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

AMARAL NETO, Francisco dos Santos. Relação jurídica. In **Enciclopédia Saraiva de Direito**, v 64, São Paulo: Saraiva, p. 407 – 414.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMED, José Fernando; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.

AMERICANO, Jorge. **Do abuso do direito no exercício da demanda**. São Paulo: Casa Vanorden, 1923.

AMORIM, Leticia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy: esboços e críticas. In **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. A. 42. N 165 jan/mar. 2005, p 123 – 134.

ANDERSON, Perry. **Passagens da antiguidade ao feudalismo**. 4ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1992.

ANDRADE, Manuel Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**. VI, Coimbra: Ed. Almedina, 1983.

ANDRADE, Priscila Pereira de. O Direito Transnacional: Circulação de normas e relações jurídicas transnacionais. **Revista de Direito Internacional**. UNICEUB. V. 13, 2016. Disponível em: < https://www.publicacoes.uniceub.br/rdi/article/view/4529/pdf_1> Acesso em 29 mai 2020).

ANDRADE PINTO, Caetano José de. **Imposto e rendas geraes do império do brasil**. Guaratinguetá: Typologia do Democrata, 1870.

ÂNGELIS, Hélio. **O litigante processual de má-fé na esfera do processo civil**: doutrina, jurisprudência e legislação específica. Campinas: Agá Júris, 2000.

ANTUNES ROCHA, Cármen Lúcia. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey 1994.

AQUINO, Tomás de. **Suma Teológica**. Tradução de Alexandre de Corrêa, 2ª ed. Caxias do Sul: Livraria Sulina Editora, 1980.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**: uma nova forma de tutela do cidadão diante do estado. 2ª ed, rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016.

ARDANT, Gabriel. **Histoire de L'impôt**. Livro I. Paris: Fayard, 1971.

ARENDT, Hannah. Algumas questões de filosofia moral. In ARENDT, Hannah. **Responsabilidade e julgamento**. Tradução de Rosaura Eichenberg. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

ARENDT, Hannah. **The origins of totalitarianism**. New York: Harcourt Brace & Company, 1993.

ARIES, Philippe; DUBY, Georges. (Dir). **História da vida privada**. São Paulo: Cia das Letras, 1997.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. 4a. edição, São Paulo: Editora Nova Cultural, Ltda., 1991.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Acordo Brasil-Itália de navegação aérea: aspectos tributários: relatório. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE FINANÇAS PÚBLICAS E IMPOSIÇÃO: Confrontos dos sistemas latino-americanos e europeu, 1992, Roma. **Anais**. Roma: [s.n.], 1992.

ATIENZA, Dalmiro. **Efectos jurídicos de la buena fe**. Buenos Aires: Rosso, 1935.

AVELINO, Murilo Teixeira. A Regulação dos negócios jurídicos processuais pela Fazenda Nacional. **Civil Procedure Review**. v. 11, n. 2: mai-ago. 2020, p 145 – 170.

AVI – YONAH, REuven S. Why was the US Corporate Tax Enacted in 1909? In TILEY, John (ed). **TheStudies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2007, (378-392).

AVILA, Kellen Cristina de Andrade. Teoria da reserva do possível. **Jus.com.br**, 2013. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/24062/teoria-da-reserva-do-possivel>> acesso em 16 mai de 2020.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Competências tributárias**: um ensaio a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo; Malheiros, 2018.

_____. Notas sobre o papel da doutrina na interpretação. **Conversa sobre a interpretação do direito**: Estudos em homenagem ao centenário de Miguel Reale. Cadernos para debates n. 4. Instituto de Estudos Culturalistas, Canela, set. 2011.

_____. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011a.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Supressio. Limitação de direito por exercício tardio: definição e requisitos da aplicação. In: BENETTI, Giovana; CORRÊA, André Rodrigues; FERNANDES, Márcia Santana; NITSCHKE, Guilherme Carneiro Monteiro; PARGENDLER, Mariana; VARELA; Laura Beck. (Coord.). (Org.). **Direito, Cultura, Método**: Leituras da obra de Judith Martins-Costa. 1ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2019, v. 1, p. 323-333.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed. Ver. E atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Justiça distributiva e aplicação do direito**. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antonio Fabris, 1983.

BAATZ, Dietwulf. Gebt dem Kaiser, was des Kaisers ist. – Steuern im Römerreich. In SCHULZ, Uwe (coord). **Mit dem Zehnten fing es an – Ein Kulturgeschichte der Steuer**. Francoforte no Meno: c. H. Beck, 1986 (38-50).

BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Imposto de indústrias e profissões – histórico e evolução - cálculo sobre o movimento econômico dos estabelecimentos comerciais e industriais – autorização orçamentária. **RDA**, v. 48, (480-502).

BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. Princípios gerais de direito administrativo. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BARBOSA, Luiza Nogueira; MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. O direito transnacional (“global law”) e a crise de paradigma do estado-centrismo: é possível conceber uma ordem jurídica transnacional? **Revista de Direito Internacional**. UNICEUB. V. 13, 2016.

Disponível em: < <https://www.publicacoes.uniceub.br/rdi/article/view/4155/pdf>> Acesso em 29 mai 2020.

BARROS, Suzana Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pósmodernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: **Revista Interesse Público**. Porto Alegre; Síntese, jul/set.2001.

_____. Poder constituinte derivado, segurança jurídica e coisa julgada. In **Temas de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. **Temas de direito constitucional**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar: 2002.

BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e sistema constitucional tributário na promoção dos objetivos de desenvolvimento do milênio. In SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; ROVER, Aires José. (coord.). **Direito tributário**. – Florianópolis. Conpedi. 2012, p 191-216.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, Instituto brasileiro de direito constitucional, 1997.

BATISTA, Nilo. **Matrizes ibéricas do sistema penal brasileiro**. Rio de Janeiro: Revan, ICC, 2002.

BAUMANN, Marcel. **Der Begriff von Treu und Glaubem im öffentlichen Recht**. Ein Beitrag zur Lehre von der obersten Rechtsgrundsätzen. Zürich: Juris, 1952.

BÉCHARD, Ferdinand. **Droit municipal dans l'a antiquité**. Paris: Scientia Verlag Aalen, 1975.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos et al. **Código de processo civil interpretado**. São Paulo: Atlas, 2004.

BEDIN, Gilmar Antonio. **A sociedade internacional e o século XXI: em busca da construção de uma ordem justa e solidária**. Ijuí: Unijuí, 2001.

BEM, Leonardo Schmitt de. **Teoria da relação jurídica: análise da parte geral do novo código civil**. Curitiba: JM, 2004.

BEMQUERER, Marcos. **Introdução ao direito contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BERGER, Adolf. **Encyclopedic Dictionary of Roman Law**. Filadelfia: The American Philosophical Society, 1953.
CREMIEU, Louis. De la validité des actes accomplis par l'héritier apparent. **Revue Trimestrielle de droit civil**, 1910, v. 9, p.39 -82.

BETTI, Emilio. **Interpretazione della legge e degli atti giuridici**. Milano: A. Giuffrè, 1971

BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. Edição histórica. Rio de Janeiro, Ed. Rio: 1979.

_____. **Theoria geral do direito civil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929.

BINENBOJM, Gustavo. BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. In BINENBOJM, Gustavo. BARROSO, Luís Roberto (org.). **Reconstrução democrática do direito público no Brasil**. Livro comemorativo dos 25 anos de magistério do Prof Luís Roberto Barroso. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**, vol 1. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política**. 4ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 1992.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista. 2ª edição revista. São Paulo: EDIPRO - Edições Profissionais Ltda, 2003.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BOECKH, August. **Die Staatshaushaltung der Athener**. Berlin: Realschulbuchhandlung, 1817. Reimpressão da Elibron Classics series.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. Brasília: OAB Editora, 2002.

BONFANTE, Pietro. **Essenza della bona fides e suo rapporto colla teorica dell'errore**, BIDR 6: 1893 -85-118. **Stricti iuris varii**, Torino 2: 1918, 708-747.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. Uma introdução metodológica. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. **Direitos de personalidade e autonomia privada**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BOURGEOIS, Léon de. **Solidarité**. 3ª ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1902.

BRAGA, Pedro. **Ética, direito e administração pública**. Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2006.

BRANDÃO, António José. Moralidade administrativa. **RDA 25**. Rio de Janeiro, julho-setembro, 1951.p 454-467.

BRASIL. Advocacia Geral da União. **Súmula nº 71**. Disponível em <http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/2761454/do1-2018-02-07-sumulas-da-advocacia-geral-da-uniao-2761450>. Acesso em 19 mar 2020.

_____. **Constituição Política do Imperio do Brazil**. Rio de Janeiro, RJ.1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em 06 jun 2020.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Congresso Constituinte. 1891. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm > Acesso em 06 jun 2020

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. **Assembleia Nacional Constituinte**. 1934. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em 10 jun 2020.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. **Assembléia Constituinte**. 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em 10 jun 2020

_____. **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1967**. Brasília, DF. Congresso Nacional. 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em 10 jun 2020.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 mar 2020.

_____. Lei 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial do Império do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: **Assembleia Geral**. 1850. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 27 jun 2020.

_____. Lei nº 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: **Congresso Nacional**. 1916. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 17 jun 2020.

_____. Decreto 15. 783 de 8 de novembro de 1922. Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10, nov., 1922. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D15783.htm>; Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: **Presidência da República**. 1940. Disponível em:
 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 25 de jun. 2020.

_____. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução às normas do direito brasileiro. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1946. Disponível em: <
http://www.Planalto.Gov.Br/Ccivil_03/Leis/L9784.Htm>. Acesso em 29 mai 2020.

_____. Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1965. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm>.
 Acesso em 03 jun 2020.

_____. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1966. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 16 jun 2020.

_____. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1972. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em 11 de jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1973. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869impressao.htm>. Acesso em 16 mai 2020.

_____. Lei 6830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. DF: **Senado Federal**. 1980. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em 6 mar 2021.

_____. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1990. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em 03 jun 2020.

_____. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1996. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.307%2C%20DE%2023,Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20arbitragem.&text=Art.,relativos%20a%20direitos%20patrimoniais%20dispon%C3%ADveis.&text=2%C2%BA%20A%20arbitragem%20poder%C3%A1%20ser,eq%C3%BCidade%2C%20a%20crit%C3%A9rio%20das%20partes.>>. Acesso em 03 jun 2020.

_____. Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras

providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 08 abril 2021.

_____. Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. DF: **Senado Federal**. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm>. Acesso em 16 abr 2021.

_____. Exposição de motivos da Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1999/lei-9784-29-janeiro-1999-322239-norma-pl.html>>. Acesso em 15 mai 2020.

_____. Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em 15 mai 2020.

_____. Lei 9868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: **Senado Federal**. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal>. Acesso em 04 abril 2021.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 16 jun 2020.

_____. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm#:~:text=LEI%20No%2010.522%2C%20DE%2019%20DE%20JULHO%20DE%202002.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Cadastro%20Informativo,Art.>>. Acesso em 11 jun 2020.

_____. Lei nº 11.101 de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em 10 abr 2021.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 10 de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Administra%C3%A7>

%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria,revoga%20dispositivos%20das%20Leis%20n> Acesso em 15 abr 2021.

_____. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Brasília, DF: **Presidência da República**. 2009. Disponível Em: < Http://http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>. Acesso em 04 jun 2020.

_____. Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em 03 jun 2020.

_____. Lei 12.741 de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm> Acesso em 26 dez 2020.

_____. Instrução normativa da Receita Federal do Brasil nº 1396 de 16 de setembro de 2013. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita. **Ministério da Economia**, 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030>> Acesso em 11 jun 2020.

_____. Instrução normativa da Receita Federal do Brasil nº 1464 de 8 de maio de 2014. Dispõe sobre o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita. **Ministério da Economia**, 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=52329&visao=anotado>> Acesso em 11 jun 2020.

_____. Instrução Normativa RFB 1464, de 08 de maio de 2014. Dispõe sobre o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: **Receita Federal do Brasil**. 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=52329#1408739>>. Acesso em 08 abril 2021.

_____. Portaria do Ministério da Fazenda nº 343 de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF: **Ministério da Fazenda**, 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-otros/ricarf-multi-11072016.pdf>> Acesso em 16 abr 2021.

_____. Lei 13105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 mai 2020.

_____. Portaria da Receita Federal do Brasil nº 6478 de 2 de janeiro de 2018. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita. **Ministério da Economia**, 2019. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89205#1845491>> Acesso em 16 abr. 2021.

_____. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2020. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm#:~:text=1%20C2%BA%20Esta%20Lei%20estabelece,natureza%20tribut%C3%A1ria%20ou%20n%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria>. Acesso em 10 abr 2021.

_____. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nºs 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Brasília, DF: **Senado Federal**. 2019. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm> Acesso em 16 abr 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 23513/RJ. Relator para decisão: Min. Humberto Gomes de Barros. Acórdão. Brasília, 20 out. 1993. **Diário de Justiça**, Brasília, 8 nov. 1993. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199200145817&dt_publicacao=08-11-1993&cod_tipo_documento=&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 597.606/SC. Relator para decisão: Min. Eliana Calmon. Acórdão. Brasília, 28 jun. 2005. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 15 ago. 2005. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=561360&num_registro=200301786971&data=20050815&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 773.470/PR. Relator para decisão: Min. Eliana Calmon. Acórdão. Brasília, 15 fev 2007. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 mar. 2007. Disponível em: <

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=673342&num_registro=200501339024&data=20070302&peticao_numero=-1&formato=PDF > Acesso em 18 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.143.129/ES. Relator para decisão: Min. Humberto Martins. Decisão monocrática. Brasília, 17 nov. 2009. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 nov. 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=84420577&tipo_documento=documento&num_registro=201701841914&data=20180620&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1163571/RJ. Relator para decisão: Min. Eliana Calmon. Decisão Monocrática. Brasília, 20 abr 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 03 mai. 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=959762&num_registro=200900445692&data=20100503&peticao_numero=200900260427&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1384020/SP. Relator para decisão: Min. Herman Benjamin. Decisão monocrática. Brasília, 19 set. 2013. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 26 set. 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1266379&num_registro=201301518322&data=20130926&peticao_numero=201300300030&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1395148/PR. Relator para decisão: Min. Eliana Calmon. Acórdão. Brasília, 19 set. 2013. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 26 set. 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1266268&num_registro=201302401869&data=20130926&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 18 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.143.216/RS. Relator para acórdão: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Brasília, 24. Mar. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 09 abr. 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=957525&num_registro=200901060750&data=20100409&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.148.444/MG. Relator para acórdão: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Brasília, 14. abr. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 27 abr. 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=950422&num_registro=200900143826&data=20100427&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1230957/RS. Relator para acórdão: Min. Vice Presidente do STJ Mauro Campbell Marques. Tribunal Pleno. Brasília, 26. fev. 2014. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 mar. 2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=950422&num_registro=200900143826&data=20100427&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

cial=1206051&num_registro=201100096836&data=20140318&peticao_numero=-1&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 214.331/DF. Relator para decisão monocrática: Min. Gurgel de Faria. Tribunal Pleno. Brasília, 9. nov. 2016.

Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 9 de nov de 2016. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=66454083&num_registro=201201654143&data=20161109&tipo=0> Acesso em 04 de abril de 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.260.068/TO. Relator para acórdão: Min.Sérgio Kukina. Decisão monocrática. Brasília, 15. Mar. 2018.

Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 22 mar. 2018. Disponível em

:<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=81460597&tipo_documento=documento&num_registro=201800535515&data=20180322&formato=PDF> Acesso em 04 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 314**. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Brasília, DF:[2005]. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf> Acesso em 15 abr 2021.

_____, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 509**. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. Brasília, DF:[2014]. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27509%27>> Acesso em 18 abr 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ. Relator para acórdão: Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Brasília, 24. out. 2002. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 de fev de 2003. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>> Acesso em 08 de abril de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389383/SP. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Brasília, 02 abr. 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 29jun. 2007. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=469894>>. Acesso em: 13jan. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Extraordinário nº 694.294/MG. Relator para decisão monocrática: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Brasília, 25. abr. 2013.

Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 25 de abril de 2013. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3791784>> Acesso em 04 de abril de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº103325/RJ. Relator para acórdão: Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Brasília, 03 abr. 2012. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 30 out. 2014. Disponível em

:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7081131>> Acesso em 14 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80.004/SE. Relator para acórdão: Min. Cunha Peixoto. Tribunal Pleno. Brasília, 1 jun. 1977. **Diário da Justiça**, Brasília, 29 dez. 1977. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175365>>. Acesso em: 4 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851.421/DF. Relator para acórdão: Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Brasília, 21 mai. 2015. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 01 set. 2015. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9268904>> Acesso em 14 jan. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2390/DF. Relator para acórdão: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Brasília, 24 fev. 2016. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 21 out. 2016. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI2390.pdf>> Acesso em 04 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 565.160/SC. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Brasília, 29. mar. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 ago. 2017. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413144>>. Acesso em: 4 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Relator para acórdão: Min. Sérgio Kukina. Decisão monocrática. Brasília, 18 dez. 2019. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 11 mai. 2020. Disponível em

:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752612819>> Acesso em 10 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº RE 643.978/DF. Relator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Brasília, 9 out. 2019. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 9 de out de 2019. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751245465>> Acesso em 04 de abril de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1072485/PR. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Brasília, 31 ago. 2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 out. 2020. Disponível em: <

<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=1072485&classe=RE>>. Acesso em: 4 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator para acórdão: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Brasília, 01 mar. 2021. **[S. p.]**. Brasília.

Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>>. Acesso em: 4 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 3.** Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão. Brasília, DF: [2004]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1191>> Acesso em: 25 mar 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 25.** É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito. Brasília, DF:[2009]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1268&termo=>> Acesso em: 26 jun 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 28.** É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. Brasília, DF:[2010]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1278>> Acesso em: 04 abr 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70.** É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Brasília, DF:[1963]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>>. Acesso em: 18 abr 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323.** É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF:[1964]. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula323/false>>. Acesso em: 18 abr 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 473.** A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam 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. Brasília, DF: [1969]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>>. Acesso em: 28 mar 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 544.** Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Brasília, DF:[1969]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2283>>. Acesso em: 8 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 547.** Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Brasília, DF:[1969]. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula547/false>>. Acesso em: 18 abr 2021.

_____. Tribunal de Justiça de Pernambuco. Apelação cível nº 0049758-05.1997.8.17.0001. Relator para acórdão: Desembargador Márcio Fernando de Aguiar Silva. 3ª Câmara de Direito Público. Recife, 21. jan. 2020. **Diário de Justiça Eletrônico, Recife**, 24 jan. 2020. Disponível em <https://tj-pe.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/801512849/apelacao-civil-ac-5429389-pe>> Acesso em 04 abr. 2021.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em reexame Necessário nº 0029388-15.2007.4.03.6100/SP. Relator para acórdão: Desembargadora Federal Cecilia Mello. 2ª Turma. São Paulo, 13 mar. 2012. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, 14 Mar. 2012. Disponível em :<<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1921145>> Acesso em 04 abril 2021.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 92.04.01947-6/SC. Relator para acórdão: Desembargador Federal Gilson Dipp. 1ª Turma. Porto Alegre, [S. d.]. **Diário de Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, 28 set. 1995. Disponível em :<https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=90.00.03837-5&selOrigem=SC&chkMostrarBaixados=&selForma=NU&hdnRefId=09bae12c9d881f878d96db1c6ccf9ff8&txtPalavraGerada=jzzw> Acesso em 04 abr. 2021.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação cível nº 50501685920164047000/PR. Relator para acórdão: Juiz Federal Francisco Donizete Gomes. 1ª Turma. Porto Alegre, 03. jun. 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, 25 mai. 2020. Disponível em :<<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/864761483/apelacao-civil-ac-50501685920164047000-pr-5050168-5920164047000/inteiro-teor-864761533?ref=feed>> Acesso em 04 abr. 2021.

BRITO, Edvaldo. Aspectos constitucionais da tributação. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p 619 – 651.

_____. Capacidade contributiva. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Contributiva**. Cadernos de pesquisas tributárias. Vol 14. 1989, 319-329.

_____. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016

_____. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1993.

_____. **O conceito tributo**. 264 f. il. 2021. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.

_____. Princípios constitucionais tributários. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. Cadernos de pesquisas tributárias, vol 18. São Paulo: Co-edição de Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1993, p. 553 – 569.

BRITTO, Carlos Ayres. **Humanismo como categoria constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BROWNLEE, W. Elliot. **Federal Taxation in America: a Short History**. Cambridge e Nova Iorque: Cambridge University Press, 2004.

BROWNLEE, W. Elliot. Verbete Taxation. In BOYER, Paulo S. (ed.). **The Oxford Companion to United States History**. Oxford e Nova Iorque: Oxford University, 2001.

BRUGGER, Winfried. **Das anthropologische Kreuz der Entscheidung in Politik und Recht**. Baden-Baden: Nomos, 2005.

_____. **Liberalismus, Pluralismus, Kommunitarismus**. Studien zur Legitimation des Grundgesetzes. Baden-Baden: Nomos, 1999.

BRUGUIÈRE, Marie- Bernadette; GILLES, Henri; SICARD, Germain. **Introduction à l'histoire des institutions françaises**. Toulouse: 1983.

BRUNNER, Heinrich. **História del derecho germánico**. Barcelona: Labor, 1936.

BRUNS, Carl Georg. **Das Wesen der bona fides bei der Ersitzung**, Berlin: 1872.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade da pessoa humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____.; BASSANI, M. Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, v. 40, n. 130, jun. 2013. p. 256. Disponível em: <www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/298/233>. Acesso em 26 dez. 2020.

BÜHLER, Ottmar. **Steuerrecht**. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher, 1951.

BUTERA, Antonio. **Della simulazione nei negozi giuridici**. Torino: Fratelli Bocca 1936, n. 9.

BUTTERS, Keith. Taxation, Incentives, and Financial Capacity. In SMITHIES, Arthur; BUTTER, J. Keith (org.). **Readings in fiscal Policy**. Londres: George Allen and Unwin Ltd., 1955 (502-518).

CACHAPUZ, Maria Cláudia. A construção de um conceito de privacidade, as cláusulas gerais e a concreção de direitos fundamentais. In MARTINS-COSTA, Judith. **Modelos de direito privado**. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 48-75.

CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo**. Vol I, 10ª ed. Coimbra: Almedina, 1984.

_____. **Princípios fundamentais de direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1996.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Interpretação literal em direito tributário. In MOREIRA, André Mendes. **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p 1167 – 1207.

_____. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 371- 405.

CALMES, Sylvia. **Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaires et français**. Paris: Dalloz, 2001.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto nº 2.276-A**, de 1965. Comissão de Constituição e Justiça, Parecer do Relator. Pp 8-11. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=B9545A81BD6D4C4EAF0A2502D5162DBF.proposicoesWebExterno2?codteor=1196645&filename=Dossi e+-PL+2726/1965](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=B9545A81BD6D4C4EAF0A2502D5162DBF.proposicoesWebExterno2?codteor=1196645&filename=Dossi+e+-PL+2726/1965)> Acesso em 12 de mai de 2020.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CAMPOS, Antonio J. Franco de. **Interpretação, hermenêutica e exegese no direito tributário**. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1977.

CAMPOS, Diogo Leite de. **Lições de direitos da personalidade**. 2ª Ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1995.

_____. **O sistema tributário no estado dos cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006.

_____.; CAMPOS, Mônica Horta Neves de Leite. **Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema do Direito**. trad. Port de António Menezes Cordeiro. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

_____. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, A. M. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CAREY, Christopher. **Trials from classical Athens**. Londres: Routledge, 1997.

CARNEIRO DA FRADA, Manuel Antônio de Castro Portugal. **Teoria da Confiança e Responsabilidade Civil**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

CARPENA, Heloísa. Abuso de direito no código de 2002. In TEPEDO-CARVALHO JÚNIOR, Gustavo (coord). **A parte geral do novo código civil – estudos na perspectiva civil-constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRIÓ, Genaro. Principios jurídicos y positivismo jurídico. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 27 ed. rev. ampl. e atual até 31-12-2013. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. **Revista de direito tributário**. 7/8, 1979.

CASAS, Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria. In BELSUNCE, Horacio. A. Garcia (coord). **Estudios de derecho constitucional tributario**, p 111-215.

CASALTA NABAIS, José. **Estudos de direito fiscal: por um Estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. **Por um Estado Fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In GRECO, Marco Aurélio Greco, GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110 – 140.

CASTILLO BLANCO, F. A. **La protección de confianza en el derecho administrativo**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

CASTRESANA, Amelia. Fides, Bona Fides: un concepto para la creación del derecho. Madrid: Tecnos, 1991.

CASTRO NUNES, José de. **Do mandado de segurança**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. História tributária do Brasil. **Revista do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro**. T. 78, 1915.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Teoria geral dos direitos fundamentais**.

Disponível em:<

http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalTvJustica/portalTvJusticaNoticia/anexo/Joao_Trindade__Teoria_Geral_dos_direitos_fundamentais.pdf > Acesso em 29 mai 2020.

CAVALCANTI, Amaro. **Elemento de finanças (estudo theorico-pratico)**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. São Paulo: Malheiros, 2004.

CHAPUS, René. **Droit Administratif Général**. 12^a ed. Tomo I, Paris: Montchrestien, 1998.

CHAZAN, Sara Bialosky de. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. Coordenação de Rubens Limongi França. São Paulo: Saraiva, 1977, Verbete Tributo (direito asteca).

CHIOVENDA, Giuseppe. **Principii di Diritto Processuale Civile**. Nápoles: Ed. Jovene, 1980.

CHIRONI, G.P., ABELLO, E. L. **Trattato di diritto civile italiano**. Torino: Fratelli Bocca, 1904.

CICALA, Francesco B. Rapporto Giuridico – Diritto Subiettivo e Pretesa. Turim: Ed. Frat. Bocca, 1909.

CINTRA, A. C. de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; CÂNDIDO R. Dinamarco. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Malheiros, 1993.

COELHO, Luiz Fernando. Verbete Relação Jurídica I em **Enciclopédia Saraiva de Direito**, v. 64 pp 404-5.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COGO, Ana Luísa Petersen. Cooperação versus colaboração: conceitos para o ensino de enfermagem em ambiente virtual. **Rev. Bras. Enferm.** vol.59 no.5 Brasília Sept. /Oct. 2006. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S0034-71672006000500016> > Acesso em 03 jun 2020.

COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. O princípio da legalidade no direito tributário: uma releitura. In BREYNER, Frederico Menezes. **Segurança Jurídica e proteção da confiança no direito tributário**: Homenagem à professora Misabel Derzi. Belo Horizonte: Initia Via, 2014, p 195 – 210.

COLEMAN, James S. Social Capital in the creation of human capital. **American Journal of Sociology**, 94. Supplement (1988), p. 95-120.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética**: direito, moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das letras, 2006.

_____. **O Poder de Controle da Sociedade Anônima**, nº 115, Rio de Janeiro: Edição Forense, 1983.

COMTE-SPONVILLE, André. **Pequeno tratado das grandes virtudes**. Tradução Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. **I Jornada de Direito Processual Civil**: enunciados aprovados. 24 e 25 de agosto de 2017. Brasília, DF: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2017.

_____. **Jornadas de Direito Civil I, III, IV e V**: enunciados aprovados. Brasília, DF: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2010.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

CORRERA, Marcelo Carita. O dever de transparência e a publicação de dados referentes à remuneração dos servidores públicos. **Conteúdo jurídico**. 2014. Disponível em: <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/40857/o-dever-de-transparencia-e-a-publicacao-de-dados-referentes-a-remuneracao-dos-servidores-publicos>> Acesso em 03 jun 2020.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. In FERRAZ, Roberto. (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, (43-101).

COSTA, Alexandre Araújo. **O controle de razoabilidade no direito comparado**. Brasília: Thesaurus, 2008.

COSTA, Alfredo de Araújo Lopes da. **Direito processual civil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1947.

COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. **Revista Nomos**. Revista do Programa de Pós Graduação da UFC. v. 39 n. 1 (2019): jan./jun. 2019, p 21-32.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA LEAL, Rogério. **Perspectivas hermenêuticas dos direitos humanos e fundamentais no Brasil**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

COULANGES, Fustel de. **A cidade antiga**. São Paulo: Hemus, 1975.

COUTO E SILVA, Almiro do. Atos jurídicos de direito administrativo praticados por particulares e direito formativos. Cadernos de Direito Público. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p 79- 96.

_____. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art 54 da lei do processo administrativo da União (Lei 9.784/99) **Revista eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, abr/maio/jun, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/almiro-do-couto-e-silva/o-principio-da-seguranca-juridica-protecao-a-confianca-no-direito-publico-brasileiro-e-o-direito-da-administracao-publica-de-anular-seus-proprios-at>> Acesso em 19 mar 2020.

_____. Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 209, jul./set. 1997, p. 43-70.

_____. “Parecer” exarado em consulta feita pelo Prefeito do Município de Porto Alegre. **Revista da Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre**, nº 9/80, Porto Alegre, ago 1996.

_____. Poder discricionário no direito administrativo brasileiro. Cadernos de Direito Público. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p 97-112.

_____. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança Jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, abr/maio/jun, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/almiro-do-couto-e-silva/o-principio-da-seguranca-juridica-protecao-a-confianca-no-direito-publico-brasileiro-e-o-direito-da-administracao-publica-de-anular-seus-proprios-at>> Acesso em 19 mar 2020.

_____. Privatização no Brasil e o novo exercício de funções públicas por particulares. Serviço público “à brasileira”? **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p 207-236.

_____. . Problemas jurídicos do planejamento. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p 133-148.

_____. Responsabilidade do Estado e problemas jurídicos resultantes do planejamento. Cadernos de Direito Público. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**. Nº 57. Dez 2003, p 123- 132.

COUTO E SILVA, Clóvis do. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006.

_____. O direito civil brasileiro em perspectiva histórica e visão de futuro. In FRADERA, Vera Maria Jacob de (org.). **O direito privado brasileiro na visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

CRETELLA JR., José. **Curso de direito romano: o direito romano e o Direito civil brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CROUY CHANEL, Emmanuel. La citoyenneté fiscale. **Archives de philosophie du droit**. L'impôt. Paris: Dalloz, 2002, t 46 (39-77).

CUNHA, Paulo da. **Simulação processual e anulação do caso julgado**. Lisboa: Tipografia Minerva. Vila Nova de Famalicão. 1935.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 13ª ed. rev. ampl e atual. Salvador: Juspodium, 2018.

D'AGOSTINO, Francesco. Réflexions sur la justice de l'impôt. **L'impôt -Archives de philosophie du droit**, Tome 46. Paris. DALloz, 2002, (281-289).

DAUTON, Martin. What is Income? In TYLEY, John (ed.). **Studies in The History of Tax Law**. Oxford e Portland Oregon: Hart Publishing, 2004, (3-14).

DAVID, Cyrille. Le principe de proportionnalité (PP) in Droit fiscal communautaire (DFC) et Français (DFF). In LANG, Joachim (org). Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1995, (511-535).

DAVID, René. **Os grandes sistemas do direito contemporâneo**. Tradução de Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002, Cambridge University Press, 2004.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>> Acesso em 11 mar 2020.

DELALANDE, Nicolas. Tax Reform in Early Twentieth-Century France. In TYLEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2007, (57-72).

DELATTRE, Pierre. **Teoria dos sistemas e epistemologia**. Trad. José Afonso Furtado. Lisboa: A regra do jogo Edições, 1981.

DELGADO, Mário Luiz. **Codificação, descodificação e recodificação do direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

DEMO, Wilson. **Manual de história do Direito**. Florianópolis, OAB/SC, 2000

DENARI, Zelmo. Cidadania e tributação. In **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 10, jul/1996, p 44-53.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade das decisões judiciais e suas consequências. In PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p 961-992.

_____. **Direito tributário, direito penal e tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. **Modificações da jurisprudência:** proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DI PIETRO, Maria Silva. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Os princípios da proteção da confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo.** Biblioteca digital fórum administrativo, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, jun. 2009.

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.

DICKSTEIN, Marcelo. **A boa-fé objetiva na modificação tácita da relação jurídica:** surrectio e supressio. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

DIDIER JR, Fredie, OLIVEIRA, Pedro Miranda de; RODRIGUES, Luiza; LAMY, Eduardo. Enunciados Do Fórum Permanente De Processualistas Civis. In: **VIII Encontro do Fórum Permanente de Processualistas Civis.** 24, 25 e 26 de março de 2017. Florianópolis, SC. Disponível em: < <http://civilemobiliario.web971.uni5.net/wp-content/uploads/2017/07/Carta-de-Florian%C3%B3polis.pdf> > Acesso em 11 jun 2020.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo.** 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro.** 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. **Direito internacional público.** Trad. de Vítor Marques Coelho. 4. ed. Lisboa: Fundação Gulbenkian, 1992.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula Due Process of Law.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DOWELL, Stephen. **A history of taxation and taxes in England:** from the Earliest Times to the Present Day. Londres: Frank Cass & Co. Ltd. 1965.

DRASCHKA, Heribert. **Steuergesetze Ende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums.** Heidelberg: Verlagsgesellschaft REcht und Wirtschaft mgH, 1982.

DU PASQUIER, Claude. **Introduction à la théorie générale et à la philosophie du Droit.** Paris: Du Recueil, 1937.

DUBY, Georges. Poder privado, poder público. In DUBY, Georges (org). **História da vida privada:** da Europa feudal à Renascença. São Paulo: Companhia das Letras, 2001, p. 19-44.

DURANT, Will. **A História da Civilização I**. Nossa herança oriental. Rio de Janeiro: Editora Record, 1995.

DURKHEIM, emile. **The division of labor in society**. Nova York: Macmillan, 1933

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad e Notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ELLUL, Jacques. **Histoire des institutions** – Antiquité. Paris: Presses Universitaires de France, 1961.

_____. **Histoire des institutions** – L'XIX siècle. Paris: Presses Universitaires de France, 1961a.

ENGISCH, Karl. **Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit**, Heidelberg, 1943.

ESPÍNOLA, Eduardo; ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. **Tratado de direito civil brasileiro**. v. IX. Rio de Janeiro: Ed. Freitas Bastos, 1941.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 1984.

FAGUNDEZ, Paulo Roney Ávila. Reflexões sobre a história do direito chinês. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org.). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 341 – 358.

FAGUNDES, Miguel de Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 7ª ed. Atualizada por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005.

FALK, Z. E. **Hebrew law in biblical times**. Provo: Brigham Young University Press, 2001.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil**. Teoria geral. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

FERRAZ, Leonardo de Araújo. **Da teoria à crítica**: Princípio da Proporcionalidade. Uma visão com base nas doutrinas de Robert Alexy e Jürgen Habermas. Belo Horizonte: Editora Dictum, 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n 48, abr/jun. 1989, p. 14-25.

FERREIRA, Patrícia Baptista. **Segurança Jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo**: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro. Tese de doutorado. Fls. Faculdade de Direito da USP. São Paulo: 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito constitucional comparado**. O poder constituinte. São Paulo: Bushatsky, Editora da Universidade de São Paulo, 1974.

FERREIRA RUBIO, Delia Matilde Ferreira. Buena fé y ética pública. In CÓRDOBA, Marcos M.; CORDOBERA, Lidia M Garrido; KLUGER Viviana. **Tratado de la buena fé en el derecho**. Buenos Aires: La Ley, 2004, p 63-78.

_____. **La buena fe, el principio general en el derecho civil**. Madrid: Editorial Montecorvo, 1984.

FORSTHOFF, Ernst. **Tratado de derecho administrativo**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1958.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**, v I, 3ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1977.

_____. **Derecho Financiero**. Vol II, 9ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2004.

FRAGA, Afonso. **Instituições do processo civil do Brasil**. São Paulo: Acadêmica, 1940.

FRANCO, João Roberto Ferreira. **Princípio constitucional implícito da preservação da empresa**. Projeto de pesquisa de dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da PUC. São Paulo: 2016. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/arquivos/2016/11/art20161107-02.pdf>> Acesso em 29 mai 2020.

FRANCO Jr, Hilário. **Idade média**. Nascimento do Ocidente. São Paulo, Brasiliense, 1998. O Feudalismo. São Paulo, Brasiliense, 1984.

FRANCO SOBRIHO, Manoel de Oliveira. A moralidade administrativa nos atos e contratos administrativos. **Revista de Direito Administrativo Aplicado**. Nº1. Curitiba, abril 1994, p 13-26.

FRANÇA. Conseil d'État, **3 novembre 1922, Dame Cachet**. Disponível em: <<https://www.conseil-etat.fr/ressources/decisions-contentieuses/les-grandes-decisions-du-conseil-d-etat/conseil-d-etat-3-novembre-1922-dame-cachet>> Acesso em 19 mar 2020.

FREIRE, Raquel de Bastos Rezende Ribeiro. Aspectos gerais sobre controle de constitucionalidade. In **Âmbito Jurídico**. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/aspectos-gerais-sobre-controle-de-constitucionalidade/>> Acesso em 29 mai 2020.

FREITAS, Juarez. **Discrecionariade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

FREITAS FILHO, Roberto. **Intervenção judicial nos contratos e aplicação dos princípios e das cláusulas gerais:** o caso do leasing. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2009.

FREZZA, Paolo. Fides Bona. **Studi sulla buona fede.** Milano: Giuffrè, 1975.

FUKUYAMA, Francis. **As origens da ordem política:** dos tempos pré-humanos até a Revolução Francesa. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. Rio de Janeiro: Rocco, 2013.

_____. **Confiança.** Tradução de Alberto Lopes. Rio de Janeiro: Rocco, 1996.

_____. **Ordem e decadência política:** da revolução industrial à globalização da democracia. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. Rio de Janeiro: Rocco, 2018.

FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil.** Reedição organizada por Rosa Freire de Aguiar Furtado. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

GADAMER, Hans-Georg. L'Art de Comprendre. Écrits II. Paris: Aubier-Montaigne, 1982.

GADOW, Wilhelm. **Die Einrede der Arglist,** Jhjb, 1934, 174-203.

GALIO, Morgana Henicka. O direito e a cultura jurídica na tradição common law. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org.). **Fundamentos de História do Direito.** 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 359 – 378.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária:** fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **La lucha contra las inmunidades del poder.** Madrid: Editorial Civitas: 1995.

GARCÍA LUENGO, Javier. **El principio de protección de la confianza en el Derecho Administrativo.** Madrid: Civitas, 2002.

GAGARIN, Michael. **Early greek law.** Berkeley: University of California Press, 1986

GARSTKA, Hansjürgen. Generalklauseln. In: Koch (Hrsg.), **Juristische Methodenlehre und analytische Philosophie,** Kronberg: 1976.

GAZDA, Emmerson. **Administração pública em juízo:** poder dever de transigir. Revista de doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, 19 jan. 2006. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao010/emmerson_gazda.htm>. Acesso em: 14 jan. 2021.

GAZZARRINI, Mônica. Publicano. **Portal Franciscano,** 2019. Disponível em: <www.colegiosaofrancisco.com.br/www.artigonal.com> Acesso em 12 dez 2019.

GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública:** o conteúdo dogmático da moralidade administrativa. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milão: Giuffrè, 1961.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1995.

GILISSEN, John. **Introdução histórica ao direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1979.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003.

GOMES, Laurentino. **1889: como um imperador cansado, um marechal vaidoso e um professor injustiçado contribuíram para o fim da monarquia e a proclamação da República do Brasil**. São Paulo: Globo, 2013.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GONÇALVES, Camila de Jesus Mello. **Princípio da boa-fé: perspectivas e aplicações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. **El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo**. Madrid: Civitas, 1983.

GOSSON JORGE JÚNIOR, Alberto. **Cláusulas gerais no novo código civil**. São Paulo: Saraiva, 2004.

GOSWAMI, Amit. **A física da alma: a explicação científica para a reencarnação, a imortalidade e experiências de quase-morte**. Tradução de Marcello Borges, 3ª ed. São Paulo: Goya, 2015.

GOUSMETT, Michael. A Short History of the Charitable Purpose Exemption from Income Tax of 1799. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, (125-176).

Grandes personagens da história universal. **Do feudalismo às repúblicas de mercadores**. São Paulo/Portugal: Victor Civita, 1972.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica**. 2. ed. São Paulo: RT, 1991.

_____. **Direito, Conceitos e Normas Jurídicas**. São Paulo: RT, 1988.

_____. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação e procedimento**. São Paulo: RT, 1979.

_____. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Solidariedade social e Tributação. Coord. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168 - 189.

_____.; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade social e Tributação. Coord. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 1-8.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989-1993.

GROSSI, Paolo. Diritto Canonico e Cultura Giuridica. **Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno**. Milano: Giuffrè, n° 32, 2003.

GRUPENMACHER, Betina Treger. Moralidade e capacidade contributiva. In CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Direitos fundamentais e estado fiscal**: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodvm, 2019, p 469-483.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In LEITE, George Salomão (coord.). **Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003.

GÜNTHER, Sven. **Vectigalia nervos esse rei publicae** – Die indirekten Steuern in der Römischen Kaiserzeit von Augustus bis Diokletian. Wiesbaden: Harrossowitz, 2008.

GUSTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. De Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIMARÃES, Octávio Moreira. **A boa fé no direito civil brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1953.

HAAS, Peter. Vertrauensschutz im Steuerrecht. Tese de doutorado apresentada na Universidade de Saarland em 1988.

HÄRBELE, Peter. **El estado constitucional**. Trad Hector Fix-Fierro. Cidade do México: Universidade Autónoma de México, 2003.

_____. Problemi attuali del federalismo Tedesco. In ZAGREBELSKY, Gustavo (coord). **Federalismo e la democrazia europea**. Roma: La Nuova Italia Scientifica, 1994, (141-187).

HABERMAS, Jürgen. **O discurso filosófico da modernidade**. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1990.

HARRIS, Peter. **Income Tax in Common Law Jurisdictions**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

HASSENKAMP, Ferdinand Veröffentlicht. **Zur Generalklausel**. Treu und Glauben im AGBG und ZGB. 1941.

HATTINGH, Johann. Model Tax Conventions: Nineteenth-Century German Tax Treaties and Laws Concerned with the Avoidance of Double Tax. In TILLEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2013, (31-80).

HAURIOU, Maurice; BEZIN, Guillaume. La déclaration de volonté dans le droit administratif français. **Revue Trimestrielle de Droit Civil** 3/543-586, Ano 2. Jul-Set/1903.

HAURIOU, Maurice. **Précis de Droit Administratif et de Droit Public**. 11^a ed. Paris: Recueil Sirey, 1927.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Enciclopédia das ciências filosóficas em epítome**. Tradução de Artur Mourão. Lisboa: Edições 70, 1969.

_____. **Princípios da filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1997

HELFERICH, Christoph. **História da filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

HENKEL, Heinrich. **Recht und Individualität**, Berlin 1958.

HENSEL, Albert. **Derecho Tributario**. Trad. Andrés Baez Moreno, Maria Luisa Gonzalez-Cuellar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madri e Barcelona: Marcial Pons, 2005.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HISTÓRIA DO MUNDO. **Hebreus**. Disponível em:

<<https://www.historiadomundo.com.br/hebreus>>. Acesso em 03 fev 2020.

_____. **História das Cruzadas**. Disponível em:

<<https://www.historiadomundo.com.br/idade-media/as-cruzadas.htm>>. Acesso em 26 fev 2020.

HOBBSAWN, Eric. **The Age of Capital**. Nova Iorque: Vintage Books, 1996.

HUGES, Jane Frecknall; OATS, Lynne. John Lackland: A fiscal Re-evaluation. In TIMELY, John (ed). **The history of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2004, 201-226.

HUME, David. **Tratado da natureza humana**: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio aos assuntos morais. Trad. Débora Danowski. 2^a ed. São Paulo: UNESP, 2009.

J. DAVID. Walndelbares. Naturrecht? In MAIHOFER, Werner. **Naturrecht oder Rechtspositivismus?** Darmstadt: 1962.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Ed Liceo Cima, 1978.

JEZE, Gaston. **Cours Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française**. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.

JONES, John F. Avery CBE. Sir Josiah and Double Income Tax. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2013, (1-30).

JONES, Neil. Estate Planning in Early-Modern England: “Having” in the Statute of Wills 1540. In TILEY, John (ed.). **The History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012 (227 – 214).

JUSTEN FILHO, Marçal. A responsabilidade do Estado. In FREITAS, Juarez. **Responsabilidade civil do Estado**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 170-197.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

_____. O princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, 1996, p. 65-79.

KANT, Emmanuel. **Crítica da Razão Pura**. Tradução: J. Rodrigues de Menege. Edição ACRÓPOLIS Versão para eBook eBooksBrasil.com Fonte Digital: br.egroups.com/group/acropolis/ Acesso em 08 mar 2020.

_____. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes**. Tradução de Antônio Pinto de Carvalho Companhia Editora Nacional. Disponível em: <
http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_kant_metafisica_costumes.pdf> Acesso em 08 mar 2020a.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed; São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KENNEDY, William. **English Taxation**. 1640-1799 – an essay on policy and opinion. Londres: Frank Cass & Co. Ltd. 1964.

KIRCHHOF, Paul. Sprache und Recht. In EBKE, Werner E; KIRCHHOF, Paul/ MINKE, Wolfgang (orgs.) **Sprache und Recht** – Recht und Sprache. Tübingen: Mohr Siebeck, 2009.

KISKER, Gunter; PÜTTNER, Günter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. **Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL)**. Heft 32. Berlin-New York: Walter de Gruyter, 1974.

KÖCHE, Rafael. Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do direito tributário. **Revista Direito GV** nº 21. Jan/jun 2015, p 141-158.

KORNHAUSER, Marjorie E. **Corporate Regulation and the Origins of the Corporate Income Tax** (1960) 66 Ind Lj (53-66).

_____. Remembering the “Forgotten Man” (and Woman): Hidden Taxes and the 1935 Election. In TILEY, John (ed.). **Studies in The History of Tax Law**. Oxford e Portland, Oregon: Hart, 2010, v. 6, (327 – 340).

_____. Taxing Bachelors in America: 1895-1939. In TILEY, John (ed.). **Studies in The History of Tax Law**. Oxford e Portland, Oregon: Hart, 2013, v. 6, (467 – 488).

KREIBICH, Roland. **Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht**. Band 12. C F. Muller Verlag: Heidelberg, 1992.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Derecho tributario**. Parte General. 3ª ed. Madrid: ed. Derecho Financeiro 1978

_____. **Lehrbuch des Steuerrechts**. Munique: Beck, 1991.

LAJUGIE, Joseph. **Sistema econômico**. Trad. Geraldo Gerson de Souza, 2ª ed. São Paulo: Difusão Européia do Livro, 1965.

LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la philosophie** 13ª ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1980.

LAMEIRÃO, Pedro. **A emancipação dos fatos no processo judicial tributário**. Salvador: Juspodium, 2019.

LANG, Joachim. Die Vermögensteuer Kostet Jobs. **Handelsblatt**. 28-05-2010.

LARENZ, Karl. **Derecho civil**. Parte general. Traducción y notas de Miguel Izquierdo y Macías-Picavea Madrid: Edersa, 1978.

_____. **Derecho de obligaciones**. Versión española y notas de Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958-1959.

_____. **Derecho justo**. Fundamentos de ética jurídica. Tradução e apresentação de Luis Díez Picazo. Madrid: Civitas, 1985.

_____. **Metodologia da ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LARRÈRE, Catherine. Impôts directs, impôts indirects: Économie, Politique, droit. **Archives de philosophie du droit**. L'impôt. Paris: Dalloz, 2002, t 46 (117-130).

LASSALLE, Ferdinand. **O que é uma constituição?** São Paulo: CL EDIJUR, 2016.

LEÃO, Adroaldo. **O litigante de má-fé**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Efeitos sobre terceiros dos acordos de acionistas. **Pareceres**, vol I. São Paulo: Singular, 2004.

LEE, Sang-Chul. Vertrauensschutzprinzip bei Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten. **Vergleich des Vertrauensschutzprinzips bei Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten in Deutschland, Japan und Korea**. Konstanz: Hartung-Gorre, 1991.

Lei estadual não pode instituir imposto sobre doação e herança no exterior. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília. 02 de mar. 2021. Imprensa. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461416&ori=1>> Acesso 21 mar 2021.

LEVI, Alessandro. **Teoria Generale del Diritto**. Pádua: Ed. Cedam, 1950.

LOPES, Pedro Moniz. **Princípio da boa fé e decisão administrativa: estrutura e operatividade na discricionariedade conferida por normas habilitantes**. Coimbra: Almedina, 2011.

LOPES DA COSTA, Alfredo Araújo. **Manual elementar de direito processual civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1956.

LIMA, Ruy Cirne. **Sistema de direito administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Santa Maria, 1953.

LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no código tributário nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. **Revista Direito GV** nº 21. Jan/jun 2015.

LORENZONI, Roger de Lima. **O princípio geral da boa-fé em seu prisma objetivo no direito internacional e sua perspectiva de aplicação nas relações internacionais do Brasil**. 109 fl. Monografia (Pós Graduação em Direito Constitucional). Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Brasília, 2010.

LUHMANN, Niklas. **Legitimation durch Verfahren**. 3 Auflage. Soziologische Texte. 66. Darmstadt-Neuwied: Luchterhand, 1978.

LUZ, Nelson Ferreira da. Considerações sobre o dolo. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**. Vol 02, 1954, p. 303-313.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 9 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In **Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte**, Ano 5, n 28, jul/ago., 2007.

MACHADO, Jeanne da Silva. **A solidariedade social na responsabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

MACHADO NETO, Antonio L. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva: 1988.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. Acesso à informação e cidadania fiscal. In TAVARES NETO, José Quirino. FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. (coord.). **Direito tributário II**. Curitiba. Conpedi.2016, p.10-24. Disponível em:< <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8f6242793017047d> > Acesso em 05 jan 2021.

MALINOWSKI, Bronisław. **Crimen y costumbre en la sociedad salvaje**. Barcelona: Ariel, 1978.

MALMESBURY, Thomas Hobbes de. **Leviatã**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. Disponível em:
<http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_thomas_hobbes_leviatan.pdf.> Acesso em 28 fev 2020.

MALTHUS, Thomas Robert. **Princípios de Economia Política e Considerações Sobre sua Aplicação Prática: Ensaio Sobre a População**. Traduções de Regis de Castro Andrade, Dinah de Abreu Azevedo e Antonio Alves Cury São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda, 1996, p. 95-106.

MANJARO, Francesco. **Princípio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche**. Naples: Edizioni Scientifiche Italiane, 1995.

MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Prova e convicção**. 1ª ed. digital baseada na 2ª ed impressa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015).

MARINS, James. Ação coletiva em matéria tributária. **Revista de Processo (Repro)**, São Paulo, n 76, p 97-103, out/dez, 1994.

_____. **Justiça tributária e processo tributário: ensaios**. Curitiba: Champagnat, 1998.

_____. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTIN, Antoine. **L'Estoppel en Droit International Public**. Précédé d'un aperçu de la Théorie de L'Estoppel en Droit Anglais. Paris: Editions A. Pedone, 1979.

MARTINS JUNIOR, Jose Isidoro. **Compêndio de história geral do direito**. Recife, PE: Ramiro M. Costa, 1898.

MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira. O Direito romano e seu ressurgimento no final da Idade Média. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org.). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 195 – 231.

MARTINS, Flávio Alves. **Boa-fé e sua formalização no direito das obrigações brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da moralidade no direito tributário** (coord.) São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996, p. 17-37.

_____. Uma teoria filosófica sobre o tributo. **Revista de Direito Tributário**, v. 100, (116-121).

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro.** São Paulo: IOB, 2002.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa fé no direito privado: critérios para a sua aplicação.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. Mercado e solidariedade social: entre cosmos e taxis: a boa-fé nas relações de consumo. In MARTINS-COSTA, Judith. **Reconstrução do direito privado: reflexos dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais no direito privado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARX, Karl. **O capital: crítica da economia política. O processo de produção de capital.** Vol I. Tradução de Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda. 1996.

MATTOS FILHO, Ary Oswaldo et al. **Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos.** São Paulo: DBA Dórea Books and Arts, 1992.

MAURER, Hartmut. **Derecho administrativo: parte general.** Madrid: Marcial Pons, 2011.

_____. **Elementos do direito administrativo alemão.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1963.

MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht.* Berlin: Dunker & Humblot, 1961.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In MEDAUAR, Odete; ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do estado de direito.** Estudos em homenagem ao professor Almiro Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEDINA OSÓRIO, Fábio. O uso da máquina administrativa e as finalidades privadas dos agentes públicos: observações sobre a Lei 9.504/1997 à luz da Constituição Federal de 1988. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul.** Nº 41. Porto Alegre, jan-jul 2000, p. 53-98.

MEIRA, Sílvio Augusto de Barros. **Direito tributário romano.** 2ª ed. Belém: Ed. UFPA, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro.** 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Direito internacional público**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. **Discricionariedade e controle judicial**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. In **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 23. Jan/mar. 1999.

MELLO, Cláudio Ari. Improbidade administrativa, considerações sobre a Lei 8.429/1992. *Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul*. Vol 36. Porto Alegre, 1995, p 169 – 184.

MELLO, Elizabete Rosa de. **O princípio da boa-fé no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque. **Direito penal** – sistemas, códigos e microsistemas jurídicas. Curitiba: Juruá, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 4ª ed. rev e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MENDEZ, Amelia González. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001.

MENDONÇA, Sônia Regina. **O mundo carolíngio**. São Paulo: Brasiliense, 1985.

MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Livraria Almedina, 2017.

MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Ed RT, 1978.

MILHOMENS, Jônatas. **Da presunção de boa-fé no processo civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Avaliação por triangulação de métodos: abordagem de programas sociais**. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2005.

MIRAGAYA, Rodrigo Bracet. **A proteção da confiança legítima como princípio fundamental no direito administrativo atual**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MIRAGEM, Bruno. **A nova administração pública e o direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao código de processo civil**. Tomo I, arts. 1 ao 45. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

MISZTAL, Barbara. **Trust in Modern Societies**. The Search for the bases of social order. Cambridge: Polity Press, 1996.

MONTEL, Alberto. **Il possesso di buona fede**. Padova: Cedam, 1935.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da Administração Pública**. São Paulo: Dialética, 1999.

MORAES, Maria Celina Bodin. O princípio da solidariedade. In PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. **Os princípios da constituição de 1998**, Lumen Juris, 2001.

MORAW, Peter. Der “Gemeine Pfennig” – Neue Steuern und die Einheit des REiches im 15 und 16. Jahrhundert. In SCHULZ, Uwe (coor). **Mit dem Zehnten fing es an** –Ein Kulturgeschichte der Steuer. Francoforte no Meno: C. H. Beck, 1986.

MOREIRA, Bernardo Motta. Cidadania fiscal. In REZENDE, Antônio José Calhau de. **Poder Legislativo e cidadania**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2015, p. 287 -323, p. 302. Disponível em:

<https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/publicacoes_assembleia/obras_referencia/arquivos/pdfs/poder_legislativo_cidadania/9cidadania_fiscal.pdf> Acesso em 26 dez 2020.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Abuso dos direitos processuais**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **O juízo de admissibilidade no sistema dos recursos civis**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1968.

MOREIRA ALVES, José Carlos. A boa-fé objetiva no sistema contratual brasileiro. **Rivista Roma e America**, n. 7, Modena, Mucchi, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 14. Ed. Rev. Ampl. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. Ética na Administração Pública (Moralidade Administrativa: do conceito à efetivação). In MARTINS, Ives Gandra. **Ética no direito e na economia**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

_____. Moralidade Administrativa: do conceito à efetivação. In **Revista de Direito Administrativo**. Nº190. Rio de Janeiro, out-dez 1992, p. 1-44.

_____. Política da administração e princípio da moralidade. In **Revista de Direito Administrativo aplicado**. Nº1. Curitiba, abril 1994, p. 40-51.

_____. **Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno:** legitimidade, finalidade, eficiência, resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MORENO, Fernando Sainz. La buena fe em las relaciones de la Administración con lons administrados. **Revista de Administración Pública.** Madrid. Centro de Estudios Constitucionales, n 89.mai/ago, 1979.

MOTA PINTO, Carlos Alberto. **Teoria geral do direito civil.** 4ª ed. Atualizado por António Pinto Monteiro e Paula Mota Pinto. Coimbra: Coimbra editora, 2005.

MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito.** 2ª ed. rev., atual., e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

NABUCO, Joaquim. O abolicionismo. As promessas da Lei de Emancipação. In SANTIAGO, Silviano (coord). **Intérpretes do Brasil.** Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 2002, v. 1 (25-167),

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito tributário III:** autonomia, evolução histórica e relaçõescom outras disciplinas. Ilhéus, BA: Editus, 2016.

NEGRÃO, Sônia Regina Guimarães; GESSE, Angélica Bezerra Manzano. **Alguns aspectos de incidência da boa-fé sob a perspectiva do novo Código Civil.** Monografia (Pós-graduação). Associação Educacional Toledo - Presidente Prudente: 2005.

NEGREIROS, Teresa. **Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica. Eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo tribunal superior. In FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio et. Al. **Efeito “ex nunc” e as decisões do STJ.** Barueri: Manole, 2008, p. 75-107.

_____. Responsabilidade civil da administração pública. In **Revista de Direito Privado,** nº 1, 2000, p. 29-42.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición.** 2ª ed. Madri Instituto de Estudos Fiscales, 1994.

NEURISSE, André. **Histoire de La Fiscalité en France.** Paris: Economia, 1996.

NEVES, A. Castanheira. **Metodologia jurídica: problemas fundamentais.** Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra STVDIA IVRIDICA 1. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

NOBLE, John. **The Queen's Taxes:** Na Inquiry into The Amount, Incidence & Economic Results, Of the Taxation of the United Kingdom, Direct and Indirect. Londres: Gongmans, Green, Reader and Dyer, 1870.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro.** Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética tributária e cidadania fiscal. **Jus**, 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3356/etica-tributaria-e-cidadania-fiscal>>. Acesso em 05 jan 2020.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Poder Tributário: conceito e autonomia**. Rio de Janeiro: RDA, 1996.

NOLASCO, Rita Dias; RODRIGUES, Marco Antonio. Enunciados do Fórum Nacional do Poder Público. In: **I Fórum Nacional do Poder Público**. 17 e 18 de junho de 2016. Brasília, DF. Disponível em: <https://d570e1eb-a10c-463a-9569-d50006b87218.filesusr.com/ugd/5436d1_35f8ac0a15f641c5be6d8174db943545.pdf> Acesso em 11 jun 2020.

NORONHA, Carlos Silveira. Distinção entre princípio, regra e "norma-objetivo". **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS** - n° 29, 2011. Disponível em: <file:///C:/Users/lary_/Downloads/71800-297973-1-PB.pdf> Acesso em 29 mai 2020.

OATS, Lynne; SADLER, Pauline. Stamp Duty, Propaganda and the French Revolutionary and Napoleonic Wars. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, (243-262).

_____; _____. Variations on a Theme: Stamp Duty in the Eighteenth Century. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, (67-8).

OLIVEIRA, Joyce Chagas de. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte**. Curitiba: Juruá, 2014.

OLIVEIRA, Marcelo Ribeiro de. **Prisão civil da alienação fiduciária em garantia – uma visão constitucional**. Curitiba: Juruá, 2000.

OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. **Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**. São Paulo: Almedina, 2020.

OLIVEIRA, Mateus Moura de; SOUSA JÚNIOR, Eliezer Siqueira de. Administração dialógica e uma nova legitimação dos atos administrativos: uma reflexão da democracia em Habermas e os obstáculos de uma sociedade civil multicultural. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, Salvador, v. 4, n. 1, jan/jun 2018, p. 114–131.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. A proteção da boa-fé no direito administrativo. **Revista dos tribunais**, n° 668, ano 82, 1993.

OLIVIER-MARTIN, François. **L'Absolutisme Français suivi de Les Parlements Contre L'Absolutisme Traditionnel au XVIII et Siècle**. Paris: 1997.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A Carta das Nações Unidas**. São Francisco, 1945. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/carta/>> Acesso em 05 jun 2020.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Charter of economic rights and duties states**. Resolução 3.281, de 12 de dezembro de 1974. Disponível em: <[https://undocs.org/en/A/RES/3281\(XXIX\)](https://undocs.org/en/A/RES/3281(XXIX))> Acesso em 05 jun 2020.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaration on Principles of International Law concerning Friendly Relations and Co-operation among States in accordance with the Charter of the United Nations**. General Assembly, 1970. Disponível em: <http://www.un-documents.net/a25r2625.htm> Acesso em 05 jun 2020.

_____. **Estatuto da Corte Internacional de Justiça**. São Francisco, 1945. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Corte-Internacional-de-Justi%C3%A7a/estatuto-da-corte-internacional-de-justica.html>> Acesso em 04 jun 2020.

OUTTERSON, Kevin. Slave Taxes. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, (263-282).

OTERO, Paulo. **Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade**. Coimbra: Almedina, 2003.

P. BONFANTE, **Essenza delta "bona fides " e seu rapporto colla teoria dell 'errore in Seriai Giuridici Varii**, vol. II, Torino, Unione Tipografico, 1916.

PAULO, Daniel Giotti de. Planejamento tributário e ética: a construção de um dever geral de combate a práticas abusivas. In CAMPOS, Carlos Alexandre de Azeveo. **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 727-742.

PALMER, Richard E. **Hermenêutica**. Lisboa: Edições 70, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**. Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PAUSCH, Alfons; PAUSCH, Jutta. **Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler. - Steuern Untertanen – Steuer Rebellen – Steuerbürger**. Colônia: Dr. Otto Schmidt KG.

PEREIRA DE BARROS, José Maurício Fernandes. **Apontamentos de direito financeiro**. Rio de Janeiro: Universal de Laemmert, 1855.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, Vol I, 24ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

PEREIRA, Guilherme Cunha. **Liberdade e responsabilidades dos meios de comunicação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

PEREIRA, Virgílio de Sá. Acórdão proferido na Corte de apelação do Distrito Federal, **Revista de Direito**, vol 54.

PERELMAN, Chaïm. Ética e Direito. Coletânea de artigos Tradu. de Maria Ermantina Galvão G. Pereira, coletânea de artigos. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do direito civil**. Introdução ao direito civil constitucional. Trad de Maria Cristina de Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

PERNICE, Alfred. **Marcus Antistius Labeo das römische Privatrecht im ersten Jahrhundert der Kaiserzeit**, Halle 1: 1873; 2, 1²: 1895: e 2 2²: 1900.

PES, João Hélio Ferreira. O direito fundamental implícito de acesso às novas tecnologias da informação e comunicação. **Anais do 3º Congresso Internacional de Direito e Contemporaneidade: mídias e direitos da sociedade em rede**. UFSM - Universidade Federal de Santa Maria, 2015. Disponível em: <<http://coral.ufsm.br/congressodireito/anais/2015/6-11.pdf>> Acesso em 29 mai 2020.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Princípios da segurança jurídica no direito administrativo. In BOTTINO, Marco Tullio. **Segurança jurídica no Brasil**. São Paulo: RG Editores, 2012, p 159-188.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

PINTO, Cristiano Paixão. Direito e sociedade no oriente antigo: Mesopotâmia e Egito. In. WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 15-44.

PLATÃO. **A República**. Trad. de Carlos Alberto Nunes. 3ª ed. Belém: EDUFPA, 2000.

PLAZZOLO, Salvatore. Verbete “Rapporto Giuridico” em **Enciclopédia del Diritto**, V 37, Milão: Ed. Giuffrè, 1987.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

POOLE, Melissa. Legitimate expectation and substantive fairness: Beyond the limits of procedural propriety. **New Zealand Law Review**. 426. Auckland: Legal Research Foundation, 1995.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

PORTUGAL. Decreto Lei 44.149, de 28 de dezembro de 1961. Aprova o Código de Processo Civil. Lisboa. **Ministério da Justiça**. 1961. Disponível em: <http://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Codigo-de-Processo-Civil-Portugues-de-1939.pdf>>. Acesso em 16 mai 2020.

_____. Decreto-Lei nº 398/98. Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 17 de dezembro de 1998. **Presidência da República**. 1998. Disponível em: <
[https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-
/lc/107958220/201711221302/73472310/diploma/indice?p_p_state=maximized](https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/107958220/201711221302/73472310/diploma/indice?p_p_state=maximized)> Acesso em
23 set 2020.

PRADO, Paulo. **Retrato do Brasil**: ensaio sobre a tristeza brasileira. Oficinas Gráficas Duprat-Mayença (reunidas): São Paulo: 2006.

PRETEL, Mariana Pretel e. **A boa-fé objetiva e a lealdade no processo civil brasileiro**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009.

PREVEDOUROU, Eugénie. **Le principe de confiance légitime en Droit Public Français**. Atenas: P. N. Sakkoulas, 1998.

QUADROS, Fausto. **Direito das comunidades europeias e direito internacional público - contributo para o estudo da natureza jurídica do direito comunitário europeu**. Lisboa: Almedina, 1991.

QUEIROZ, Mary Elbe G. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2014.

RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo. O poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. In SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (coord). **As leis de processo administrativo: Lei Federal nº 9784/1999 e Lei Paulista 10177/1998**, 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

RAWS, John. **Justiça e democracia**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RASTELLO, Luigi. **Diritto Tributario – principi generali**. Pádua: Ed. Cedam, 1980.

REALE, Miguel. A boa fé no código civil. **História do novo código civil**, vol I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. **Fontes e Modelos do Direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Lições preliminares de direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Revogação e anulamento dos atos administrativos**. 2ª ed. Ver. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

RECASÉNS SICHES, Luís. **Panorama del pensamiento jurídico en el siglo XX**. México: Porrúa Ed., 1963.

REZEK, J. Francisco. **Curso elementar de direito internacional público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

RIBEIRO, Ana Cecília Rosário. *Responsabilidade civil do Estado por atos jurisdicionais*. São Paulo: LTr, 2003

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. **Revista de Direito**. Universidade de Marília, 2005, v. 5, p 59 – 73.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

_____. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo** 229, p. 322-323, 2009.

RICARDO, David. **Principles of Political Economy of England**. Mineola: Dover Publications, 2004.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Almedina, 2019.

RODRIGUES, João Paulo Souza. **Ação civil pública tributária: inconstitucionalidade da medida provisória nº 2.180-35/2001**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

RODRIGUES, Rafael Garcia. A pessoa e o ser humano no novo código civil. In TEPEDINO, Gustavo (org.). **A parte geral do novo código civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. Parte geral. São Paulo: Saraiva, 2002.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, Rosalía. La bona fides en los textos cristianos. In GAROFALO, Luigi (org.). **Il ruolo della buona fede oggettiva nell'Esperienza Giuridica Storica e Contemporanea**. Atti del Convegno Internazionale di studi in onore di Alberto Burdese, vol III. Padova: Cedam, 2004.

RONALD, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

RONALD, Dworkin. **Levando os direitos a sério**. Trad e Notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002

ROSA, Luis Fernando Franceschini da. Jurisprudência e princípios gerais do direito no direito internacional. In: MERCADANTE, Araminta de Azevedo; MAGALHÃES, José Carlos de (Coord). **Solução e prevenção de litígios internacionais**. São Paulo: Núcleo de Estudos sobre Controvérsias Internacionais (NECIN)/CAPES, 1998.

ROSENVALD, Nelson. **Dignidade humana e boa-fé no código civil**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. Série Doutrina Tributária Vol III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

RUMBLE, Wilfrid e. **Cambridges Texts in the History of political thought**, Cambridge University Press, 1995.

RUSSEL, Bertrand. **História da filosofia ocidental**. São Paulo: Comp. Editora Nacional/CODIL, 1968.

SACCHETTO, Cláudio. Direito internacional tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 5, n. 5, p. 133-137, 2007.

_____. Ética e tributação. In **Revista Direito Tributário Atual**, vol 20, 2006.

SALES, Tainah. Acesso à informação, controle social das finanças públicas e democracia: análise dos portais da transparência nos estados brasileiros antes e após o advento da lei no 12.527/11. *Revista de direito público: RDP: V 9, N. 48, 2012, p. 28 – 48.*

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: RT 1964.

SANT'ANA, Maurício Requião. **Autonomia, incapacidade e transtorno mental: uma revisão pela promoção da dignidade**. 195 f. il. 2015. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____. Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 167, p. 26-38, 2009.

SANTOS, Gustavo Ferreira. **O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004.

SANTOS, Jarbas Luiz dos. **Princípio da proporcionalidade: concepção grega de justiça como fundamento filosófico. Implicações**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2004.

SANTOS, Rogério Dultra dos. A institucionalização da dogmática jurídico-canônica medieval. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org.). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 261 – 281.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1998**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

_____. O estado social de direito, a proibição do retrocesso e a garantia fundamental da propriedade. In **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, 2007, p 1-23. Disponível em:
<<http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=182>> Acesso em 10 jun 2020.

SARMATZ, Leandro. O que é Mahabharata? **Superinteressante**. 2016. Disponível em <<https://super.abril.com.br/historia/o-que-e-o-mahabharata/>> Acesso em 24 fev 2020.

SASTRE, Silvia Díez. **El precedente administrativo: fundamentos y eficacia vinculante**. Madrid: Marcial Pons, 2008.

SAVIGNY Friedrich Carl Von. **Sistema del Diritto Romano Attuale**. V. I, Turim: Ed UTET, 1886.

SCAFF, Fernando Facury. Por que ler sobre direito tributário romano nos dias de hoje? In MEIRA, Sílvio Augusto de Barros. **Direito tributário romano**. 2ª ed. Belém: Ed. UFPA, 2013, p 13-20.

_____. **Responsabilidade civil do Estado intervencionista**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SCHMITT, Carl. Teoría de la constitución. Madrid: Alianza Editorial, 1982.

SCHMÖLDERS, Günter. Bart und Hochzeit, Fenster und Pelze – Kein Ende der Steuerbelastung in Sich – Kuriosa der Steuergeschichte. In: SCHULTZ, Uwe (coord). **Mit dem Zehnten fing es an** – Ein Kulturgeschichte der Steuer. Francoforte no Meno: C. H. Beck, 1986, (243 – 256).

SCHWARZ, Kyrill A. **Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip**. Ein Analyse des nationalen Rechts des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungem zwischen beiden Rechtskreisen. Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit. Baden-Baden: Nomos, 2002.

SCHWARTZ, Bernard. **Le droit administratif américain**. Paris: LGDJ, 1952.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordo de bitributação e lei interna – investimentos na Ilha da Madeira – efeitos da Lei n. 9249/95. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 17, n.17, p. 91-127, 1997.

_____. **Direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. In **Direito Tributário Atual**, nº 17, 2003, São Paulo: Dialética.

SCHREIBER, Anderson. **A proibição de comportamento contraditório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2016.

SCHREIBER, Rafael. **A possibilidade de realização de acordos judiciais e extrajudiciais por advogado público, sem prévia lei autorizativa**. Métodos operacionais à luz do Neoconstitucionalismo. Publicado em 07/2014. Disponível em:<<https://jus.com.br/artigos/29917/a-possibilidade-de-realizacao-de-acordos-judiciais-e-extrajudiciais-por-advogado-publico-sem-previa-lei-autorizativa>>. Acesso em 29 dez 2020.

SCHWAETZ, Bernard. **Le droit administratif américain**. Paris: LGDJ, 1952.

SCOGNAMIGLIO, Claudio. **Interpretazione del contratto e interessi dei contraenti**. Padova: Cedam, 1992.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in Taxation**. Barcelona e Cingapura: Athena University Press, 2004.

_____. **The shifting and incidence of taxation**. Londres: Macmillan & CO. Ltd., 1902.

SÉRVULO CORREIA, José Manuel. **Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1987.

SIDOU, J. M. Othon. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. Coordenação de Rubens Limongi França. São Paulo: Saraiva, 1977. Verbete Tributos (Brasil Colônia).

SILVA, Ana Cristina Monteiro de Andrade. Princípio constitucional da solidariedade. **Revista de doutrina do TRF4**. Edição 057. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao057/AnaCristina_Silva.html> Acesso em 29 mai 2020.

SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

_____. **O direito privado brasileiro na visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1977.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 16^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Marcos Fabrício Lopes da. Fraternidade e solidariedade. **Boletim**. UFMG N° 1889 - Ano 4115.12.2014. Disponível em: <<https://www.ufmg.br/boletim/bol1889/2.shtml>> Acesso em 28 mai 2020.

SILVA, Pedro Gonzaga de Oliveira Carvalho. **Aplicação da teoria do adimplemento substancial no direito privado brasileiro**. 2016. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016.

SILVA, Rogério Pires. Arrolamento fiscal: algumas reflexões sobre a Lei 9.532/97. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 73, de 2001, p. 116-125.

SILVA, Vasco Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Coimbra: Almedina, 2003.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2^a ed. 2^a tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. O proporcional e o razoável. **Revista dos tribunais**, São Paulo. Revista dos Tribunais, ano 90, n 98, abr 2002.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de direito constitucional**: atualizado até a EC nº 64, de 4 de fevereiro de 2010 e súmula vinculante nº 31, de 17/02/2010. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SILVEIRA, Alípio. **A boa-fé no código civil**: doutrina e jurisprudência. Vol. I. São Paulo: Forense, 1972.

_____. **A boa fé no código civil**. Vol. II. São Paulo: Editora Universitária de Direito LTDA, 1973.

_____. **A boa fé no direito civil**: ensaio. São Paulo: Editora Universitária de Direito LTDA, 1941.

_____. “Boa fé”. In **Repertório enciclopédico do direito brasileiro**. Vol VI, Rio de Janeiro: Borsoi, 1947.

SIMÃO, José Fernando. **A boa-fé e o novo código civil**. Disponível em: <http://www.juspodivm.com.br/novodireitocivil/ARTIGOS/convidados/artigo_para_pablo_boa_f.pdf> Acesso em 19 jun 2020.

SIMONETTI, José Augusto. **O princípio da proteção da confiança no Direito Administrativo brasileiro**: estabilidade de atos e limitação da discricionariedade administrativa. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017

SIMS, Jeremy. The Pool Taxes in later Seventeenth Century England. In TILEY, John (ed). **Studies in the History of Tax Law**. Oxford, Portland, Oregon: Hart. 2012, v. 4 (121 -138).

SINDE MONTEIRO, Jorge Ferreira. **Responsabilidade por conselhos, recomendações ou informações**. Coimbra: Almedina, 1989.

SKIDMORE, Thomas. **Uma história do Brasil**. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

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.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda, 1996.

SOBOTA, Katharina. **Das Prinzip Rechtsstaat**. Verfassungs – und verwaltungsrechtliche Aspekte. Tübingen: Mohr Siebeck, 1977.

SOBRE cidadania fiscal. **Portal da transparência do Estado de Minas Gerais**. 2015. Atualização em 2020. Disponível em: <<http://transparencia.mg.gov.br/cidadania-fiscal/sobre-a-cidadania-fiscal>>. Acesso em 26 dez 2020.

SÓ HISTÓRIA. **As grandes civilizações**: hebreus. Disponível em: <<https://www.historiadomundo.com.br/hebreus>> Acesso em 03 de fev de 2020.

SOUSA RIBEIRO, Joaquim. A boa-fé como norma de validade. **Direito dos contratos**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

_____. O contrato, hoje: funções e valores. **Direito dos contratos**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007a.

SOUZA BANDEIRA, Antonio Herculano de. **Novo manual do procurador dos feitos da Fazenda**. Rio de Janeiro: Laemmert & Co, 1888.

SOUZA, Marcos Antonio de. O direito Hebraico antigo. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org.). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 45 – 75

SOUZA, Raquel de. O direito grego antigo. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org.). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p 77 – 112

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições financeiras, 1954.

_____. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4ª edição. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Resenha Tributária LTDA, 1982.

SOUZA JUNIOR, Osnildo de. **Racionalidade da norma tributária**: elemento para um Sistema jurídico sustentável. Dissertação de mestrado. 119 Fls. Centro De Ciências Jurídicas e Sociais Programa De Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica Do Paraná. Curitiba: 2009.

STAUDINGER, Julius von. **Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen**. München, 1902.

STEBBINGS, Chantal. Income Tax Tribunals: Their Influence and Place in the Victorian Legal System. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, (57-79).

_____. Trades, the Excise and the Law: Tension and Conflicts in early Nineteenth Century England. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, (139-160).

STEINMETZ, Wilson. Princípio da proporcionalidade e atos de autonomia privada restritivos de direito fundamental. In SILVA, Virgílio Afonso da. **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005.

STOCO, Rui. **Abuso do direito e má-fé processual** Aspectos doutrinários. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

STOLFI, Emanuele. **Bonae fidei interpretatio**. Ricerche sul-interpretazione di buona fede fra esperienza romana e tradizione romanística. Napoli: Jovene, 2004.

STOPFORTH, David. **Studies in The History of Tax Law**. Editado por John Tiley. Portland e Oregon: Hart, 2004, (133-145).

STRACHE, Karl-Heinz. **Das Denken in Standards**. Zugleich ein Beitrag zur Typologik, Berlin: Duncker & Humblot GmbH, 1968.

STUMM Raquel Denize. **Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

SUMMER MAINE, Henry. **El derecho antiguo**: parte general. Madrid: Alfredo Alonso, 1893.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 5ª ed. 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. Processo e procedimento administrativo no Brasil. In SUNDFELD, Carlos Ari. E MUÑOZ, Guillermo Andrés (coord). **As leis de processo administrativo: Lei Federal nº 9784/1999 e Lei Paulista 10177/1998**, 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 17-36.

SUNG, Jung Mo; SILVA, Josué Cândido da. **Conversando sobre ética e sociedade**. Petrópolis: Vozes, 2003.

SUPERINTERESSANTE. **A perenidade do Ramayana**. 2016. Disponível em: <<https://super.abril.com.br/historia/a-perenidade-do-ramayana/>> Acesso em 24 de fev 2020.

SZANIAWSKI, Elimar. **Direitos da personalidade e sua tutela**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

TÁCITO, Caio. **Moralidade Administrativa**. RDA 218/1-10. Rio de Janeiro, out-dez 1999.

_____. **Moralidade administrativa**. In MARTINS, Ives Gandra. **Ética no direito e na economia**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

TARDIF, Jules. **Etudes sur les Institutions Politiques et Administratives de la France – Période Mérovingienne**. Paris: Scientia Verlag Aalen, 1975, reimpressão da obra originalmente publicada em 1881.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003.

TAYLER, William. **The History of the Taxation of England**: with an Account of the Rise and Progress of the National Debt. Londres: Hope & Co, 1853.

TEPEDINO, Gustavo. **Temas de direito civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Teoria Geral do direito processual civil e processo de conhecimento. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

THIER, Andreas. Traditions of Wealth Taxation in Germany. In TILEY, John (ed). **The Studies in the History of Tax Law**. Portland e Oregon: Hart, 2012, 73 – 88.

THOREAU, Henry. **Desobediência: A Desobediência Civil e outros Escritos**. São Paulo: Rocco, 1984.

TILBERY, Henry. Inflação e tributação. In MACHADO, Brandão. (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984 (447-514).

TIMM, Luciano Benetti. O novo paradigma contratual: o Direito social como uma nova racionalidade normativista sociológica. In **Código de Defesa do Consumidor e Código Civil de 2002: convergências e assimetrias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012.

_____. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. SCHOUERI, Luís Eduardo. In **Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-81.

TOMAS E VICIUS FILHO, Eduardo. **Informação assimétrica, custos de transação, princípio da boa-fé**. Tese (Doutorado). Fls. Faculdade de Direito da USP. São Paulo: 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. Boa fé e argumentação na interpretação das normas tributárias. In PAULA JÚNIOR, Aldo de. **Congresso nacional de estudos tributários**. Direito tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, 535 - 566.

_____. Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena. **Conjur**, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao#:~:text=De%20acordo%20com%20o%20artigo,seu%20objeto%20e%20prop%C3%B3sito%E2%80%9D> Acesso em 16 mar 2021.

_____. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 86, p. 34-49, nov. 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, C. (Org.). **Estudos tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In **Legitimação dos direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. É possível a criação do IVA no Brasil? In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **IVA para o Brasil - contributos para a reforma da tributação sobre o consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, (19-36).

_____. Legalidade estrita. Especificidade conceitual. Contribuição ao seguro de acidente de trabalho. SAT. In DERZI: **Construindo o direito tributário na constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. Moralidade e tributação. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 78-90, 2009.

_____. **Normas de interpretação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol II, Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar: 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol IV. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Responsabilidade do Estado por dano tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

TRECCANI, Girolamo Domenico. **O título de posse e a legitimação de posse como formas de aquisição da propriedade**. Disponível em: <
http://www.direito.mppr.mp.br/arquivos/File/Politica_Agraria/7TRECCANITitulodePosse.pdf
> Acesso em 17 jun 2020.

TREMEAU, Jérôme. **La Réserve de Loi, Compétence Législative et Constitution**. Paris: Economica, 1997.

TRÊS INICIADOS. **O caibalion**. Estudo da filosofia hermética do antigo Egito e da Grécia Tradução de Rosabis Camaysar. São Paulo: Editora Pensamento, 1978.

TRONCOZO Y TRONCOZO, João. ICM – não cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, nº 25/26. São Paulo, jul/dez, 1993. p. 270- 284.

TROTABAS, Louis. **Précis de Science et Législation Financières**. Paris: Dalloz, 1953.

TUGENDHAT, Ernst. **Lições sobre ética**. 4ª ed. Tradução de Róbson Ramos dos Reis, Aloísio RUEDELL, Fernando Pio de Almeida Fleck, Ernildo Stein, Joãosinho Beckenkamp, Marianne Kolb e Mario Fleig (grupo de doutorandos em filosofia da Universidade do RS0. Petrópolis/RJ: Vozes, 2000.

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário**. 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

_____. O devido processo legal no ordenamento jurídico brasileiro. In VILLAS BOAS, Regina Vera; SALGADO, Ricardo Henrique Carvalho; SANTOS, Gustavo Ferreira. **Direitos e garantias fundamentais**. Florianópolis: CONPEDI, 2015, p 305-335. Disponível em:<
<http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/66fsl345/784z0wdr/O314fnV23QGMRNYA.pdf>>
Acesso em 11 jun 2020.

VALIM, Rafael. **O princípio da segurança jurídica no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010.

VANDICK, L. Nóbrega. **Compêndio de Direito romano**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976.

VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual da ciência das finanças**. 4ª ed. São Paulo: Monteiro Lobato & C., 1923.

VELASCO, Ignácio M. Poveda. A boa fé na formação dos contratos: direito romano. **Revista de Direito Civil**. São Paulo, v. 16, n. 61, jul /set, 1992.

VÉRAS NETO, Francisco Quintanilha. Direito Romano clássico: seus institutos jurídicos e seu legado. In WOLKMER, Antônio Carlos. (org). **Fundamentos de História do Direito**. 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 131 - 167.

VINCENZI, Brunela Vieira de. **A boa-fé no processo civil**. 1ª ed. Atlas, 2003.

VIGIL NETO, Luiz Inácio. WIPRICH, Tassiana Andressa. De legibus et de consuetudinibus? Estudos sobre a história do direito na Inglaterra. **Revista do Ministério Público do RS**, Porto Alegre, n. 70, set/dez 2011, p. 241-287

VIGORITA, Túlio Spagnuolo; MERCOGLIANO, Felice. **Enciclopedia del diritto**. Tribunale – Utilitarismo, verbete Tributi (storia), a) Diritto Romano, v. XLV.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Ed RT, 1977

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 9ª ed. Buenos Aires: Editorial Astral de Alfredo y Ricardo Depalma, 2005.

VOGEL, Klaus. Protección legal ante los tribunales fiscales en la República Federal Alemana. **Revista de Direito Tributário**. n. 34, ano 9, p.13-25, out/dez. 1985.

_____. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, (515 – 527).

_____. Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht, Berlin: De Gruyter, 1999.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. ed. substancialmente reformulada e atualizada até junho de 2010 com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora dos tribunais, 1978.

_____. **Tributação, simulação e norma antielisiva**, São Paulo: Dialética, 2001.

WAGNER, Adolph. **Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart**. Glashütten im Taunus: Detlev Auvermann KG, 1973.

WÄCHTER, Carl Georg. **Die bona fides insbesondere bei der Ersitzung des Eigentums.** Leipzig: 1871.

WALLACE, Sherman Leroy. **Taxation in Egypt from Augustus to Diocletian.** Nova Iorque: Greenwood Press, 1938.

WEBER, Max. **Economia y sociedad.** México: Fondo de Cultura Económica, 1997.

WEBER-DÜRLER, Beatrice. **Vertrauensschutz in öffentlichen Recht.** Basel und Frankfurt am Main: Helbing und Lichtenhahn, 1983

WELTER, Henri. **Le contrôle juridictionnel de la moralité administrative – étude de doctrine et de jurisprudence,** Paris: Recueil Sirey, 1929.

WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe.** Traducción de Jose Luis Carro. 2ª ed. Madrid: Editorial Civitas, 1982.

_____. **História do Direito privado moderno.** Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979.

WILBURG, Walter. Desenvolvimento de um sistema móvel no direito civil. Trad port. de Dora Moreira Sousa e Raul Guichard. **Direito e justiça,** Lisboa: Universidade Católica, vol. XIV, Tomo III, 2000.

WINDSCHEID, Bernhard. **Diritto delle Pandette.** Nuova ristampa stereotipa. Torino: Torinese, 1925.

WOLKMER, Antônio Carlos O direito nas sociedades primitivas. In. WOLKMER, Antônio Carlos. (org.). **Fundamentos de História do Direito.** 9ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 1-13.

ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público.** n. 1. São Paulo: Malheiros, 1993, Abr/jun. p. 205-210.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da tributação:** análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: 2017.

ZOLLER, Elisabeth. Bonne Foi. In **Dictionnaire de la Culture Juridique,** dir Denis Alland et Stéphane Rial, PUF.