

# Consultor Tributário: Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário

24/04/2013



A existência e funcionamento do ordenamento jurídico, por si só, oferece um

estado de *confiança* mínima aos indivíduos, enquanto *fim* sistêmico a ser atingido pelos *meios* que lhe confere o sistema normativo. Contudo, a consolidação dessa confiabilidade dependerá, em muito, da graduabilidade da confiança e convicção de segurança jurídica que se há de constituir ao longo do processo de positivação do direito, como confiança *lato sensu* (*legalidade* – certeza; *ordenamento* – estabilidade)<sup>[1]</sup> ou como confiança *stricto sensu* (*experiência* – confiança).

São possibilidades de aplicação do princípio de confiança *stricto sensu*, entre outros, o impedimento de atos contraditórios (*venire contra factum proprium*), a *suppressio*, a vedação de aplicação de critérios novos a fatos passados, o silêncio ou a observância das práticas reiteradas da Administração, a confiança formada a partir das condutas transparentes e espontâneas do particular, a preservação dos direitos adquiridos com isenções, remissões, anistias ou transações, entre outras.<sup>[2]</sup>

O princípio da proteção da *confiança legítima* garante o cidadão contra modificações substanciais inesperadas, mas também daqueles casos cuja permanência de certas situações jurídicas, pelo decurso do tempo ou pela prática continuada da Administração, já não autoriza a revogação ou a anulação do ato administrativo,<sup>[3]</sup> para fazer valer uma legalidade incongruente com a confiabilidade adquirida. A Administração deve respeitar esse “estado de confiança legítima”<sup>[4]</sup> e, ao mesmo tempo, controlar os seus atos em conformidade com o respeito à confiança dos indivíduos na ação dos órgãos estatais.

A “confiança” é um estado psicológico. Por isso, para que ela possa ter eficácia jurídica, deverá revelar-se, objetivar-se de algum modo. Nesse esforço de determinação do seu conteúdo, deve-se afastar qualquer vínculo fundado em simples “expectativa”, “suposição” ou “esperança”. Com esse propósito, em muitos casos, o direito positivo “tipifica” a exigência de confiança,

quando serve de objeto para regulações específicas, como no caso de regras de *compliance* societárias ou financeiras,<sup>[5]</sup> mediante critérios de determinação previamente assentados na legislação. A *confiança legítima*, ora em estudo, não tem qualquer equivalência com essas modalidades regulatórias.

A boa-fé objetiva (*bona fides*) mantém íntima relação com a confiança (*fides*) e, por conseguinte, interagem intensamente, ainda que juridicamente possam comportar, em casos específicos, diferenciações eloquentes.<sup>[6]</sup> Deveras, a boa-fé, ao longo dos séculos, assumiu uma presença constante nas relações contratuais e daí sua expressiva aplicação, preferencialmente à confiança. Esta, porém, tal como a boa-fé objetiva, não se circunscreve aos limites do “Direito Privado”, mas assume a condição de verdadeiro princípio geral, aplicável a todos os ramos jurídicos.<sup>[7]</sup>

O princípio da boa-fé protege o contribuinte que conduz seus negócios, rendas ou patrimônio com transparência e diligência normal de um bom administrador ou de um homem probo. Por ter um conteúdo preponderantemente axiológico, sua aplicação depende da comparação de condutas objetivas: (a) a conduta adotada pelo contribuinte no caso concreto e (b) a conduta que seria praticada segundo as expectativas ordinárias em casos semelhantes, com o zelo requerido.

Somente pode externar confiança quem age conforme a legalidade ou vê-se afetado por modificação inopinada ou incoerente com a funcionalidade sistêmica do ordenamento jurídico. Por conseguinte, só há que se falar em “confiança” passível de proteção quando a credulidade do jurisdicionado confirma-se pela estabilidade, previsibilidade ou certeza da situação que julga legítima. Afora isso, a conduta contrária da Administração deve ser objetivamente demonstrada.

Em matéria tributária, por exemplo, a confiança legítima pode evidenciar-se pela prática de interpretação ou aplicação da lei pelo mesmo ou por vários contribuintes e que gera a expectativa de confiança em um agir legítimo e conforme a legalidade; pela coerência entre a forma de interpretação e transparência de informações; bem assim, pela cooperação e diligência do contribuinte nos atos requeridos, sem qualquer omissão ou resistência. Veja-se o caso das “práticas reiteradas da Administração”.

Não poderia a Administração deixar de agir ao seu momento de aplicação do tributo para, anos mais tarde, alegar sua própria ineficiência ou erros de atuação administrativa, como motivo para o exercício de cobrança de multas<sup>[8]</sup> e juros. Impõe-se a proteção da boa-fé e a garantia contra esses acréscimos incabíveis. Como diz Menezes Cordeiro, a *suppressio*, em relação aos direitos patrimoniais amparados pela boa-fé, significa “a situação de direito que, não tendo sido, em certas circunstâncias, exercido durante um determinado lapso de tempo, não possa mais sê-lo por, de outra forma, se contrariar a boa-fé”.<sup>[9]</sup> O exercício retardado de algum direito, acentua Menezes Cordeiro, não pode levar a desequilíbrios nas relações jurídicas.<sup>[10]</sup> Por isso, a segurança jurídica postula esta proibição para a exigibilidade de adicionais a título de sanções pecuniárias e juros.

Entre as chamadas “normas complementares”, o art. 100 do CTN identifica as *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*. Essa é a previsão que mais se aproxima do instituto da *suppressio* em matéria tributária, na medida em que significa uma proibição para que a Administração, quando não tenha exercitado seu direito em certo período de tempo, com evidência de *estabilidade* duradoura, suficiente para aperfeiçoar o suporte fático da reiteração da *prática*, possa fazê-lo a qualquer tempo.

A noção de “*prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas*” mostra aparente dificuldade para sua adequada compreensão, especialmente sobre quantas práticas seriam suficientes a tanto (a estabilidade da *suppressio*). Seja como for, o que importa é vir o acatamento sucessivo dessas práticas pela autoridade fiscal, quer pela atuação do contribuinte seguindo um determinado modelo de agir, sempre conforme a lei (ainda que em uma expectativa de confiança legítima), em uma prática conhecida pelas autoridades e admitida; quer pela ação direta do Fisco, de acordo com uma específica linha interpretativa ou dando aplicação e tratamento fiscal a certa prática cuja reiteração confere-lhe força de “fonte do direito tributário”.

Como exemplo de *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas* pode-se citar o reconhecimento do domicílio fiscal do contribuinte em dada localidade municipal “A”, na aplicação da sua legislação, segundo os critérios de apuração adotados para todos os demais municípios, de forma pacífica e sem qualquer oposição; quando, em verdade, seu imóvel transpassava os limites fronteiriços de Município vizinho “B” e deveria sujeitar-se à cobrança do IPTU por este, que igualmente sempre reconheceria o imóvel por localizado em “A” (por eleição de boa-fé do contribuinte). Perceba-se, pois, a diferença. Caso se verificasse uma espécie de “revisão” das linhas limítrofes entre “A” e “B” e fosse identificado entre ambos eventual equívoco de fronteiras, em atenção ao princípio da proteção de expectativa de confiança legítima, dever-se-ia garantir ao contribuinte o efeito *ex nunc* para qualquer nova cobrança, porquanto aplicável o art. 146 do CTN, na medida em que se aperfeiçoara a modificação de critério do lançamento. Contudo, na situação de simples dúvida e aceitação pacífica de “B”, pode haver igualmente a aplicação da *suppressio*, segundo o tratamento do art. 100, III e parágrafo único, do CTN, caso seja provado que o contribuinte simplesmente recolhia o IPTU em favor do Município em que julgava ser residente (“A”), ao reconhecimento dos efeitos da prática reiterada da Administração do Município “B”; cabível a repetição do indébito em relação ao Município “A”. Dizer que a *eleição do domicílio* não interfere com a determinação da competência municipal não autoriza, por outra banda, afastar sua verificação para efeitos de confirmação da boa-fé do contribuinte na *eleição* de domicílio tributário (art. 127 do CTN), para preservar seu direito ao regime da *suppressio tributária*.

O direito do contribuinte de alegar o seu direito à estabilidade (*suppressio*), porém, não lhe afasta do dever de pagar o tributo devido, por ser oponível apenas à competência sancionatória e à exigibilidade de juros. Assim prescreve o parágrafo único do art. 100 do CTN: “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”.<sup>[11]</sup> Nenhuma multa ou juro poderão ser exigidos quando a transparência do agir do contribuinte é conhecida pela Administração; e tanto mais quando este exerce prática reiteradamente *observada pelas autoridades administrativas*, com estabilidade.

Pode-se dizer o mesmo sobre o atendimento a *obrigações acessórias*, como ocorre no caso de declarações aduaneiras e que, a partir de algum momento, as autoridades passam a entender que o tratamento deveria ser outro nos procedimentos adotados em sucessivos despachos aduaneiros (como ocorreu nas tantas confusões de regimes entre importações “por conta e ordem” e importações “por encomenda”). A aceitação reiterada pela fiscalização aduaneira da prática adotada pelo contribuinte, apresentada com lúdima transparência, com inclusão na Declaração de Importação de todas as informações sobre a operação e seu efetivo destinatário, em diversas ocorrências sem qualquer oposição das autoridades aduaneiras, afirma-se como ato lícito, cuja observância afasta a *imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*, nos termos do art. 100, III e parágrafo único, do CTN.

Como o *risco* e a *insegurança* são simplesmente reduzidos, mas não integralmente eliminados pelo simples existir do “sistema” ou da “legalidade” que nele se integra, dada a complexidade das situações do mundo da vida que são colhidas como hipóteses de incidência das leis ou das vicissitudes às quais o ordenamento vê-se exposto, a “confiança funcional” assume o papel de promover a justiça nas situações concretas nas quais nem a legalidade nem a previsibilidade de validade do ordenamento foram capazes de garantir.<sup>[12]</sup>

A confiança é um *elemento de redução da complexidade*, como observa Luhmann,<sup>[13]</sup> ainda que não de modo suficiente para erradicar a insegurança, bastando-se com uma simples previsibilidade de condutas futuras, por meio de expectativas legítimas. Pela proteção da confiança, apurada segundo expectativas passadas e confirmadas no presente, o sistema constrói-se, não obstante a insegurança e a complexidade nele persistentes.

O *princípio da proteção de expectativa de confiança legítima* (ou princípio da confiança legítima) tem sido frequentemente arguido no Tribunal de Luxemburgo da União Europeia e sua menção já ultrapassa mais de dez por cento de todas as decisões desse Tribunal.<sup>[14]</sup> Herdado do direito alemão, aparece como a *manifestação subjetiva da segurança jurídica da ordem jurídica* e tem recebido aplicação geralmente em casos de retroatividade de leis, erros de autoridades, crença legítima na aparência jurídica, motivação das decisões, contradições de atos administrativos, práticas reiteradas da administração e mudanças de critérios de tratamento contra os administrados.

A confiança legítima na atuação dos órgãos do Estado tem sua fonte baseada não bem na manifestação de vontade, mas na própria condição de previsibilidade da ação daqueles órgãos. Protege-se, assim, a confiança do administrado perante a Administração quando o comportamento do primeiro está de acordo com parâmetros da boa-fé objetiva, mas com aplicação do *princípio de proteção das expectativas de confiança legítima*.<sup>[15]</sup>

A guisa de exemplo, a Lei Complementar 939, do Estado de São Paulo, de 03.04.2003, que instituiu o “Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo”, previu, no inc. III do art. 5.º, como *garantia* do contribuinte: “A *presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil*”. É inconteste que a Administração deve respeitar sempre o agir leal e transparente do contribuinte, evidenciado quando este fornece

informações, não obstaculiza a fiscalização, presta declarações e demonstra a execução efetiva dos seus contratos, cuja “aparência” de fato jurídica pode trazer severos ônus.

Vale assinalar que o *princípio da proteção de expectativas de confiança legítima* não se vê dotado de autonomia em relação ao *princípio da segurança jurídica*. Tampouco reduz-se à condição de derivado do princípio de Estado de Direito, como ordinariamente se difundiu. O princípio da segurança jurídica requer a confiança dos jurisdicionados no bom funcionamento do Sistema Jurídico e esta confiança, por sua vez, apresenta-se como uma eficácia do princípio de certeza do direito ou da estabilidade do ordenamento, para exigir a recomposição do *estado de segurança*. Por conseguinte, sempre que se verificar alguma quebra de segurança jurídica, igualmente haverá afetação à expectativa de confiança legítima<sup>[16]</sup> quanto à (i) certeza ou acessibilidade,<sup>[17]</sup> (ii) *estabilidade*<sup>[18]</sup> ou (iii) à confiança *stricto sensu*. Estas são as funções diferenciadas da confiança legítima em relação ao princípio de segurança jurídica.

A confiança protegida é aquela que se vê provada nas suas repercussões jurídicas a partir de uma comparação entre o estado prévio de confiança e a ação ou reação estatal incoerente com aquele “estado de confiança” objetivamente evidenciado. Essa objetividade da confiança virá identificada pela “legitimidade” dos modos de manifestação, como transparência de atividades, acesso a informações, atuação conforme a pretensão alegada e outros, de sorte a justificar o “estado de expectativa de confiança legítima” ao longo do exercício do direito ou na sua omissão.

E nada impede que a confiança legítima possa ser invocada nas relações que tenham como partes pessoas do federalismo, entre Estados ou entre Municípios, ou ainda entre União, Estados ou Municípios, nas suas relações intersubjetivas e de simetria.<sup>[19]</sup> Assegura-se o particular, como garantia de direitos fundamentais; mas protege-se a pessoa de direito público pela garantia do federalismo (segurança jurídica do federalismo).<sup>[20]</sup> A manifestação de vontade interestatal deve amparar-se em confiabilidade, até porque a quebra de confiabilidade pode ter repercussões severas sobre a esfera jurídica dos contribuintes.

As cautelas aduzidas têm como finalidade evitar a subjetivação da segurança jurídica, a qual traz ínsitos seus perigos. Nos casos de sua aplicação, o juiz assume o papel de reforço da ordem jurídica, pela proteção da confiança, mas corre-se o risco do “justicialismo”<sup>[21]</sup> ou do “ativismo judicial”,<sup>[22]</sup> o que deve ser necessariamente evitado. É bem verdade que a *inflação legislativa*, a variabilidade das decisões judiciais e os excessos administrativos atentam contra a desejável racionalização do ordenamento, a servir como estímulos para que os particulares recorram demasiado às garantias de segurança jurídica ou de proteção da confiança, o que se pode constituir em abertura para o arbítrio ou para o subjetivismo.<sup>[23]</sup> Dizê-lo, é certo, tampouco equivale a sugerir qualquer amesquinamento ou reducionismo dos seus âmbitos normativos.

[1]. Cf. Calmes, Sylvia. Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français. Paris: Dalloz, 2001. p. 156. Cf. Sanches, J. L. Saldanha. Manual de direito fiscal. Coimbra: Coimbra Ed., 2002. p. 75-97. Ou como afirma Juha Raitio: “What does legal certainty mean? This question might be as broad and difficult as the question concerning the meaning of democracy, or the rule of law. The principle of legal certainty cannot be

expressed by definitions alone, because it is an underlying general principle of law” (Raitio, Juha. Legal certainty, non-retroactivity and periods of limitation in EC law. Legisprudence. Oxford: Hart Publishing, 2008. vol. 2, n. 1, p. 1; para um estudo das suas significações na jurisprudência da Corte europeia, veja-se: Raitio, Juha. The principle of legal certainty in EC law. Dordrecht: Kluwer, 2003. p. 125 e ss.).

[2]. A Lei italiana 212, de 27.07.2000, que instituiu o “Estatuto de Direito do Contribuinte”, contempla, no art. 10, a tutela da confiança e da boa-fé como princípios gerais, com efeitos de redução de multas na aplicação de sanções administrativas: “1. *I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*”.

[3]. Não é novidade que foi exatamente no campo da tutela dos atos administrativos, do controle de nulidade, que vicejou o seu oposto, o da impossibilidade de anulação de certos atos administrativos, quando o louvor à boa-fé e à segurança jurídica preponderaram na situação concreta. No modelo de “estado da confiança”, a legalidade deve conviver ao lado da proteção à confiança. Cf. STF, QO Pet (MC) 2.900-RS, 2.<sup>a</sup> T., rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 01.08.2003, p. 142.

[4]. O princípio da boa-fé, que há muito norteia o direito privado, deve pautar também as relações entre os particulares e o Poder Público. Nesse sentido, é a lição de Amelia Gonzales Méndez: “Se ha visto como, aunque el principio de buena fe tiene un origen privado, ha irradiado su influencia al campo de las relaciones jurídicas-públicas. Se ha observado cómo, aunque encuentra una sede natural de desenvolvimiento en las relaciones contractuales, es también referido al ejercicio de cualquier derecho, y también, por extensión, al ejercicio de potestades. Y no se ve la razón por la cual el valor de confianza no sea amparable en un Estado social de Derecho a través de la invocación de la buena fe en cuya entraña se aloja desde su origen. Máxime cuando se señala que los casos en que es el ciudadano el que defrauda la confianza de la Administración juega la buena fe y no encuentra encaje el principio de confianza legítima” (González Méndez, Amelia. Buena fe... cit., p. 62. Cf. Manganaro, Francesco. Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1995; Guimarães, Vasco Branco. A responsabilidade civil da administração fiscal emergente da obrigação de imposto. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 54. Meloncelli, Alessandro. Affidamento e buona fede nel rapporto tributario. In: Fantozzi, Augusto; Fedele, Andrea (coord.). Statuto dei diritto del contribuente. Milano: Giuffrè, 2005. p. 531-559).

[5]. Veja-se o “Sarbanes-Oxley Act” (Lei norte-americana de 23 de janeiro de 2002) e demais atos emanados do “Securities and Exchange Commission – SEC”. Como alerta a OECD, no seu estudo sobre os princípios da governança corporativa, “não existe um modelo único de bom governo das sociedades”. Contudo, sabe-se que o bom governo das entidades societárias é um valor a ser perseguido, e que se apresenta como uma componente fundamental para o crescimento sustentado e ético da eficiência das economias de mercado, pela ampliação da confiança dos atores envolvidos, como instituições públicas, investidores, entidades financeiras, consumidores e a sociedade civil como um todo. No direito brasileiro, mesmo antes dos problemas verificados no contexto americano, já se encontrava bem evoluído o regime de controle dos atos societários, pela efetividade dos atos emanados da Comissão de Valores

Mobiliários (CVM), para adequada aplicação do inciso V, dos arts. 142 e 176, ambos da Lei 6.404/76. Entre outros, o importante estudo: Lucca, Newton de. Da ética geral à ética empresarial. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

[6]. Cf. Peppe, Leo (org.). Fides, fiducia, fidelitas. Studi di storia del diritto e di semantica storica. Padova: Cedam, 2008; Cf. González Méndez, Amelia. Buena fe y derecho tributario. Madrid: Marcial Pons, 2001; Manganaro, Francesco. Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1995; Giacomuzzi, José Guilherme. A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública: o conteúdo dogmático da moralidade administrativa. São Paulo: Malheiros, 2002; García Luengo, Javier. El principio de protección de la confianza en el derecho administrativo. Madrid: Civitas, 2002; Castillo Blanco, Federico A. La protección de confianza en el derecho administrativo. Madrid: Marcial Pons, 1998.

[7]. Como observa Karl Larenz: “A defesa da fidelidade e a manutenção da confiança formam o fundamento do tráfego jurídico e especialmente das relações jurídicas especiais. Em razão disso, o princípio (da boa-fé) não é limitado às relações jurídicas obrigacionais, mas que se efetiva segundo entendimento hoje pacífico, como um princípio geral do direito, aplicável sempre onde exista ou esteja preparada na relação jurídica especial. Diante desses requisitos, assim, também no Direito das Coisas, no Processo Civil e no Direito Público” (Larenz, Karl. Derecho de obligaciones. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1958. p. 148).

[8]. A multa depende do ilícito cometido. O que a suppressio afasta é exatamente a ilicitude da conduta, pois “multa é prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito” (Coêlho, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias e sanções tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 41 e 50. Cf. Sanduli, Maria Alessandra. Le sanzioni amministrative pecuniarie – Principi sostanziali e procedurali. Napoli: Jovene, 1983; também: Oliveira, Régis Fernandes de. Infrações e sanções administrativas. São Paulo: Ed. RT, 1985. 114).

[9]. Cordeiro, Menezes. Da boa-fé no direito civil. Lisboa: Almedina, 2001. p. 797.

[10]. Cordeiro, Menezes. Da boa-fé... cit., p. 797.

[11]. A jurisprudência do STJ e o STF demonstram firme convicção de que o recolhimento de tributos baseado no entendimento fazendário assim concebido não implica o pagamento de multa ou juros, nas hipóteses de eventual mudança de entendimento ou mesmo de alteração do ato normativo publicado, porquanto agira, o contribuinte, em coerência quanto ao entendimento reconhecido pela própria Fazenda Pública. Veja-se, por exemplo: “1. Restando configurada a prática constante de atos pela administração, há de se aplicar o preceito insculpido no art. 100, III e parágrafo único, do CTN, que exclui o contribuinte da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo” (REsp 162616/CE, 1.ª T., rel. Min. José Delgado, j. 02.04.1998).

[12]. Luhmann, Niklas. La fiducia. Trad. Luca Burgazzoli. Bologna: Il Mulino, 2002. p. 48; tradução espanhola também disponível: Luhmann, Niklas. Confianza. Barcelona: Anthropos,

2005. p. 57.

[13]. Luhmann, Niklas. La fiducia cit.

[14]. Cf. Schønberg, Søren. Legitimate expectations in administrative law. Oxford: Oxford University Press, 2000.

[15]. O STF sempre manteve presente o interesse em vir preservado o direito à boa-fé. Veja-se, por exemplo, trecho do voto do Min. Leitoão de Abreu: “A tutela da boa-fé exige que, em determinadas circunstâncias, notadamente quando, sob a lei ainda não declarada inconstitucional, se estabelecerem relações entre o particular e o poder público, se apure prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, que decreta a inconstitucionalidade, pode atingir prejudicando-o o agente que teve por legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito objetivo” (STF, RE 79343, 2.ª T., rel. Min. Leitoão de Abreu, j. 31.05.1977). Assim também, Pedro José Jorge Luiz Coviello: “Lo que ocurre es que la confianza legítima es una derivación de un valor, la seguridad jurídica, en el que se enfoca la situación específica del particular frente a la actuación de los poderes públicos, y que para su evaluación necesita la concurrencia de la buena fe de éste como componente insoslayable” (Jorge Coviello, Pedro José. La protección de la confianza del administrado: derecho argentino y derecho comparado. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004. p. 408).

[16]. Martins-Costa, Judith. Almiro do Couto e Silva e a re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos. In: Ávila, Humberto (org.). Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto de Silva. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 120-148.

[17]. “Se a solução é imprevisível, é que não há sistema, mas variação ou, pelo menos, incerteza e vacilação” (Pontes de Miranda, Francisco C. Sistema de ciência positiva do direito. São Paulo: Bookseller, 2000. t. IV. p. 206). De modo semelhante, Casalta Nabais, no que concerne à confiança legítima: “A ideia de protecção da confiança não é senão o princípio da segurança jurídica na perspectiva do indivíduo, ou seja, a segurança jurídica dos direitos e demais posições e relações jurídicas dos indivíduos, segundo a qual estes devem poder confiar em que tanto à sua actuação como à actuação das entidades públicas incidente sobre os seus direitos, posições e relações jurídicas, adoptada em conformidade com normas jurídicas vigentes, se liguem efeitos jurídicos duradouros” (Nabais, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998. p. 395. Também: Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 440-450). Pfersmann, Otto. Regard externe sur la protection de la confiance légitime en droit constitutionnel allemand. Revue Française de Droit Administratif, vol. 16, n. 2, p. 236-245, Paris, 2000.

[18]. “Na previsibilidade estão implícitas a aplicabilidade geral e efetiva, a continuidade da legislação, a irretroatividade, e não faltam outros requisitos, que se poderiam lembrar” (Pontes de Miranda, Francisco C. Sistema de ciência... cit., p. 207. Cf. ainda: Ferrari, Regina Maria Macedo Nery. O ato jurídico perfeito e a segurança jurídica no controle da constitucionalidade. In: Rocha, Cármen Lúcia Antunes (coord.). Constituição e segurança jurídica: direito adquirido,

ato jurídico perfeito e coisa julgada. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 209-259). (Pérez Luño, Antonio-Enrique. La seguridad jurídica. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1994. p. 120). César García Novoa prefere referir-se a esta hipótese como uma segurança “no” Estado, mediante a positividade do direito, ou “segurança através do direito” (García Novoa, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 23). Cf. Canotilho, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da Constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 250. Pizzon, Thommas. La sécurité juridique. Paris: Defrénois, 2009. p. 5.

[19]. Nesse sentido, igualmente, Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem “os princípios da boa-fé, da lealdade e da confiança legítima, tanto como o da segurança jurídica, têm aplicação em todos os ramos do Direito e são invocáveis perante as condutas estatais em quaisquer de suas esferas: legislativa, administrativa ou jurisdicional” (Bandeira de Mello, Celso Antônio. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. In: Benevides, Maria Victoria de Mesquita; Bercovici, Gilberto; Melo, Claudineu de (org.). Direitos humanos, democracia e república. Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 221).

[20]. Enfatiza Misabel Derzi que a confiança legítima é um princípio cuja eficácia alcança apenas as relações entre particulares e Estado, em repetidas oportunidades ao longo de sua instigante Obra. Concorde-se com essa formulação no limite do entendimento de que ao Estado é defeso recorrer à segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança legítima stricto sensu em seu favor quando em relação com particulares. A saber: “A confiança e a proteção da confiança não se colocam do ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isso porque, nas obrigações ex lege, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca, ou seja: as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança dos tributos” (Derzi, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 328).

[21]. Hirschl, Ran. Towards juristocracy: The origins and consequences of the new constitutionalism. United States: Harvard, 2004.

[22]. Para um exame do ativismo judicial, compreendido como o exercício da função jurisdicional para além dos limites impostos pelo ordenamento, no propósito de garantir efeitos assecuratórios de direitos, geralmente fundados em típico realismo jurídico, a crítica oportuna e firme contida na obra: Ramos, Elival da Silva. Parâmetros dogmáticos do ativismo judicial em matéria constitucional. São Paulo: USP, Tese de Titularidade, 2009.

[23]. “Las exigencias (o expectativas) de certeza jurídica están cumplidas si: (a) puede evitarse la arbitrariedad y (b) el resultado coincide con el código valorativo, es decir, es ‘correcto’ en el sentido sustancial de la palabra. Evitar la arbitrariedad significa aproximadamente lo mismo que previsibilidad. Más aún, la previsibilidad puede ser definida por medio de la racionalidad. Todo procedimiento que satisface los criterios del discurso racional da como resultado decisiones previsibles” (Aarnio, Aulis. Lo racional como razonable: un tratado sobre la justificación jurídica. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 82).

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boafefeconfianca-sao-elementares-direito-tributario/>